

wrzesień 2016

# *Co zmienia się w cenach transferowych?*

*Perspektywa władz a doświadczenia przedsiębiorców w 2016 r.*



# Spis treści

<b>1. Wprowadzenie</b>	<b>3</b>
<b>2. Jak obecnie wyglądają kontrole w zakresie cen transferowych?</b>	<b>6</b>
2.1. Jak zmienia się podejście polskich władz skarbowych do kontroli?	7
2.1.1. Raport NIK na temat kontroli w zakresie cen transferowych.	8
2.1.2. Kontrole w zakresie cen transferowych prowadzą coraz częściej wyspecjalizowane jednostki.	10
2.1.3. Kto może spodziewać się kontroli w zakresie cen transferowych? Nowe zasady selekcji.	12
2.1.4. Władze skarbowe pochwały się osiągnięciami.	16
2.2. Ciągłe straszka, a nic się nie zmienia? Perspektywa podatnika.	18
2.2.1. Kto podlegał kontroli?	19
2.2.2. Które jednostki administracji były najbardziej aktywne w zakresie kontroli cen transferowych.	21
2.2.3. Czy jakość kontroli rzeczywiście się poprawia?	22
2.2.4. Co badały i jak skuteczne były kontrole z zakresu cen transferowych?	27
<b>3. Co nas czeka i jak poradzić sobie z nowymi obowiązkami?</b>	<b>28</b>
3.1. Jakie obowiązki trzeba będzie spełnić?	29
3.2. Co oznacza wprowadzenie nowych przepisów dla podatnika?	31
3.3. Jak przedsiębiorcy przygotowują się do nowych obowiązków? Wnioski z ankiety PwC.	31
3.3.1. Jakie dokumenty już obecnie przygotowują grupy kapitałowe?	32
3.3.2. Jakie działania planują podjąć przedsiębiorcy, aby lepiej przygotować się do nowych obowiązków?	34
<b>4. Podsumowanie</b>	<b>38</b>
<b>5. Załącznik: Nowe obowiązki dokumentacyjne – opis dokumentów</b>	<b>42</b>
5.1. Dokumentacja lokalna (local file)	43
5.2. Studia porównawcze	45
5.3. Oświadczenie	46
5.4. Dokumentacja grupowa (master file)	47
5.5. Sprawozdanie CIT-TP	47
5.6. Raportowanie według krajów (CbC Reporting)	48
5.7. Ograniczenie zakresu podmiotów przygotowujących dokumentację	48
5.8. Kiedy nowe przepisy wejdą w życie i jakie będą terminy raportowania?	49

# Wprowadzenie

*W ciągu ostatnich kilku lat jednym z najszerzej dyskutowanych tematów podatkowych na arenie międzynarodowej była kwestia braku spójności i „szczelności” lokalnych regulacji w zakresie podatków dochodowych.*

Brak takich regulacji wiązał się dla administracji podatkowych poszczególnych państw z ryzykiem zaniżania i unikania opodatkowania przez wielonarodowe przedsiębiorstwa, w tym wykorzystywania w tym celu transakcji wewnątrzgrupowych. Przejawem zainteresowania tym tematem władz podatkowych i organizacji międzynarodowych są toczące się prace na forum Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju („OECD”) oraz postępujące w ślad za rekomendacjami tejże organizacji istotne zmiany przepisów podatkowych w wielu krajach.

Działania podjęte na forum OECD w 2014 roku w ramach tzw. planu BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) zmierzały do zidentyfikowania głównych problemów i obszarów ryzyka i wypracowania rekomendacji, rozwiązań zapewniających takie uszczelnienie systemów podatkowych, które ograniczałyby ewentualne działania przedsiębiorstw zmierzające do unikania lub zaniżania opodatkowania.

***Wśród 15 obszarów objętych pracami OECD, aż 4 dotyczyły wprost zagadnienia cen transferowych i miały na celu:***

- zapewnienie zgodności cen transferowych z substancją biznesową i faktycznym (ekonomicznie uzasadnionym) przebiegiem transakcji wewnątrzgrupowych, dotyczących: (i) wartości niematerialnych i prawnych, (ii) transakcji finansowych oraz (iii) transakcji o podwyższonym poziomie ryzyka;
- rewizję wymogów w zakresie dokumentacji cen transferowych.

**Uchwalone przepisy –  
MF/LF, CBCR**

- 1 Australia
- 2 Hiszpania
- 3 Holandia
- 4 Meksyk
- 5 Polska

**Uchwalone przepisy –  
MF/LF**

- 6 Luksemburg
- 7 Rumunia
- 8 Singapur

**Uchwalone przepisy –  
tylko CBCR**

- 9 Francja
- 10 Irlandia
- 11 Wielka Brytania
- 12 Włochy

**Projekt przepisów –  
tylko MF/LF**

- 13 Korea Południowa
- 14 Portugalia
- 15 Turcja

**Projekt przepisów –  
tylko CBCR**

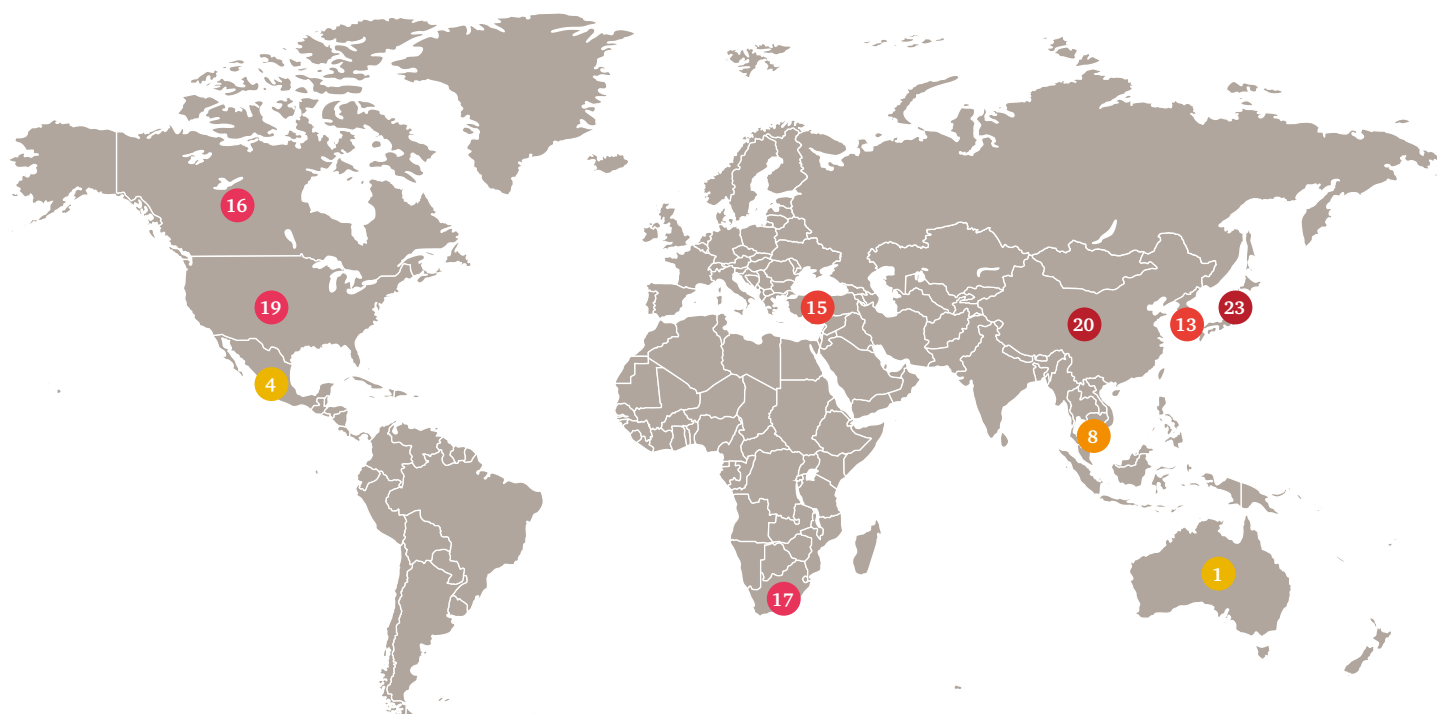
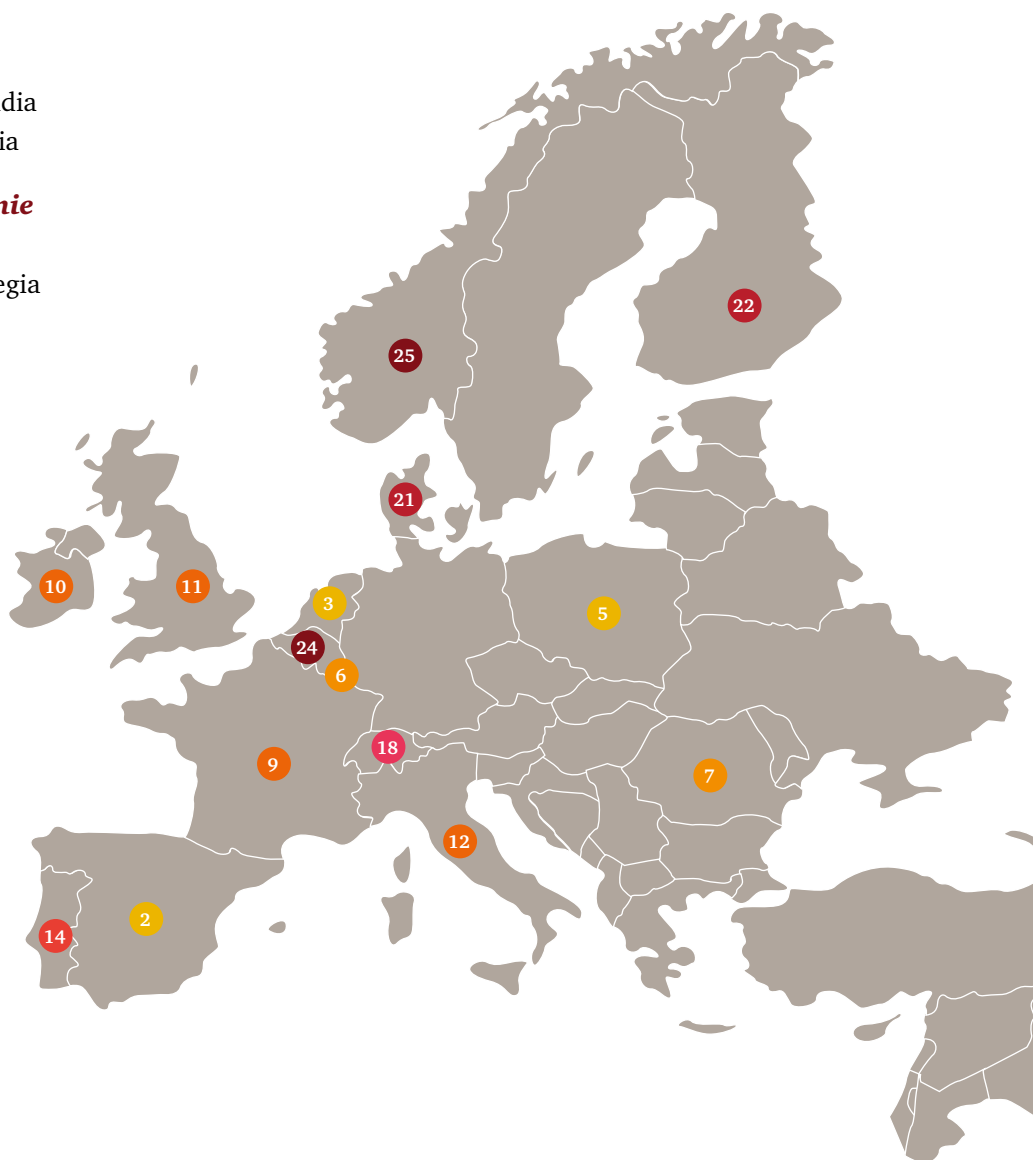
- 16 Kanada
- 17 RPA
- 18 Szwajcaria
- 19 USA

**Projekt przepisów –  
MF/LF, CBCR**

- 20 Chiny
- 21 Dania
- 22 Finlandia
- 23 Japonia

**Ogłoszenie**

- 24 Belgia
- 25 Norwegia



---

*Cena transferowa to cena stosowana w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Ceny transferowe są obszarem podatków prawdopodobnie najściślej związanym z ekonomicznymi aspektami działalności przedsiębiorstw. Jako że wiele transakcji w obrocie stanowią transakcje między podmiotami powiązаныmi, to ceny transferowe stosowane w tych transakcjach mają decydujący wpływ na ostateczny rachunek zysków i strat w poszczególnych jednostkach grupy kapitałowej, a tym samym na wysokość deklarowanych dochodów/strat podatkowych.*

*W celu ograniczenia ryzyka przeliczenia dochodów pomiędzy państwami i zaniżania opodatkowania, istnieją uregulowania nakładające na przedsiębiorstwa obowiązek ustalania cen transferowych na poziomie rynkowym, tj. takim, jaki ustaliłyby pomiędzy sobą podmioty niezależne.*

---

*W ślad za rekomendacjami OECD, wdrażane są obecnie zmiany legislacyjne w wielu krajach na całym świecie, jak również zmienia się praktyka lokalnych organów administracji i sądów.*

*Jednocześnie zainteresowanie administracji państwowej kwestią cen transferowych staje się coraz wyraźniejsze, biorąc pod uwagę ciągłe i wysokie potrzeby budżetów.*

Najwyższy priorytet kwestii cen transferowych nadały również polskie władze skarbowe, które zaostryły kontrole w tym zakresie. Ponadto podążając za wspomnianymi pracami OECD opracowały nowe wymogi sporządzania dokumentacji cen transferowych. Zmiany, które ze względu na swoją skalę, jak i zmianę podejścia władz skarbowych można uznać za rewolucyjne, wchodzi w życie od nowego roku.

***Niniejszy raport ma na celu podsumowanie zmian w zakresie podejścia władz skarbowych do kontroli w obszarze cen transferowych.***

Najistotniejszą jego częścią jest jednak zaprezentowanie głosu przedsiębiorców, którzy w anonimowej ankiecie podzielili się z PwC swoimi obserwacjami na temat zachodzących zmian, jak również planowanych działań mających na celu przygotowanie się do kontroli w zakresie cen transferowych.

***Piotr Wiewiórka***  
*Partner*

***Monika Laskowska***  
*Partner*

---

## ***2. Jak obecnie wyglądają kontrole w zakresie cen transferowych?***

## 2.1. Jak zmienia się podejście polskich władz skarbowych do kontroli?

*Już od kilku lat władze skarbowe planowały skupić na cenach transferowych szczególną uwagę.*

Rozliczenia między podmiotami powiązаныmi są wskazywane już od kilku lat jako jeden z kluczowych obszarów potencjalnych nadużyć i znajdują się w corocznie opracowywanych przez Ministerstwo Finansów („MF”) krajowych planach działań administracji podatkowej, czyli wytycznych obejmujących obszary rozliczeń podatkowych, które będą podlegały szczegółowej weryfikacji przez organy podatkowe.

Komunikaty urzędowe:

The image shows a screenshot of a Polish government communication. At the top right, it says "Warszawa, dnia 10 lipca 2015 r.". The main header is "Ceny transferowe - dotychczasowe działania i zamiary MF" (Transfer prices - past actions and intentions of MF). Below this, there is a date "Publikacja: 2016.02.05 09:24" and a "Członka" button. The main text discusses the Ministry of Finance's (MF) actions regarding transfer pricing, mentioning a meeting on December 18, 2015, and the focus on the first quarter of 2016. It also mentions the MF's interest in the development of its own resources and the implementation of controls on related parties. The communication is addressed to "Pani Małgorzata Kidawa-Błonska, Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej". At the bottom, there is a section titled "Działając z upoważnienia Prezesa Rady Ministrów" (Acting on the authorization of the Prime Minister) and a reference to a decision of the Council of Ministers. The screenshot also shows a navigation bar with "RADA MIEDZÓW NARODOWYCH", "KANCELARIA SEJMU", and "PRAWO".

Resort finansów wielokrotnie podkreślał konieczność prowadzenia wnikliwych kontroli wobec podmiotów powiązanych, a w szczególności podatników o najwyższych obrotach oraz podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego. Wskazywał przy tym na praktyki transferu dochodów za granicę w celu unikania opodatkowania, również poprzez naruszenie regulacji o cenach transferowych. W tym ostatnim zakresie szczególnego ryzyka dopatrywał się w transakcjach o charakterze niematerialnym (na przykład transakcjach usługowych czy licencyjnych), transakcjach finansowych oraz restrukturyzacji działalności.

Jednak z zastosowaniem się do tych wytycznych przez organy podatkowe i wdrożeniem ich w życie jeszcze do niedawna bywało różnie. Plan resortu finansów pozostawał często na papierze, ponieważ urzędy skarbowe przy planowaniu kontroli koncentrowały się głównie na zwalczaniu nieprawidłowości w podatku VAT, gdzie prawdopodobieństwo sukcesu uważały za najwyższe. Obecnie zaostrzone kontrole w zakresie cen transferowych stają się faktem. Taka zmiana podejścia jest między innymi skutkiem krytycznego raportu Najwyższej Izby Kontroli („NIK”) wydanego po przeprowadzeniu przez NIK kontroli w zakresie nadzoru organów podatkowych i kontroli skarbowej nad prawidłowością rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego.

## 2.1.1. Raport NIK na temat kontroli w zakresie cen transferowych

*W ostatnich latach zarówno MF, jak i NIK przeprowadziły szereg kontroli, mających na celu sprawdzenie, czy rzeczywiście ceny transferowe traktowane są z odpowiednią wagą.*

Ostatnia kontrola NIK została przeprowadzona w okresie od 1 września 2014 r. do 12 stycznia 2015 r. w wybranych urzędach skarbowych i urzędach kontroli skarbowej („UKS”). Miała na celu zbadanie stanu przygotowania polskich organów do kontroli rozliczeń podmiotów należących do grup kapitałowych z budżetem państwa. Analiza NIK skoncentrowana była głównie na rozliczeniach prowadzonych przez spółki z kapitałem zagranicznym, ponieważ w ich przypadku ryzyko uszczuplenia wpływów do budżetu państwa uznano za najwyższe (z uwagi na możliwość wykorzystania luk w regulacjach międzynarodowych oraz transferu zysku za granicę).

*Według danych NIK, spośród ogólnej liczby zarejestrowanych w urzędach skarbowych podatników CIT, 10% to podmioty z udziałem kapitału zagranicznego. Z zeznań podatkowych CIT za lata 2011–2013 wynika, że:*

**podmioty z udziałem kapitału zagranicznego stanowiły:**

<b>7,8 %</b>	podmiotów deklarujących przychód,
<b>13,6 %</b>	podmiotów deklarujących straty z działalności gospodarczej,
<b>6,2 %</b>	podmiotów deklarujących dochody,
<b>8,9 %</b>	podmiotów deklarujących podatek należny.

**podmioty te zadeklarowały:**

<b>21,5 %</b>	ogólnej kwoty zadeklarowanych przez podatników przychodów,
<b>21,3 %</b>	ogólnej kwoty zadeklarowanych kosztów uzyskania przychodów,
<b>40,2 %</b>	ogólnej kwoty strat,
<b>31,3 %</b>	ogólnej kwoty dochodów,
<b>33,8 %</b>	ogólnej kwoty podatku należnego.

Źródło: Informacja o wynikach kontroli: Nadzór organów podatkowych i organów kontroli skarbowej nad prawidłowością rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego, Departament budżetu i finansów NIK, 17.04.2015

Z powyższych danych wynika, że podmioty z udziałem kapitału zagranicznego są przeciętnie znacznie większe i bardziej dochodowe, niż podmioty polskie.

W konsekwencji, z uwagi na ich skalę działalności, ewentualne nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych mogą potencjalnie skutkować wyższymi niż przeciętnie stratami dla budżetu państwa.



---

*W raporcie podsumowującym kontrolę NIK wskazała na nieskuteczność organów w zakresie kontroli cen transferowych.*

---

Zdaniem NIK na tę nieskuteczność największy wpływ miały niedostateczne przygotowanie merytoryczne i organizacyjne pracowników organów kontroli (w tym niedostateczna ilość dedykowanych szkoleń) oraz brak efektywnych narzędzi pozwalających na selekcję podmiotów do kontroli (np. brak dostępu do baz danych pozwalających na analizę i porównanie sytuacji finansowej przedsiębiorstw).

W efekcie NIK zarzuciła organom podatkowym zbyt małą liczbę kontroli podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego, jak również niską skuteczność kontroli przeprowadzonych w obszarach cen transferowych oraz innych form optymalizacji podatkowych.

Jednocześnie NIK zaproponowała następujące działania mające na celu poprawę skuteczności organów podatkowych w zakresie kontroli cen transferowych:

- opracowanie wytycznych dla kontroli podmiotów powiązanych,
- opracowanie metodologii selekcji podmiotów do kontroli,
- zapewnienie kontrolującym narzędzi do weryfikacji cen transferowych,
- podniesienie kwalifikacji pracowników w obszarze cen transferowych,
- zintensyfikowanie kontroli podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego.

***Władze skarbowe już przystąpiły do realizacji powyższych działań. Zmiany będące skutkiem wcześniejszych kontroli MF i NIK są już widoczne.***



---

## **2.1.2. Kontrole w zakresie cen transferowych prowadzą coraz częściej wyspecjalizowane jednostki**

*Odzwierciedleniem wysokiego priorytetu cen transferowych na liście zadań polskich władz jest przejście koordynacji wszelkich działań w tym zakresie bezpośrednio przez MF.*


W tym celu w MF w 2014 roku powstał zespół ekspercki (Zespół Zadaniowy ds. Kontroli Podmiotów Powiązanych), w skład którego weszli wybrani pracownicy MF oraz UKS w Warszawie i Łodzi. Celem zespołu jest zapewnienie sprawnego i skutecznego współdziałania organów podatkowych w kwestii kontroli cen transferowych.

Zespół ten odpowiada za opracowanie zasad analizy i oceny ryzyka oraz określenie strategicznych kierunków kontroli. Prowadzi szkolenia pracowników organów podatkowych w zakresie cen transferowych. Stoi również za wszelkimi zmianami przepisów w tym zakresie, w tym za opracowaniem nowych wymogów dokumentacyjnych, które wejdą w życie od roku 2017 (szerzej w załączniku do niniejszego raportu).

Ponadto od 2014 roku wybrane UKS zaczęły pełnić funkcję centrów kompetencyjnych dla obszarów, które zostały uznane za najbardziej narażone na nadużycia. UKS w Lublinie wyznaczony został jako Centrum Kompetencyjne do spraw sklepów wielkopowierzchniowych, a UKS we Wrocławiu – do spraw zakładów osób zagranicznych.

*We wrześniu 2014 r. w strukturze UKS w Warszawie utworzono Centrum Kompetencyjne w zakresie cen transferowych oraz optymalizacji podatkowej, którego głównym zadaniem jest analiza i monitoring tych obszarów oraz pomoc merytoryczna i koordynacja kontroli.*

*Kolejne Centrum Kompetencyjne o zbliżonej roli, ale dedykowane do wsparcia urzędów skarbowych, zostało utworzone przy Izbie Skarbowej w Łodzi.*

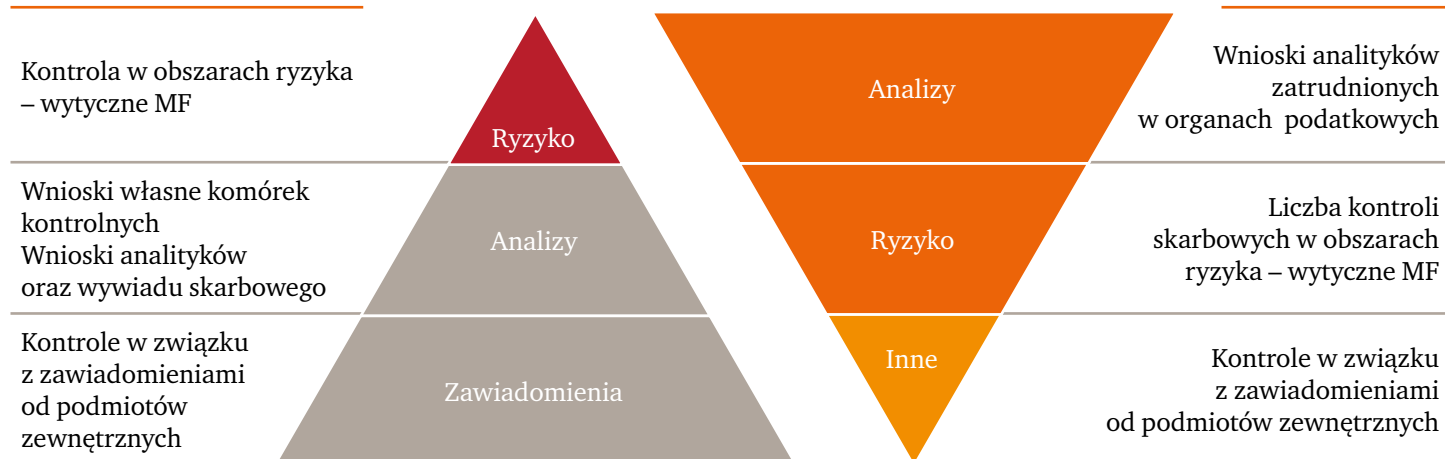
	Podmioty powiązane 	Ceny transferowe 	
Jednostka	Zespół Zadaniowy ds. Kontroli Podmiotów Powiązanych przy Ministerstwie Finansów	Centrum Kompetencyjne w zakresie cen transferowych oraz optymalizacji podatkowej (UKS Warszawa)	Centrum Kompetencyjne w zakresie cen transferowych (Izba Skarbowa w Łodzi)
Zadania	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Wytypowanie obszarów do kontroli w zakresie TP.</li> <li>- Opracowanie Podręcznika dobrych praktyk w zakresie kontroli TP.</li> <li>- Wskazanie mechanizmów najczęściej wykorzystywanych do przerzucania dochodów.</li> <li>- Wyznaczanie kierunków zmian legislacyjnych.</li> <li>- Identyfikacja niezbędnych narzędzi i źródeł informacji.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Działalność analityczna i monitorująca na etapie typowania do kontroli oraz współpracy z innymi UKS.</li> <li>- Dostarczanie informacji wspomagających decyzje w zakresie określania zadań UKS.</li> <li>- Zapewnienie efektywnego prowadzenia kontroli.</li> <li>- Wypracowanie metodologii działań kontrolnych zapewniających pomoc w prowadzonych kontrolach.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Prowadzenie i koordynowanie szkoleń dla pracowników organów podatkowych w zakresie TP.</li> <li>- Standaryzacja metodologii prowadzenia kontroli i postępowań podatkowych.</li> <li>- Prowadzenie analiz w celu identyfikacji i oceny ryzyk w obszarze TP.</li> <li>- Opracowywanie i wdrażanie kryteriów typowania podmiotów do kontroli TP.</li> <li>- Sygnalizowanie do MF potrzeb zmian legislacyjnych.</li> </ul>

Zmiana jakościowa związana z wyszkoleniem inspektorów, jak również wsparciem wyspecjalizowanych jednostek jest już widoczna. Kontrole prowadzone lub wspierane przez centra kompetencji są lepiej przygotowane. Doświadczenia przedsiębiorstw w tym zakresie zostały opisane w sekcji 2.2.

## 2.1.3. Kto może spodziewać się kontroli w zakresie cen transferowych? Nowe zasady selekcji.

*W ciągu ostatnich lat władze skarbowe wypracowały nowe podejście do typowania przedsiębiorstw, które zostaną poddane kontroli w zakresie cen transferowych.*

### Dotychczasowe podejście



Typując podmioty do kontroli organy podatkowe brały dotychczas pod uwagę otrzymane doniesienia od osób fizycznych i prawnych oraz własne analizy i wnioski. Uwzględniały przy tym również wytyczne otrzymane od MF, innych organów administracji podatkowej i celnej oraz innych urzędów i instytucji (między innymi Policji, Prokuratury, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego i Centralnego Biura Antykorupcyjnego)<sup>1</sup>.

Organy podatkowe nie dysponowały żadnymi dedykowanymi narzędziami niezbędnymi do typowania podmiotów powiązanych lub dokonujących transferu dochodów za granicę. W celu dokonania wstępnej selekcji przedsiębiorstw do kontroli wykorzystywały głównie standardowe, ogólnodostępne źródła i hurtownie danych służące przechowywaniu ogólnych danych podatkowych.

1. Informacja o wynikach kontroli: Nadzór organów podatkowych i organów kontroli skarbowej nad prawidłowością rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego, Departament budżetu i finansów NIK, 17.04.2015

***Następnie wybranych podatników poddawaly dalszej analizie przy wykorzystaniu innych narzedzi (m.in. Serwisu Prawno Gospodarczego, REGON), dokumentów źródłowych (np. aktów notarialnych, decyzji organów podatkowych i kontroli skarbowej), ogólnodostępnych źródeł informacji (prasy, internetu, orzecznictwa sądów administracyjnych i interpretacji przepisów prawa podatkowego) oraz sprawozdań finansowych<sup>2</sup>.***

Dodatkowo organy podatkowe (w szczególności UKS) miały bardzo ograniczony dostęp do komercyjnej bazy danych (baza Amadeus<sup>3</sup>), umożliwiającej dokonywanie porównania wyników finansowych przedsiębiorstw (tzw. studium porównawcze).

Stanowi ono podstawowe badanie mające na celu weryfikację rynkowego charakteru rozliczeń, a tym samym umożliwia ich ewentualne kwestionowanie. Korzystanie z bazy Amadeus przez pracowników UKS mogło się odbywać wyłącznie w budynku MF, w obecności uprawnionych osób, po uprzednim ustaleniu dogodnego terminu.

Dodatkowo mogli oni wystąpić o przekazanie wyciągu odpowiednich danych jedynie za pośrednictwem departamentów merytorycznych MF<sup>4</sup>. W konsekwencji narzędzie umożliwiające pozyskanie danych niezbędnych do jakiegokolwiek dyskusji na temat rynkowego charakteru rozliczeń było wykorzystywane sporadycznie. Stąd też rynkowy charakter cen rzadko był kwestionowany w trakcie kontroli. Z raportu NIK wynika, że dane z bazy Amadeus były wykorzystane przez UKS w Warszawie w 8 postępowaniach, a także w 2014 r. przy typowaniu podmiotów do kontroli w ramach prac Centrum Kompetencyjnego w zakresie cen transferowych, przenoszenia dochodów oraz optymalizacji.

2. Ibidem

3. Amadeus jest niezależną komercyjną bazą danych zawierającą informacje finansowe dotyczące około 3 milionów europejskich podmiotów. Baza danych Amadeus zawiera zestawienie danych pochodzących od podmiotów działających we wszystkich krajach europejskich.

4. Informacja o wynikach kontroli, op. cit

## Nowe podejście

Obecnie wybór podatników do kontroli w zakresie cen transferowych dokonywany jest inaczej. W pierwszej kolejności brane są pod uwagę wnioski analityków zatrudnionych w centrach kompetencji (a nie tak jak dotychczas w każdym z urzędów), co umożliwia zastosowanie spójnego, skoordynowanego i bardziej celowego działania. Wnioski te są przygotowywane w oparciu o wytyczne MF oraz analizy branżowe.

W ten sposób władze skarbowe zapewniają, że kontrole będą rzeczywiście realizowane zgodnie z przyjętymi priorytetami w obszarach, które zostały uznane za szczególnie narażone na nadużycia. Ponadto mogą w ten sposób bardziej kompleksowo spojrzeć na interesujące branże oraz porównać działające w nich przedsiębiorstwa i wyselekcjonować te, których wyniki odbiegają od rynkowej normy.

Ryzykowne branże*	Główne obszary ryzyka wg OECD	Główne obszary ryzyka wg NIK
<ul style="list-style-type: none"><li>- doradztwo i inne usługi niematerialne,</li><li>- handel hurtowy pozostały,</li><li>- nieruchomości,</li><li>- działalność agentów sprzedaży,</li><li>- produkcja materiałów budowlanych i usługi budowlane,</li><li>- usługi finansowe i ubezpieczeniowe,</li><li>- handel elektroniczny,</li><li>- e-handel i usługi informatyczne,</li><li>- produkcja i obrót metalami i produktami metalowymi,</li><li>- motoryzacja,</li><li>- handel artykułami spożywczymi i tytoniem,</li><li>- paliwa,</li><li>- transport i logistyka,</li><li>- opieka zdrowotna.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- istotne transakcje z podmiotami zlokalizowanymi w rajach podatkowych,</li><li>- przeniesienie wartości niematerialnych i prawnych do podmiotu powiązanego,</li><li>- zmiana modelu działalności i restrukturyzacja,</li><li>- specyficzne rodzaje transakcji i płatności,</li><li>- strata z działalności operacyjnej,</li><li>- niskie wyniki z działalności operacyjnej,</li><li>- niska efektywna stopa opodatkowania,</li><li>- niekompletna dokumentacja lub brak dokumentacji,</li><li>- nadmierne zadłużenie.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- wykorzystywanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania do agresywnych optymalizacji podatkowych,</li><li>- ceny transferowe, w szczególności dotyczące usług i dóbr niematerialnych,</li><li>- restrukturyzacje działalności,</li><li>- świadczenie usług wewnątrzgrupowych,</li><li>- finansowanie wzajemne podmiotów powiązanych.</li></ul>

\*Krajowy Plan Działań Administracji Państwowej 2016. (Zestawienia zawiera wszystkie wskazane branże bez podziału na urzędy, które powinny je kontrolować.)

*Trzeba przy tym podkreślić, że władze skarbowe wyposażyły się już w nowe narzędzia, dzięki którym mogą takie analizy przeprowadzać. Obecnie posiadają już dostęp do wspomnianej komercyjnej bazy Amadeus, która umożliwia analizę i porównanie danych ze sprawozdań finansowych poszczególnych przedsiębiorstw<sup>5</sup>.*

*Można więc spodziewać się zarówno tego, że selekcja przedsiębiorstw do kontroli będzie trafniejsza, jak również tego, że urzędy będą powszechnie korzystały z bazy w trakcie kontroli w celu weryfikacji, czy stosowane przez podatników rozliczenia mają charakter rynkowy.*

5. Zgodnie z raportem NIK zakup narzędzia zawierającego dane do analizy finansowej przedsiębiorców planowany był dla dwóch centrów kompetencyjnych – w UKS w Warszawie i w Łodzi, sześciu wyspecjalizowanych urzędów skarbowych oraz Centrum Analiz i Planowania Administracji Podatkowej we Wrocławiu.

### Przykład:

Aby w bardziej obrazowy sposób przedstawić (w dużym uproszczeniu) możliwe podejście do typowania podatników do kontroli przez organy podatkowe pobraliśmy dane z bazy Amadeus (tej samej, z której mógłby skorzystać urząd) dla spółek z branży, która widnieje na spisie „branż ryzykownych” (wskazanym powyżej). Następnie korzystając ze wskazanych przez władze podatkowe czynników ryzyka przyjrzelśmy się otrzymanym wynikom.

Nasze wnioski prezentujemy poniżej (zaznaczamy że przykład ten obrazuje wyłącznie nasze przypuszczenia i ma na celu obrazową prezentację problemu.)

EBIT (tys. PLN)					Poziom rentowności (marża operacyjna)				
Indeks niezależności*	2014	2013	2012	2011	2014	2013	2012	2011	Średnia 2014-2011
D	227 101	193 282	149 931	160 998	5,7 %	5,5 %	5,0 %	5,8 %	5,5 %
B+	31 905	33 820	n.a.	26 907	2,6 %	2,5 %	-	3,0 %	2,7 %
B+	47 548	41 674	24 022	30 664	6,7 %	6,4 %	4,7 %	6,3 %	6,1 %
B+	11 866	16 295	8 825	20 260	3,1 %	4,2 %	2,5 %	5,9 %	3,9 %
B+	6 264	3 320	-204	4 079	1,8 %	1,2 %	-0,1 %	2,3 %	1,3 %
A+	4 111	4 237	-1 143	6 152	1,3 %	1,6 %	-0,6 %	3,6 %	1,4 %
D	7 193	4 793	4 793	9 476	2,3 %	2,0 %	2,0 %	3,5 %	2,5 %
B+	6 367	5 977	5 275	4 871	2,2 %	2,7 %	3,6 %	3,8 %	2,9 %
<b>D</b>	<b>n.a.</b>	<b>-5 598</b>	<b>-3 205</b>	<b>-2 265</b>	<b>-</b>	<b>-16,9 %</b>	<b>-9,8 %</b>	<b>-6,8 %</b>	<b>-11,2 %</b>

\* D to podmioty powiązane (tj. jeden udziałowiec posiada powyżej 50% udziałów w tej spółce)

Do analizy wytypowaliśmy dane spółek działających w jednej z branż „ryzykownych”, tj. branży motoryzacyjnej. Na podstawie wyników finansowych poszczególnych spółek za ostatnie lata wybraliśmy podmioty należące do grup kapitałowych, które mogłyby potencjalnie zwrócić uwagę kontrolujących. Były to spółki, których wyniki w znaczący sposób odbiegały od rynkowej normy - w szczególności te, które ponosiły wieloletnie straty i osiągały ujemną rentowność. Przykład takiej spółki zaznaczyliśmy w powyższej tabeli.

Spółka osiągająca wieloletnie straty i osiągająca rentowność znacznie poniżej przeciętnej rentowności na rynku, którą osiągają podmioty niezależne.

## **2.1.4. Władze skarbowe pochwaliły się osiągnięciami**

*W tym roku kontrole w zakresie cen transferowych niezmiennie stanowią jedno z priorytetowych zadań administracji podatkowej, poprzez które MF zamierza przeciwdziałać „wyprowadzaniu” zysków za granicę i zwiększyć wpływy do budżetu.*

*W tym zakresie widoczna jest zdecydowana intensyfikacja działań.*

Szeroko zakrojone działania MF w roku 2016 rozpoczęły się wydaniem komunikatu, w którym zachęcano przedsiębiorstwa do dobrowolnej korekty zeznań podatkowych. Następnym krokiem było wzmożenie działań kontrolnych.

W sposób zauważalny wzrosła liczba wszczętych postępowań z zakresu prawidłowości ustalania cen transferowych. Oprócz zmian ilościowych znamienne jest również rozszerzenie stosowania przepisów o cenach transferowych na inne obszary poprzednio niekontrolowane w takim zakresie (np. metodologię sporządzania studiów porównawczych, weryfikację zaprezentowanej analizy funkcjonalnej z perspektywy zgodności z umowami czy danymi ze strony internetowej). W efekcie kontrole mają zarówno bardziej kompleksowy charakter, jak i koncentrują się często na wybranych (istotnych wartościowo) obszarach działalności przedsiębiorstwa.

---

*Na początku tego roku MF podsumowało działania administracji podatkowej w zakresie kontroli, które zostały zrealizowane na przełomie lat 2015 i 2016<sup>6</sup>. Podało również przykładowe wyniki postępowań w zakresie cen transferowych, które skutkowały korektami dochodu i podatku.*

---



**Poniżej prezentujemy opisy przykładowych postępowań, które upubliczniło MF:**



Zakres nieprawidłowości	Wynik kontroli
Dokonanie transakcji sprzedaży posiadanych udziałów w podmiocie krajowym w ramach łańcucha podmiotów powiązanych.	<b>500 mln PLN - zniżenie zobowiązania w podatku CIT za jeden rok.</b>
Zawarcie jednorazowej umowy z podmiotem zagranicznym, dzięki której wykazana została duża strata.	<b>300 mln PLN - zakwestionowanie straty podatkowej.</b>
Uiszczanie przez podmiot krajowy opłaty licencyjnej na rzecz podmiotu zagranicznego w nierynkowej wysokości.	<b>25 mln PLN - korekta kosztów podatkowych za 4 lata podatkowe.</b>
Zastosowanie nieprawidłowego klucza podziału kosztów i alokacji zysków pomiędzy zagraniczną centralę i polski oddział.	<b>2 mln PLN - doszacowanie podatku CIT.</b>
Udzielanie pożyczek lub gwarancji pomiędzy podmiotami powiązаныmi na warunkach korzystniejszych, niż obowiązujące na rynku.	<b>7 mln PLN - doszacowanie podatku CIT.</b>

**Plan działań resortu finansów na najbliższe miesiące obejmuje rozbudowę i wzmocnienie zasobów osobowych, jak również zintensyfikowanie kontroli u wybranych podatników, w szczególności podatników z kapitałem zagranicznym.**

Jak wskazuje Wiceminister Finansów Konrad Raczkowski w wywiadzie dla Pulsu Biznesu<sup>7</sup> władze podatkowe zamierzają „zwiększyć wydajność podatkową kontroli skarbowych, które będą realizowane przy wsparciu dodatkowych 60 tys. urzędników z innych pionów resortu finansów, a nie jak było do tej pory – jedynie 5 tys. pionu Urzędów Kontroli Skarbowej”.

W efekcie planują poprawę ściągальności podatków, która w przyszłym roku powinna dać 15 mld zł dodatkowych wpływów, z których znaczącą część mają przynieść kontrole w zakresie cen transferowych.

7. Puls Biznesu, „Raczkowski: Naprawimy system podatkowy”, 04.02.2016

## 2.2. Ciągłe straszą, a nic się nie zmienia? Perspektywa podatnika

*Doświadczenia przedsiębiorstw, które wzięły udział w ankiecie PwC potwierdzają zmianę podejścia władz skarbowych do kontroli w zakresie cen transferowych.*

### *Ankieta PwC*

W maju 2016 roku PwC przeprowadziło ankietę skierowaną do polskich przedsiębiorstw należących do grup kapitałowych.

W ankiecie udział wzięło 138 podmiotów należących zarówno do polskich, jak i międzynarodowych grup o zróżnicowanym poziomie obrotów. Analiza dokonana była z podziałem na 3 grupy:

- do 10 mln EUR,
- od 10 do 50 mln EUR,
- od 50 mln EUR.

Udział w ankiecie był anonimowy. Ankieta nie miała charakteru badania statystycznego.

Obejmowała ona szereg pytań dotyczących:

- przygotowywania dokumentów wymaganych przez polskie przepisy o cenach transferowych,
- doświadczeń z kontroli z zakresu cen transferowych
- obecnych i planowanych działań zmierzających do przygotowania do nowych obowiązków dokumentacyjnych.

Odpowiedzi przedsiębiorców uczestniczących w ankiecie wraz z komentarzami PwC zostały zaprezentowane poniżej.



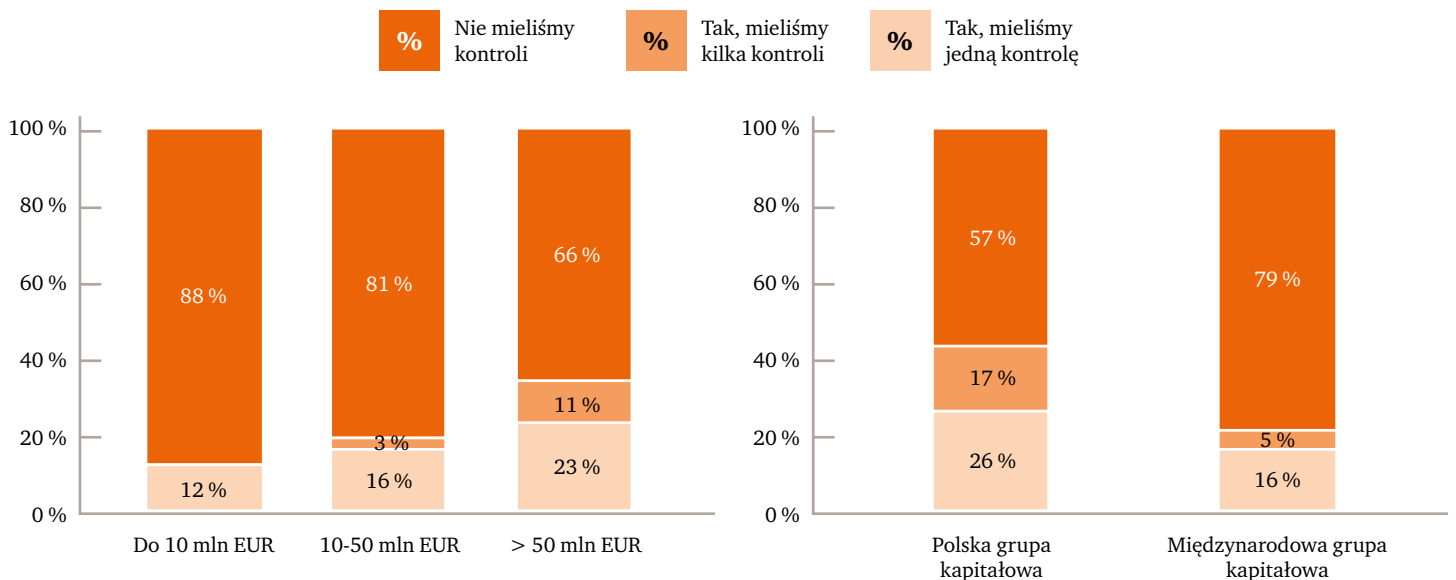
## 2.2.1. Kto podlegał kontroli?

Aż w 26% przedsiębiorstw biorących udział w ankiecie PwC w ciągu ostatnich kilku lat miała miejsce kontrola z zakresu cen transferowych.

W tym około 8% przedsiębiorstw było kontrolowanych pod tym kątem więcej niż raz.

Kontrolujący najczęściej brali pod lupę największe przedsiębiorstwa, osiągające obroty powyżej 50 mln EUR – aż 34% z nich przeszło w ostatnich latach przynajmniej jedną kontrolę.

**Czy w ostatnich latach miała miejsce w Państwa Spółce kontrola z zakresu cen transferowych?**



Co ciekawe, zdecydowanie częściej kontrolowano przedsiębiorstwa należące do polskich grup kapitałowych - 43% z nich przeszło kontrolę w zakresie cen transferowych. Podobne postępowania toczyły się jedynie względem 21% ankietowanych przedsiębiorstw z kapitałem zagranicznym.

Z drugiej strony, takie sprofilowanie podmiotów kontrolowanych może świadczyć o oczekiwaniu ze strony władz, że rodzime grupy kapitałowe mogą w równym stopniu wykorzystywać narzędzia służące zarządzaniu procesami podatkowymi, a co za tym idzie, potrzebę weryfikacji, czy odbywa się to w ramach obowiązującego prawa.

#### **Zdaniem PwC:**

*Biorąc pod uwagę artykułowane przez MF cele kontroli z zakresu cen transferowych (tj. zapobieganie transferowi zysku w ramach przedsiębiorstw wielonarodowych), należy spodziewać się, że w najbliższym czasie na celowniku organów kontroli znajdą się raczej podmioty z kapitałem zagranicznym. Kontrole tych przedsiębiorstw zostały wskazane już wielokrotnie, jako główny priorytet dla kontrolujących, w tym również NIK i MF.*

*Co prawda takie komunikaty pojawiały się już od wielu lat, ale wydaje się, że tym razem nie należy ich ignorować. Po raz pierwszy władze skarbowe mają rzeczywiste możliwości przeprowadzania takich kontroli, które pozyskały wraz z dostępem do odpowiednich narzędzi, poprawiającymi się kompetencjami kontrolujących a także dostępem do szerokiego zakresu informacji, które będą musiały być ujawniane w ramach nowych obowiązków dokumentacyjnych wypracowanych w wyniku prac BEPS przez OECD (szerzej na ten temat w załączniku).*



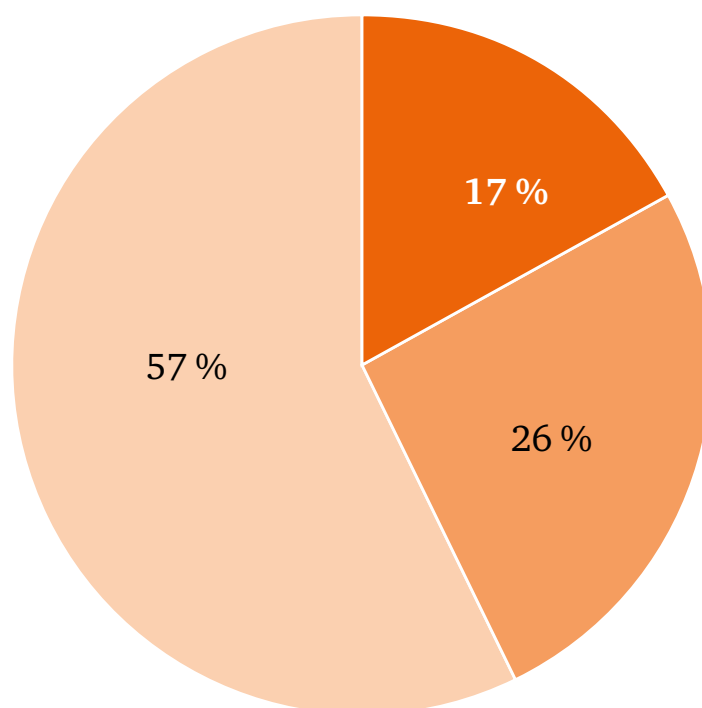
## 2.2.2. Które jednostki administracji były najbardziej aktywne w zakresie kontroli cen transferowych?

Badane przedsiębiorstwa potwierdziły, iż dotychczas większość kontroli dotyczących kwestii cen transferowych przeprowadzanych była przez UKS.

Wśród wszystkich przedsiębiorstw, które miały doświadczenia z kontroli w zakresie cen transferowych, aż 74% wskazało, że były one przeprowadzone przez UKS (w tym około 17% przedsiębiorstw zostało poddanych również kontroli urzędów skarbowych). UKS były najbardziej aktywne, niezależnie od wielkości kontrolowanego podmiotu, czy też kapitału.

### Przez jakie organy była prowadzona kontrola?

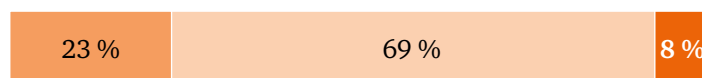
% US
  % UKS
  % US i UKS



Powyżej 50 mln EUR



Międzynarodowa grupa kapitałowa



do 50 mln EUR



Polska grupa kapitałowa

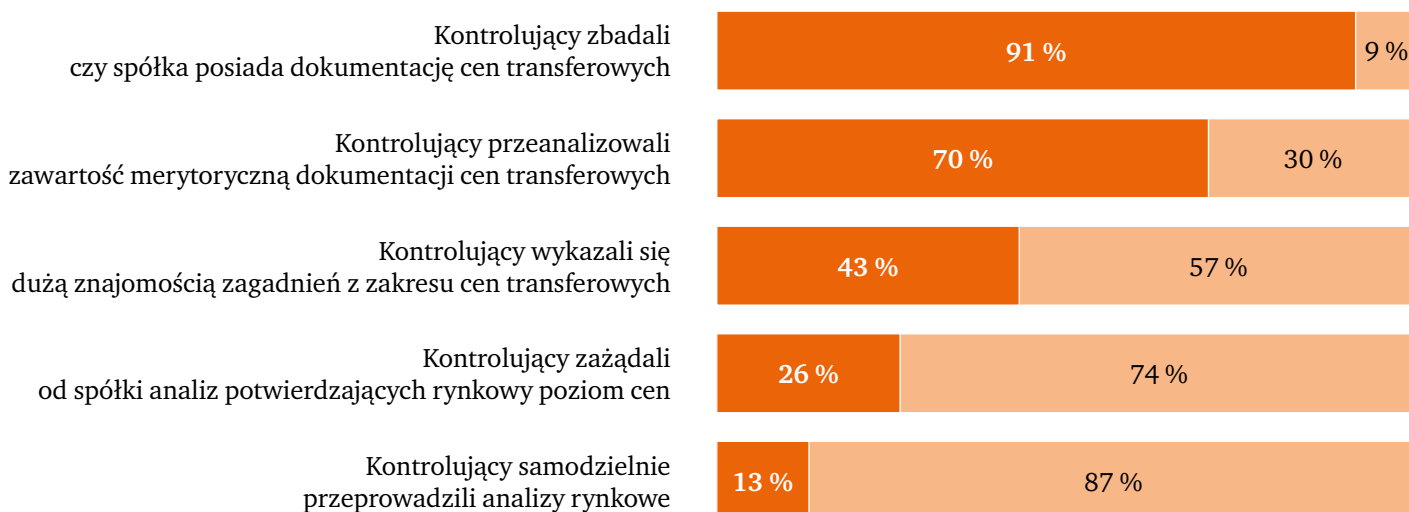


## 2.2.3. Czy jakość kontroli rzeczywiście się poprawia?

Respondenci, którzy podzielili się z PwC swoimi spostrzeżeniami z przeprowadzonych kontroli w zakresie cen transferowych, co do zasady zauważyli wzrost kompetencji kontrolujących. Poprawę merytoryczną kontroli potwierdziło około 41% przedsiębiorstw, które takie weryfikacje przeszły. Badani potwierdzili również zwiększenie poziomu szczegółowości kontroli – z takim stwierdzeniem zgodziło się 42% z nich.

### Jakie są Państwa doświadczenia z kontroli w zakresie cen transferowych?

**%** Tak      **%** Nie



W dalszym ciągu pierwszym i najczęstszym pytaniem zadawanym przez kontrolujących ceny transferowe jest pytanie o dokumentację podatkową obejmującą kontrolowany okres. Takie pytanie usłyszało aż 91% respondentów.

Żądania przedstawienia dokumentacji można spodziewać się w przypadku każdej kontroli, niezależnie od wzrostu kompetencji kontrolujących. Są to już rutynowe działania. Dokumentacja daje inspektorom bardzo klarowny obraz najważniejszych i największych wartościowo transakcji zawieranych przez przedsiębiorstwo. Stanowi więc bardzo dobry start do formułowania kolejnych pytań i bardziej szczegółowej kontroli.

Nie należy również zapominać o tym, że sprawdzenie posiadania i kompletności dokumentacji może okazać się skuteczne z punktu widzenia władz skarbowych i przyczynić do zwiększenia wpływów do budżetu państwa. W przypadku braku lub przedłożenia niekompletnej dokumentacji podatnikowi grozi bowiem ryzyko nałożenia sankcyjnej, 50% stawki CIT, w przypadku dokonania przez urząd doszacowania dodatkowego dochodu podatkowego.

---

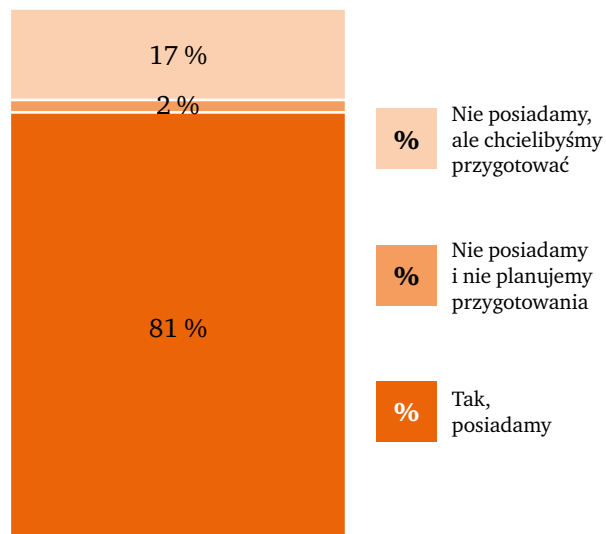
*Prawidłowo przygotowana dokumentacja stanowi podstawowy środek ograniczający to ryzyko. Jednocześnie, biorąc pod uwagę obecnie obowiązujące przepisy jest bardzo schematycznym i stosunkowo łatwym do przygotowania raportem. Tym bardziej zaskakujący wydaje się znaczący odsetek przedsiębiorstw, które na obecny moment takich dokumentów nadal nie posiadają.*

---

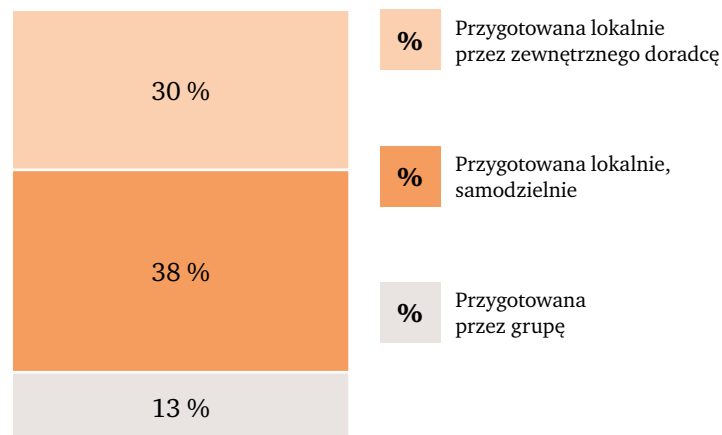
**Ankieta PwC wykazała, że aż 19% ankietowanych przedsiębiorstw nie przygotowało dotychczas dokumentacji cen transferowych.**

Ponadto około 13% przedsiębiorstw posiada jedynie dokumentację przygotowaną przez grupę. Taka dokumentacja jak najbardziej może zostać wykorzystana przez podatnika, pod warunkiem, że zawiera wszystkie elementy wskazane przez polskie przepisy. Z tym niestety w praktyce bywa różnie. Dokumentacja sporządzona przez spółki centralne bazuje zazwyczaj wyłącznie na wytycznych OECD (i ewentualnie przepisach lokalnych spółki matki), tak, aby była spójna i przydatna dla jak największej liczby spółek z grupy. Z uwagi na specyficzne podejście oraz wymogi obowiązujące w Polsce w zakresie dokumentacji, dokumenty grupowe bez ich wcześniejszego uzupełnienia pod kątem naszych przepisów, zazwyczaj nie mogą pełnić funkcji prawidłowej i kompletnej dokumentacji. Stan przygotowania do kontroli kolejnych 13% podatników, biorąc pod uwagę najprostszy obowiązek, tj. posiadania kompletnej dokumentacji stoi więc pod znakiem zapytania.

## Czy posiadają Państwo dokumentację cen transferowych?



## Posiadana przez Państwa dokumentacja jest:



Aby dokumentacja sporządzona przez Grupę mogła pełnić funkcje polskiej dokumentacji lokalnej należy zadbać, aby:

- zawierała wszystkie elementy wskazane w polskich przepisach;
- zawierała osobną analizę każdej transakcji podlegającej obowiązkowi dokumentacyjnemu w Polsce;
- została przetłumaczona na język polski.

Poprzez dotychczasową praktykę inspektorzy przyzwyczaili podatników, że kontrola obejmująca kwestie cen transferowych często kończy się na pytaniu o posiadanie dokumentacji. Takie podejście szybko się jednak zmienia, co również zostało odnotowane przez respondentów ankiety PwC. Wynika z niego, że w przypadku 70% analizowanych kontroli w kolejnym kroku inspektorzy przebadali zawartość merytoryczną dokumentacji. Efektem pogłębianych analiz kontrolujących były kolejne bardziej szczegółowe pytania mające na celu zrozumienie działalności podatnika oraz zidentyfikowanie ewentualnych niespójności w przekazanych materiałach.

Z przeprowadzonej ankiety wynika również, że kontrolujący zaczęli przyglądać się dokładniej wysokości rozliczeń pomiędzy podmiotami w grupie i weryfikować ich rynkowy charakter, poprzez dokonywanie tzw. studiów porównawczych.

***Pomimo, że obecnie od żadnego z polskich podatników nie jest wymagane sporządzanie studiów porównawczych, aż 26% respondentów przyznało, że w trakcie kontroli urząd poprosił o przekazanie takich analiz.***

Ponadto w 13% przypadków kontrolujący przeprowadzili własne analizy, mające na celu weryfikację rynkowego poziomu rozliczeń, co wskazuje na fakt, że korzystają już z nowych narzędzi.



Zgodnie z obowiązującymi obecnie przepisami, sporządzenie studiów porównawczych przez polskich podatników nie jest obowiązkowe, choć jest oczywiście rekomendowane. Jeżeli jednak podatnik przekaże inspektorom studium w trakcie kontroli, może liczyć na to, że zostanie ono przeanalizowane (mają już przecież potrzebne do tego narzędzia). Aby jednak wyniki zostały wzięte pod uwagę, studium musi spełniać kryteria akceptowalne przez polskie władze. Wymogi te są, co do zasady zgodne z wytycznymi OECD oraz praktyką międzynarodową. Mają jednak oczywiście kilka cech charakterystycznych, takich jak sposób wyboru podmiotów, które mogą stanowić porównanie rynkowe.

#### Z praktyki PwC:

*Z naszego doświadczenia wynika, że zdecydowanie preferowane są studia sporządzone w oparciu o dane finansowe porównywalnych podmiotów działających na terenie Polski. Jeżeli podatnik posiada studium, które zostało przygotowane w oparciu o dane międzynarodowe (regionalne / globalne) może spodziewać się, że urząd będzie w nim szukał w pierwszym kroku polskich wyników i wyłącznie te dane wykorzysta w celu sprawdzenia rynkowego charakteru rozliczeń podatnika. Jeżeli takich danych nie znajdzie i uzna przy tym, że są dostępne (na przykład przeprowadzając własne studium), może odrzucić wyniki przekazanej analizy.*

W tym miejscu warto również wspomnieć o tym, że polskie władze skarbowe sformalizowały już swoje preferencje odnośnie studiów porównawczych - w nowych przepisach dokumentacyjnych obowiązujących od 2017 roku sporządzenie studiów porównawczych będzie obowiązkowe dla niektórych podatników. Wymagane będzie przygotowanie takich studiów właśnie w oparciu o dane polskie. Rozszerzenie obszaru analizy o dane międzynarodowe będzie możliwe dopiero w przypadku, jeżeli znalezienie porównania na rynku polskim okaże się niemożliwe. Mając na uwadze fakt, że już niedługo studia porównawcze będą obowiązkowe, a już obecnie są często analizowane w trakcie kontroli, spójrzmy na stan przygotowania polskich przedsiębiorstw w tym zakresie.



***Z badań PwC wynika, że 56% przedsiębiorstw do tej pory nie przygotowywało żadnych analiz porównawczych, a kolejne 22% dysponuje jedynie analizami przygotowanymi na podstawie danych globalnych / regionalnych, które mogą nie spełniać polskich wymogów. Wynika z tego, że polskim przedsiębiorcom pozostało nadal wiele do zrobienia.***

Ponadto, warto jeszcze raz przypomnieć, że możliwości jak i chęci urzędów do prowadzenia merytorycznych dyskusji na temat sporządzonych studiów w ostatnim czasie znacząco wzrosły. Urzędy nie tylko kwestionują metodologię przygotowywania takich analiz, ale również przygotowują własne studia. Poniżej zamieszczamy opisy kilku zarzutów z kontroli, z którymi mieliśmy okazję się spotkać.

### ***Przykład z kontroli***

Spółka prowadzi działalność dystrybucyjną. Należy do międzynarodowej grupy kapitałowej. Posiadała studium porównawcze sporządzone przez grupę, które zostało przygotowane dla rynku globalnego, ale z próbą europejską. Model rozliczeń przyjęty przez grupę zakładał gwarantowaną rentowność polskiej spółki na rynkowym poziomie, ustalonym w oparciu o to studium.

W trakcie kontroli organy kontroli zakwestionowały prawidłowość przedstawionego studium. Uznały, m.in., że studium nie zostało sporządzone wyłącznie z wykorzystaniem porównywalnych danych, tj. takich które odnosiłyby się do rynku polskiego oraz, że liczba spółek polskich przyjętych do próby europejskiej była za mała. Organ uznał przy tym, że nawet, jeżeli rzeczywiście nie było możliwe znalezienie danych polskich za porównywalne należy uznać dane podmiotów działających na terenie Europy Środkowo-Wschodniej, a nie zaś całej Europy.

W kolejnym kroku organy sporządziły własne studium. Wykorzystały przy tym wyłącznie dane polskie, a wystarczającą w swojej opinii próbę uzyskały poprzez bardzo szerokie podejście do zdefiniowania zakresu działalności spółki, który określiły na podstawie kodów działalności wskazanych przez spółkę w KRS oraz strony internetowej spółki (która nie opisywała szczegółowo zakresu funkcji pełnionych przez polską spółkę, a jedynie jej ofertę sprzedażową). Starając się udowodnić takie rozszerzone podejście organy dokonały m.in. weryfikacji liczby pracowników spółki oraz pełnionych przez nich zadań.

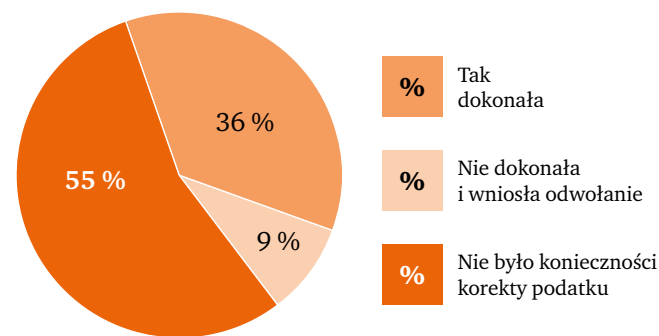
Kontrola zakończyła się doszacowaniem.

## 2.2.4. Co badały i jak skuteczne były kontrole z zakresu cen transferowych?

*Wyniki ankiety PwC potwierdzają wzmożoną aktywność i wzrost skuteczności organów podatkowych w zakresie kontroli cen transferowych.*

W 45% kontroli, którym zostali poddani respondenci ankiety PwC urząd dokonał doszacowania. 36 % z tych kontroli zakończyło się korektą podatku.

*Czy w wyniku przeprowadzonej kontroli Spółka dokonała korekty podatku?*



Obszary najczęściej badane i kwestionowane przez organy podatkowe były, co do zasady zgodne ze wskazówkami NIK. Zgodnie z wynikami ankiety PwC kontrolujący najczęściej dokonywali doszacowania należnego podatku w następujących obszarach:

Obszar ryzyka	% doszacowań zgłoszonych przez badane przedsiębiorstwa
Nieodpłatne świadczenia	23 %
Poziom cen w transakcjach usługowych	14 %
Poziom cen w transakcjach dotyczących wartości niematerialnych i prawnych	14 %
Poziom cen w transakcjach towarowych	14 %
Poziom cen w transakcjach finansowych (gwarancje i pożyczki)	14 %

*Wszystko wskazuje na to, że władze skarbowe konsekwentnie realizują swoje plany. Zwiększają liczbę kontroli oraz poprawiają ich jakość. Trzymają się przy tym również ustalonych priorytetów.*

# 3. Co nas czeka i jak poradzić sobie z nowymi obowiązkami?

*Zmiana ustaw o PIT i CIT wprowadza szereg nowych wymogów dotyczących sporządzania dokumentacji cen transferowych. W myśl nowych przepisów dokumentacyjnych, część podatników dokonujących transakcji z podmiotami powiązanymi będzie zobowiązana do przygotowywania znacznie obszerniejszej dokumentacji niż obecnie. Z drugiej strony, nowe przepisy przewidują ułatwienia dla podatników prowadzących działalność w skali mikro, którzy również dokonują transakcji z podmiotami powiązanymi.*

Poniżej przedstawiamy krótkie podsumowanie zmian, na które trzeba się nastawić (szerszy opis znajduje się w załączniku) oraz podsumowujemy obecny stan przygotowań polskich przedsiębiorstw.

## 3.1. Jakie obowiązki trzeba będzie spełnić?

Zakres obowiązków dokumentacyjnych spoczywających na podatniku zgodnie z nowymi, polskimi wymogami będzie zależny od skali jego działalności, tj. od osiągniętych przez niego przychodów / poniesionych kosztów.

Sporządzenie dokumentacji będzie wymagane od podatników, których przychody / koszty za rok poprzedni przekroczyły 2 mln EUR. Wymagania spoczywające na takich podatnikach będą zbliżone do obecnie obowiązujących<sup>8</sup> - konieczne będzie sporządzenie dokumentacji lokalnej dla transakcji przekraczających ustawowe progi oraz złożenie do urzędu skarbowego oświadczenia potwierdzającego, że taka dokumentacja została przygotowana.

### Zmiany w zakresie dokumentacji cen transferowych – obowiązkowe elementy

#### 1 Local file

Szczegółowe informacje dotyczące poszczególnych transakcji. Uzasadnienie rynkowego charakteru cen nie jest wymagane (studia porównawcze nie są obowiązkowe).

#### 1 Dokumentacja lokalna (tzw. local file)

Szczegółowe informacje dotyczące poszczególnych transakcji (w tym studia porównawcze obowiązkowe, gdy przychody/koszty > 10 mln EUR).

#### 2 Oświadczenie

Oświadczenie o sporządzeniu dokumentacji podatkowej składane razem z zeznaniem podatkowym.

#### 3 Deklaracja CIT-TP

Sprawozdanie (informacje o podatniku i zawartych transakcjach) składane razem z zeznaniem podatkowym.

#### 4 Dokumentacja grupowa (tzw. master file)

Opis działalności i modelu funkcjonowania grupy kapitałowej.

#### 5 Country by country report (CbCR)

Zagregowane informacje dotyczące alokacji dochodów i zapłaconych podatków przez grupę kapitałową w poszczególnych jurysdykcjach.

Przychody/koszty:

> 2 mln EUR

> 2 mln EUR

> 10 mln EUR

> 20 mln EUR

skonsolidowane  
przychody grupy  
> 750 mln EUR

Obecne  
podejście

Nowe  
wymogi

8. Mniejsze przedsiębiorstwa nie będą zobowiązane do przygotowania dokumentacji, chyba, że zawarły (i) transakcje z rajami podatkowymi, (ii) umowy spółki osobowej lub (iii) realizują wspólne przedsięwzięcia.

Wraz ze wzrostem skali działalności podatnika konieczne będzie przygotowanie kolejnych dokumentów. Są to:

- deklaracja CIT-TP,
- dokumentacja grupowa (tzw. master file),
- raport według krajów (tzw. Raport CBCR - Country by Country Report).

Ponadto, w przypadku podatników, których przychody lub koszty przekroczą 10 mln EUR w poprzedzającym roku, dokumentacja będzie musiała obejmować również analizę danych porównawczych, przeprowadzoną z uwzględnieniem polskich podmiotów prowadzących porównywalną działalność, jeżeli takie dane będą dostępne. Analiza taka będzie musiała zostać sporządzana dla poszczególnych transakcji i zdarzeń (a nie dla całej działalności podatnika).

---

*Nowe przepisy dotyczące dokumentacji cen transferowych wejdą w życie od 1 stycznia 2017 roku i będą dotyczyć transakcji i zdarzeń występujących po tym terminie. Wyjątkiem są obowiązki dotyczące raportowania według krajów, które weszły w życie od 1 stycznia 2016 roku.*

---



## **3.2. Co oznacza wprowadzenie nowych przepisów dla podatnika?**

*Wprowadzenie nowych przepisów dokumentacyjnych będzie:*

- wiązało się ze zwiększeniem nakładu pracy po stronie podatnika niezbędnego do przygotowania dokumentacji: podmioty będą zobowiązane przygotować dodatkowe dokumenty (oświadczenie, dokumentacja grupowa, CIT TP, CbCR) oraz dokumentację lokalną o rozszerzonym zakresie. Z drugiej strony jednak niektóre obowiązki ulegną ograniczeniu,
- dostarczało dodatkowych narzędzi do oceny ryzyka naruszeń przez organy podatkowe (CbCR, CIT TP),
- stwarzało konieczność ujawnienia przez przedsiębiorstwa znaczącej liczby informacji oraz zwiększało ryzyko uwypuklenia nieścisłości (np. w przypadku niezgodności danych finansowych zamieszczonych w dokumentacji lokalnej ze sprawozdaniem finansowym),
- oznaczało przesunięcie na podatnika ciężaru dowodu, że stosowane przez niego ceny transferowe zostały ustalone na poziomie rynkowym.

## **3.3. Jak przedsiębiorcy przygotowują się do nowych obowiązków? Wnioski z ankiety PwC**

*Znaczące zwiększenie obowiązków dokumentacyjnych zostało dostrzeżone przez wielu podatników i wiele grup kapitałowych. Część z nich zdecydowała się podjąć pewne przygotowania jeszcze przed wejściem w życie nowych przepisów.*

## 3.3.1. Jakie dokumenty już obecnie przygotowują grupy kapitałowe?

Z ankiety PwC<sup>9</sup> wynika, że podejmowane przez przedsiębiorstwa przygotowania mają bardzo zróżnicowany zakres – mogą obejmować zarówno wybrane elementy dokumentacji, jak również coraz częściej w przypadku dużych podatników, bądź nawet całych grup kapitałowych, pełny przegląd zagadnień związanych z cenami transferowymi w celu wcześniejszego zidentyfikowania i ograniczenia ryzyk, połączony z opracowaniem pełnego zakresu dokumentacji w nowym formacie.

**Czy w związku ze zmianą globalnego podejścia do dokumentowania cen transferowych (nowe wytyczne OECD) w Państwa grupie:**

Międzynarodowa grupa kapitałowa\*



Polska grupa kapitałowa



\* % przedsiębiorców z danej kategorii, które zaznaczyły daną odpowiedź (możliwe było zaznaczenie wielu odpowiedzi, % nie sumują się do 100%).

**W szczególności, można zauważyć różnice w podejściu do przygotowań, zależnie od tego, czy dane przedsiębiorstwo należy do polskiej czy międzynarodowej grupy kapitałowej.**

9. Opis ankiety został przedstawiony w sekcji 2.2.



***Działania, które były dotychczas podejmowane w międzynarodowych grupach kapitałowych obejmowały najczęściej przygotowanie dokumentacji grupowej, którą już za obecny okres posiada około 48% ankietowanych przedsiębiorstw z kapitałem zagranicznym. (Jak wspomniano powyżej, master file jest nowością w polskich wymogach dokumentacyjnych. Po raz pierwszy będzie obowiązkowo sporządzany dopiero za rok 2017.)***

Tak znaczący odsetek grup, które już go mają wynika głównie z faktu, że był on już wcześniej przygotowywany na potrzeby zagranicznych podmiotów z grupy, a więc zazwyczaj stosując zasady wskazane w międzynarodowych wytycznych<sup>10</sup>, a nie zaś przepisach polskich.

Należy, więc mieć na uwadze, że sporządzona w ten sposób dokumentacja grupowa może na chwilę obecną nie spełniać, ani wytycznych OECD<sup>11</sup>, ani bazujących na nich polskich wymogów, i aby mogła zostać wykorzystana na potrzeby wywiązania się z nowych obowiązków dokumentacyjnych, powinna zostać odpowiednio dostosowana i uzupełniona.

***Natomiast działaniem najczęściej podejmowanym przed polskie grupy kapitałowe było dostosowanie wytycznych tworzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych do nowych obowiązków. Za ten obowiązek zabrało się już około 44% ankietowanych polskich grup.***

---

*Biorąc pod uwagę powyższe wyniki, wydaje się, że w pierwszej kolejności spółki należące do polskich i zagranicznych grup kapitałowych postawiły na dostosowanie tych elementów dokumentacji, które już znają i które dotychczas były przygotowywane. Nowe elementy dokumentacji zostawiły sobie natomiast na później. Jakie są w takim razie ich plany dalszego działania?*

---

10 Wskazówki dotyczące master file zostały wskazane w dokumencie „Rezolucja Rady i przedstawicieli rządów Państw Członkowskich zebranych w Radzie z dnia 27 czerwca 2006 r. dotycząca kodeksu postępowania w sprawie dokumentacji cen transferowych dla przedsiębiorstw stowarzyszonych w Unii Europejskiej (DCT UE)”

11 Zmiany w dotychczasowym podejściu do dokumentacji, w tym także do master file zostały zaadresowane również przez OECD, która w raporcie opublikowanym w ramach wspomnianej już inicjatywy BEPS zaproponowała nowe podejście do dokumentacji i wskazała, jakie elementy powinny zostać zawarte w poszczególnych dokumentach. Zmiany te są obecnie implementowane w poszczególnych państwach. Bazują na nich również nowe polskie przepisy.

## 3.3.2. Jakie działania planują podjąć przedsiębiorcy, aby lepiej przygotować się do nowych obowiązków?

Jednym z najczęstszych pomysłów na przygotowanie się do nowych obowiązków jest wcześniejsze sporządzenie wstępnych wersji dokumentacji podatkowej zgodnej z nowymi wymogami. Jest to dobre rozwiązanie, ponieważ pozwala zawczasu sprawdzić, czy spółka posiada wszystkie niezbędne informacje i dokumenty oraz, czy końcowy wynik prac nie narazi jej na ryzyko w zakresie cen transferowych. Wcześniejsze przygotowanie dokumentacji według nowych wymogów pozwala również na ograniczenie nakładu pracy w przyszłości. Może to mieć kluczowe znaczenie zwłaszcza w przypadku dokumentacji za rok 2017, kiedy to po raz pierwszy pojawi się sztywny termin na jej przygotowanie.

*Czy w związku ze wzrostem transparentności danych finansowych i informacji wymaganych w dokumentacji cen transferowych według nowych przepisów planują Państwo:*



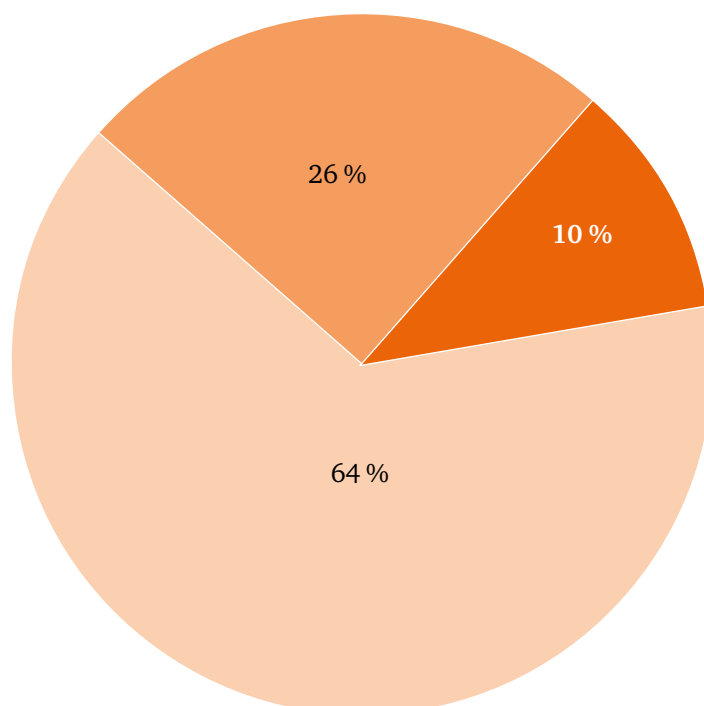
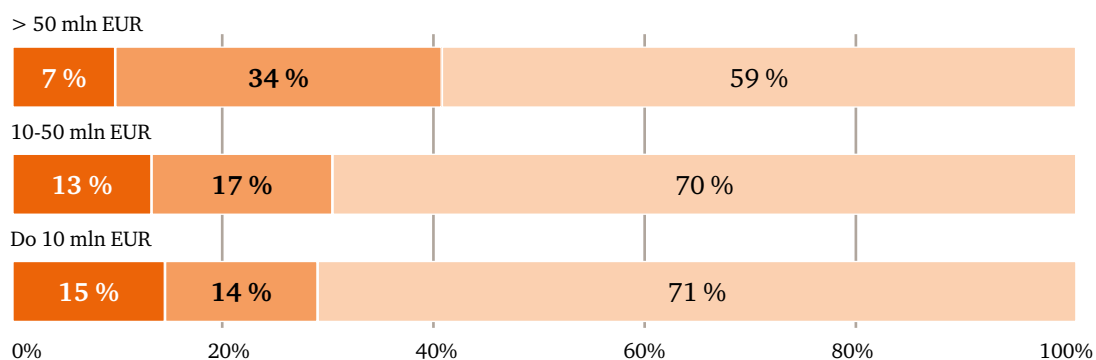
Ankieta PwC wykazała, że aż 44% przedsiębiorców planuje przygotowanie wstępnych wersji dokumentacji zgodnej z nowymi wymogami. Ponadto, około 36% przedsiębiorstw planuje sporządzenie nowej dokumentacji już za lata 2015 i 2016, czyli wcześniej niż taka dokumentacja będzie wymagana. Działania takie planują lub podejmowały najczęściej duże przedsiębiorstwa (powyżej 50 mln EUR obrotu), które spodziewają się najbardziej znaczącego rozszerzenia obowiązków dokumentacyjnych.

### Czy posiadana przez Państwa dokumentacja cen transferowych została przygotowana według nowych przepisów?

**7%** Tak, aktualnie przygotowujemy dokumentację cen transferowych za rok 2015 według nowych przepisów

**13%** Nie, ale dokumentację cen transferowych za rok 2016 zamierzamy przygotować już według nowych przepisów

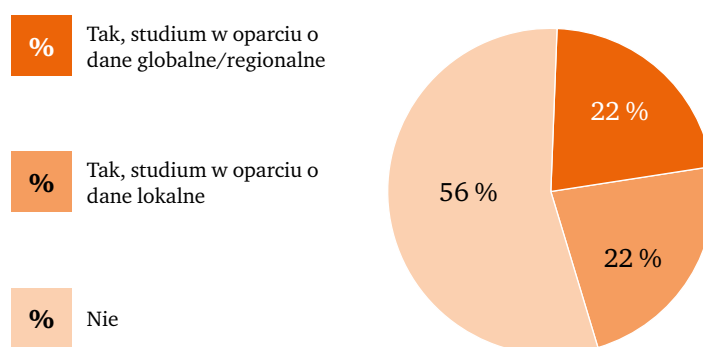
**80%** Nie, zgodnie z przepisami dokumentację cen transferowych wg nowych przepisów przygotowujemy dopiero za rok 2017



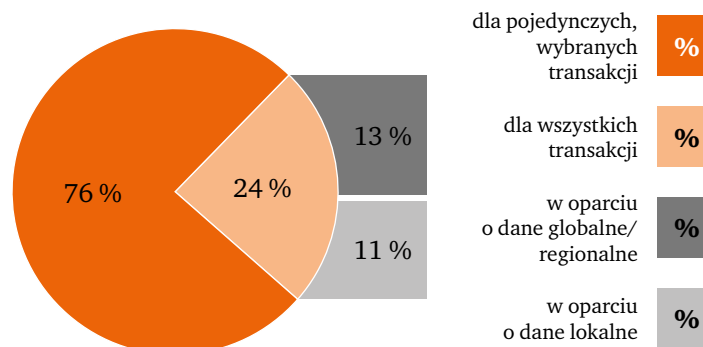
**Kolejnym działaniem podejmowanym przez polskie przedsiębiorstwa w celu przygotowania się do nowych wymogów dokumentacyjnych jest przygotowanie studiów porównawczych, zgodnie z polskimi przepisami (czyli na podstawie lokalnych danych). Sporządzenie takich analiz planuje około 34% ankietowanych przedsiębiorstw (w tym 52% największych przedsiębiorstw). Jak natomiast wygląda stan ich przygotowania na ten moment?**

Jak już wspominaliśmy we wcześniejszych sekcjach niniejszego raportu, zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami, sporządzenie studiów porównawczych przez polskich podatników nie jest obowiązkowe, choć jest oczywiście rekomendowane. Zapewne również w związku z tym, aż 56% przedsiębiorstw do tej pory nie przygotowywało żadnych analiz, a kolejne 22% dysponuje jedynie analizami przygotowanymi na podstawie danych globalnych / regionalnych, które mogą nie spełniać polskich wymogów (ze względu na nieuwzględnienie polskich danych).

**Czy posiadają Państwo analizy porównawcze uzasadniające rynkowy poziom stosowanych cen transferowych?**



**Analizy porównawcze zostały przygotowane:**



Kolejną kwestią, która powinna być przez podatników wzięta pod uwagę podczas przygotowań do nowych wymogów jest konieczność uzasadnienia rynkowego charakteru rozliczeń w każdej transakcji podlegającej obowiązkowi dokumentacyjnemu. Obecnie, jedynie 11% spółek posiadających studia porównawcze sporządzone na danych lokalnych, przygotowało te studia dla wszystkich transakcji podlegających obowiązkowi dokumentacyjnemu.

***W konsekwencji, z ankiety PwC wynika, że jedynie 11% spółek posiada wszystkie niezbędne analizy porównawcze zgodne z nowymi wymogami.***



***Mając to na uwadze, należy przypomnieć, że sporządzenie studium porównawczego jest badaniem pracochłonnym. W przypadku dużej liczby transakcji, nie należy, więc odkładać tego działania na ostatnią chwilę.***

Kolejnym działaniem, które planuje zrealizować 31% przedsiębiorstw uczestniczących w ankiecie PwC jest przegląd i ujednoczenie obecnie stosowanych polityk cen transferowych dotyczących poszczególnych typów transakcji. Jest to działanie, które może w znaczącym zakresie zmniejszyć ryzyko cen transferowych spoczywające na poszczególnych spółkach z grupy. Pozwoli, bowiem na sprawdzenie, czy rzeczywiście w danej grupie stosowane są spójne zasady kalkulacji cen (np. czy ceny w porównywalnych transakcjach z różnymi podmiotami z grupy kalkulujemy według takich samych zasad), a przez to również na stwierdzenie, czy ceny w zawartych w tej grupie transakcjach są rynkowe.

Należy mieć na uwadze, że polityka cen transferowych będzie stanowiła obowiązkowy element dokumentacji grupowej, wymaganej przez nowe przepisy dokumentacyjne. Weryfikując ten dokument, urząd będzie miał możliwość sprawdzenia, czy metody rozliczeń przyjęte w poszczególnych transakcjach są zgodne z przyjętą w grupie praktyką. Już teraz (kiedy nie mamy obowiązku przedstawiania urzędowi naszej polityki) warto więc przyjrzeć się stosowanym w grupie metodom rozliczeń, podjąć próbę ich podsumowania i weryfikacji, a także skorygować te, które będą dawały nierynkowe wyniki. Wcześniejsza analiza i ewentualne dostosowanie polityki cen transferowych pozwoli spółkom uniknąć konieczności pokazywania zmian w tym zakresie w nowej dokumentacji i tym samym ograniczyć ryzyko podczas kontroli.

***Aby dowiedzieć się, w jaki sposób można przygotować się do nowych obowiązków dokumentacyjnych zapraszamy na naszą stronę internetową: [www.pwc.pl/cenytransferowe](http://www.pwc.pl/cenytransferowe)***

---

## ***4. Podsumowanie***

## ***W ostatnich kilku latach zmieniła się istotnie perspektywa postrzegania cen transferowych przez administracje podatkowe większości państw, w tym w Polsce.***

Kwestie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania poprzez wykorzystywanie cen transferowych stały się priorytetem dla administracji podatkowych w ponad 100 państwach na świecie. W konsekwencji, we współpracy z organizacjami międzynarodowymi (OECD, G7, World Bank, EU, ATAF) wypracowane zostały rekomendacje oraz instrumenty poprawiające skuteczność administracji podatkowych w przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania oraz zwiększenie transparentności międzynarodowych grup kapitałowych wobec administracji podatkowych we wszystkich państwach, w których prowadzą swoją działalność.

Zaproponowane instrumenty i rekomendacje mają charakter międzynarodowy, jak np.:

- poprawa współpracy międzynarodowej w zakresie wspólnych kontroli cen transferowych (prowadzenie kontroli symultanicznych lub kontroli wspólnych tzw. joint audit przez organy podatkowe różnych jurysdykcji podatkowych),
- poprawa wymiany informacji podatkowej (w tym zobowiązanie administracji podatkowych różnych państw do automatycznej wymiany informacji) w celu skuteczniejszego typowania podmiotów unikających opodatkowania z wykorzystaniem cen transferowych (np. raportowanie CbCR, wymiana 'master file').

***Dodatkowo obserwujemy, iż eksperci z obszaru cen transferowych w administracjach podatkowych różnych państw wzmacniają współpracę ze służbami celnymi by analizować zbieżności rozliczeń w tych dwóch obszarach podatkowych. Wzmacniana jest również współpraca regionalna pomiędzy służbami kontrolnymi państw tworzących te regiony.***

Wypracowane na forach międzynarodowych rekomendacje i instrumenty tworzą również bazę do zmian legislacyjnych do wdrożenia w systemach krajowych. W obszarze cen transferowych, Polska praktycznie wykorzystała wszystkie propozycje zmian legislacyjnych poprawiających skuteczność administracji podatkowej w obszarze przeciwdziałania unikaniu opodatkowania poprzez ceny transferowe. W ten sposób, organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej wyposażone zostały w komplet instrumentów poprawiających dostępność do informacji o podatnikach, co uważane było w poprzednich latach za główną przyczynę ograniczenia zainteresowania służb kontroli podatkowej tematyką cen transferowych.

W Polsce wdrożono przepisy prawne pozwalające zarówno na ocenę ryzyka wykorzystywania przez grupy kapitałowe cen transferowych do unikania opodatkowania (w tym typowania podmiotów do kontroli, jak i transakcji podlegających kontroli), jak i oceny zgodności ustalania cen transferowych z zasadą wartości rynkowej. Jednocześnie, w związku z poprawą współpracy międzynarodowej, polskie organy podatkowe i organy kontroli skarbowej z roku na rok poprawiają swoje umiejętności w zakresie skuteczności przeprowadzenia kontroli oraz wielkości ustaleń podatkowych sięgających już dziś kilkaset milionów złotych, z rosnącą tendencją.

***Ceny transferowe jeszcze do niedawna traktowane były „po macoszemu” przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, których priorytetem były w szczególności nadużycia w podatku VAT.***

W najbliższej przyszłości kontrole cen transferowych mają jednak w znaczący sposób przyczynić się do zwiększenia wpływów do budżetu państwa, którego potrzeby sukcesywnie rosną. Komunikaty MF, jak również obserwowane przez nas zwiększenie liczby i szczegółowości kontroli na rynku potwierdzają, że plany te są realizowane.



***Ponadto, obserwujemy, iż organy podatkowe i organy kontroli skarbowej stawiają na rozwój własnych zasobów (zarówno kompetencji pracowników, baz danych, jak i narzędzi IT), dzięki którym zamierzają poprawić skuteczność kontroli w zakresie cen transferowych.***

Efekty tych działań zaczynają być powoli widoczne. Jak wynika z naszej ankiety, w trakcie kontroli podatnicy już teraz mogą spotkać się z pytaniami, świadczącymi o zwiększonej wnikliwości kontroli podatkowej w zagadnienia z zakresu cen transferowych.

Należy pamiętać, że w kolejnym kroku władze podatkowe otrzymają dodatkowe narzędzia, dzięki którym będą w stanie dokładniej analizować ceny transferowe w przedsiębiorstwach.

Mowa tu o nowych, zwiększonych wymaganiach dokumentacyjnych, które będą obowiązywały już od 2017 roku. Szczególnie dla dużych podatników oznaczają one nie tylko konieczność przygotowania znacznie obszerniejszych dokumentów i zwiększenie nakładu pracy, ale również konieczność zapewnienia transparentności w rozliczeniach międzygrupowych. Poprzez zwiększenie szczegółowości danych wymaganych do zaraportowania, jak również ujednolicony format dokumentów (np. w deklaracji CIT-TP) ewentualne niedociągnięcia lub odchylenia od zasady wartości rynkowej mogą okazać się bardziej widoczne.

---

*Wszystko to generuje konieczność wypracowania nowego podejścia do cen transferowych i położenie nacisku raczej na planowanie niż raportowanie, tak jak to było do tej pory.*

---

*Konieczność zrewidowania podejścia i przygotowania się, zarówno do potencjalnych kontroli, jak również do nowych wymogów dokumentacyjnych została już odnotowana przez część podatników. Rozpoczęli oni przygotowania, poprzez uaktualnienie formatu dokumentów grupowych, utworzenie procedur i polityk, czy uzupełnienie studiów porównawczych. W dalszym ciągu wydaje się jednak, że wiele przedsiębiorstw nie zdaje sobie sprawy ze znaczenia oraz zakresu obecnych i nadchodzących obowiązków lub odkłada kwestie cen transferowych na później. Wbrew pozorom, czasu na przygotowania nie zostało aż tak dużo. Kolejny rok może więc, okazać się dla większości okresem pełnym zmian.*

---

---

## ***5. Załącznik: Nowe obowiązki dokumentacyjne – opis dokumentów***

## 5.1. Dokumentacja lokalna (local file)

*Dokumentacja lokalna jest najbardziej zbliżona do obecnie wymaganego formatu dokumentacji cen transferowych. Zakres informacji, które będą musiały zostać w nim zaprezentowane został jednak rozszerzony. Poglądowe zestawienie zmian zostało przedstawione poniżej.*

### *Porównanie obowiązkowych elementów dokumentacji lokalnej*

	Obecne przepisy	Nowe przepisy
Analiza funkcjonalna	✓	✓
Opis metody ustalania cen	✓	✓
Koszty, forma i termin płatności	✓	✓
Strategia gosp., korzyści, inne czynniki	✓	✓
Uzasadnienie wyboru metody	-	✓
Studium porównawcze	-	✓
Dane finansowe	✓ (wartość)	✓
Struktura organizacyjna i zarządcza	-	✓
Restrukturyzacja	-	✓
Otoczenie konkurencyjne	-	✓
Opis podmiotów	✓ (uproszczony)	✓
Dokumenty podatnika	-	✓

Do najbardziej znaczących zmian należy rozszerzenie wymagań, co do opisu metody kalkulacji ceny. Dotychczas, dopuszczalne było zamieszczenie jedynie opisu zastosowanej metody. Natomiast w nowych przepisach, podatnik będzie musiał uzasadnić wybór metody kalkulacji ceny i wytłumaczyć, dlaczego jego zdaniem doprowadzi ona do rynkowego wyniku. Ponadto, będzie musiał przedstawić dokładny algorytm kalkulacji ceny oraz „podstawić” do niego rzeczywiste dane finansowe, zgodne ze sprawozdaniem finansowym.

Dokumentacja lokalna będzie musiała obejmować również opis restrukturyzacji biznesowych przeprowadzonych przez podatnika w danym lub poprzednim roku podatkowym.

*Zwracamy uwagę, że restrukturyzacje, które miały miejsce w 2016 roku trzeba będzie opisać w dokumentacji zgodnie z nowymi wymogami.*

*Przypominamy, że zgodnie z polskimi przepisami o cenach transferowych poprzez restrukturyzację należy rozumieć (i) transfer takich funkcji, ryzyka lub aktywów, które wiążą się z potencjałem do generowania zysków lub (ii) istotną renegocjację umów pomiędzy podmiotami z grupy.*

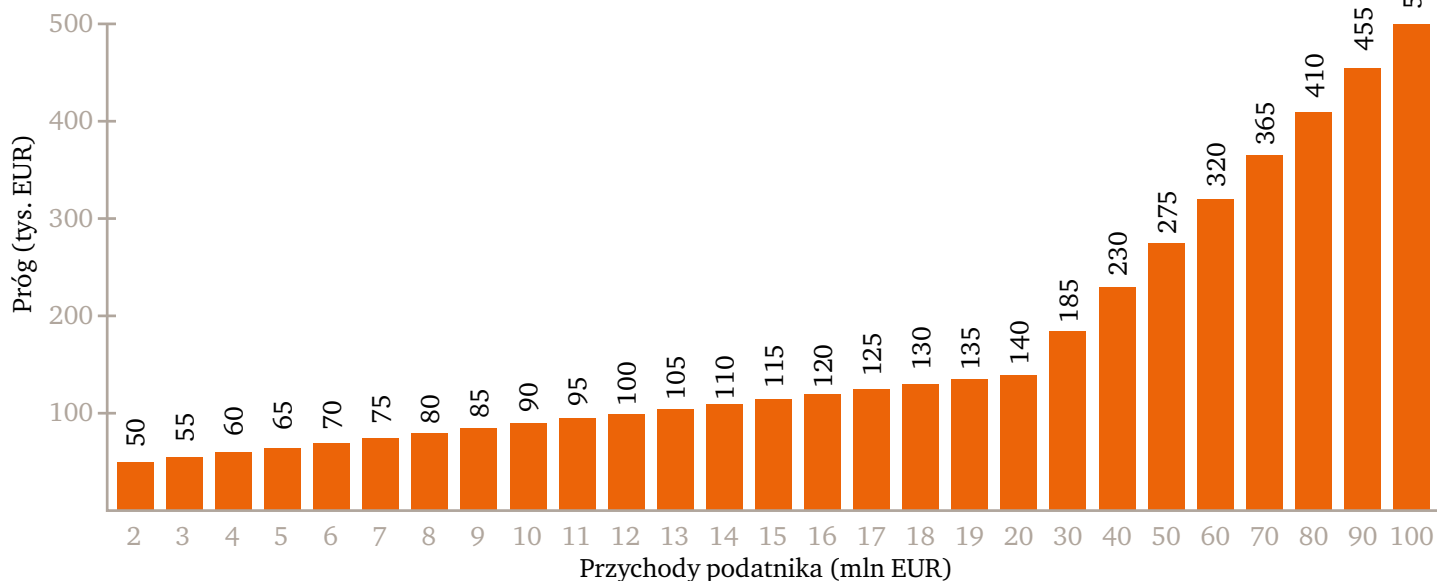
Ponadto, wymagane będzie przygotowanie dokumentacji nie tylko dla transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi (tak jak jest to obecnie), ale także „innych zdarzeń ujętych w księgach rachunkowych”, jeżeli mają one istotny wpływ na dochód lub stratę podatnika i zostały ustalone pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Wśród takich zdarzeń wymienić można w szczególności umowy zarządzania płynnością, umowy o podziale kosztów, umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze<sup>12</sup>.

Poza powyższymi zmianami, które z pewnością wpłyną na zwiększenie obowiązków podatników można jednak doszukać się również pozytywów. Jedną z najkorzystniejszych dla podatników zmian, jest zmiana transakcyjnych progów istotności. Obecnie, niezależnie od wielkości przedsiębiorstwa, udokumentowania wymagają transakcje, których wartość w danym roku przekroczyła 30 tys. EUR w przypadku transakcji dotyczących usług i wartości niematerialnych i prawnych, 50 tys. EUR lub 100 tys. EUR (w zależności od relacji wartości transakcji do kapitału zakładowego spółki) w przypadku transakcji towarowych, 20 tys. EUR w przypadku transakcji z rajami podatkowymi.



Zgodnie z nowymi przepisami, progi, powyżej których transakcję trzeba będzie udokumentować będą wynosić od 50 do 500 tys. EUR. Będą ustalane indywidualnie dla każdego podatnika, w zależności od wysokości osiąganych przez niego przychodów.

### Nowe progi dla dokumentacji lokalnej



Ponadto, zgodnie z nowymi wymogami w uzasadnionych przypadkach (tj. kiedy zachodzi podejrzenie, że transakcja została zawarta na nierynkowych warunkach) organy podatkowe mogą zażądać sporządzenia dokumentacji nawet dla transakcji nieprzekraczających progów. Podatnik ma wówczas 30 dni na przygotowanie takiej dokumentacji.

#### Zdaniem PwC:

*Zmiana ta pozwoli uniknąć przedsiębiorcom dokumentowania najdrobniejszych transakcji z jednej strony, a z drugiej, pozwoli organom podatkowym skupić się na materialnych przepływach, w których ryzyko przerzucania dochodów jest najwyższe. Zatem, obowiązki podatników zostaną ograniczone i jednocześnie, wprowadzona zmiana może przyczynić się do poprawy efektywności kontroli.*

## 5.2. Studia porównawcze

W przypadku podatników, których przychody lub koszty przekroczą 10 mln EUR w poprzedzającym roku, dokumentacja będzie musiała obejmować również analizę danych porównawczych, przeprowadzoną z uwzględnieniem polskich podmiotów prowadzących porównywalną działalność, jeżeli takie dane będą dostępne. Analiza taka będzie musiała zostać sporządzana dla poszczególnych transakcji i zdarzeń (a nie dla całej działalności podatnika).

W przypadku braku jakichkolwiek danych porównawczych umożliwiających przeprowadzenie analizy rynkowej, podatnik będzie miał obowiązek przygotować opis zgodności zastosowanych warunków z warunkami rynkowymi.

#### Zdaniem PwC:

*Nowe przepisy nakładają na podatnika obowiązek wykazania, że transakcje są realizowane na warunkach rynkowych. W porównaniu do obecnie obowiązujących przepisów, w których to urząd w trakcie kontroli musi udowodnić, że cena jest nierynkowa, wprowadzenie takiego obowiązku jest zmianą jakościową. Stanowi, bowiem przeniesienie ciężaru dowodu na podatnika.*

12 Projekt [nowelizacji ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych] z dnia 15 czerwca 2015 r. – Uzasadnienie, s.11

## 5.3. Oświadczenie

Tak jak w obecnie obowiązujących przepisach, dokumentacja lokalna nie będzie wymagała „automatycznego” złożenia do urzędu skarbowego. Zamiast tego, podatnik wraz ze złożeniem zeznania podatkowego za dany rok będzie musiał dostarczyć również oświadczenie, że taką dokumentację za dany rok posiada.

Obowiązek złożenia oświadczenia wprowadza, więc de facto ostateczny termin, do którego należy sporządzić dokumentację lokalną – jest nim dzień złożenia zeznania podatkowego. (Przypomnijmy, że w obecnie obowiązujących przepisach termin ten nie jest jasno określony.)

Problem z oświadczeniem nie polega jednak tylko na tym, że podatnicy będą musieli wykazać się większą dyscypliną w sporządzaniu dokumentacji.

Wprowadzenie oświadczenia wiąże się również z kwestią odpowiedzialności za przygotowanie dokumentacji lokalnej, którą ponosić będzie w pierwszej kolejności osoba, która podpisze oświadczenie. Należy przy tym uzupełnić, że podpisując oświadczenie dana osoba potwierdza nie tylko sam fakt sporządzenia dokumentacji, ale również jej poprawność merytoryczną, zgodność ze stanem faktycznym oraz rynkowy charakter rozliczeń.

***Wprowadzenie oświadczenie ułatwia, więc organom podatkowym „znalezienie winnego” nieprawidłowości w zakresie cen transferowych i ukaranie go z kodeksu karnego skarbowego.***

## 5.4. Dokumentacja grupowa (master file)

Podatnicy, których przychody lub koszty przekroczą w poprzedzającym roku 20 mln EUR będą dodatkowo zobowiązani do posiadania dokumentacji prezentującej mechanizmy rozliczeń z perspektywy całej grupy kapitałowej, do której należą (tzw. master file).

Dokumentacja taka będzie musiała obejmować w szczególności opis grupowej polityki cen transferowych oraz dóbr niematerialnych – w tym grupowych strategii odnośnie ich tworzenia, rozwoju i utrzymania.

Dokumentacja grupowa powinna zostać przygotowana przez jeden podmiot z grupy - nie musi być sporządzana osobno przez każdego podatnika. Można, więc wykorzystać materiały, przygotowywane przez grupę. Należy jednak pamiętać o konieczności ich dostosowania do polskich wymogów.

## 5.5. Sprawozdanie CIT-TP

Nowe przepisy nakładają również na podatników, których przychody lub koszty przekroczą w danym roku 10 mln EUR obowiązek sporządzania sprawozdania o transakcjach realizowanych z podmiotami powiązаныmi, czyli sprawozdania CIT-TP. Deklarację taką trzeba będzie składać do urzędu skarbowego, razem z zeznaniem podatkowym.

W celu przygotowania sprawozdania konieczne będzie zgromadzenie podstawowych danych na temat transakcji wewnątrzgrupowych oraz przeprowadzenie ogólnej analizy działalności podatnika na podstawie przepisów o cenach transferowych. Niezbędne będzie również wskazanie czy podatnik dokonywał restrukturyzacji w rozumieniu przepisów o cenach transferowych oraz płacił lub otrzymywał rekompensatę z tego tytułu (tzw. exit fee).

Podatnik będzie musiał również określić, jaki jest jego profil działalności i rola w grupie. Warto przy tym wskazać, że konieczne będzie dokładne określenie profilu funkcjonalnego, np. w przypadku producenta konieczne będzie określenie czy podatnik jest producentem o pełnych funkcjach i ryzyku, czy też producentem kontraktowym albo producentem na materiale powierzonym. Udzielone odpowiedzi muszą być przemyślane i wynikać ze szczegółowej analizy, aby zapewnić ich spójność z dokumentacją cen transferowych (zarówno local file i master file), jak również informacjami deklarowanymi w dokumentacji przygotowanej przez inne podmioty z grupy.

## 5.6. Raportowanie według krajów (CbC Reporting)

Największe polskie grupy kapitałowe (o skonsolidowanych przychodach na poziomie całej grupy powyżej 750 mln EUR) będą sporządzać sprawozdanie o wysokości dochodów i zapłaconego podatku oraz miejscach prowadzenia działalności gospodarczej.

Podatnicy będą musieli wskazać listę podmiotów należących do grupy kapitałowej, kraj ich siedziby, główny profil działalności, wysokość zapłaconego podatku oraz osiągnięty zysk, liczbę zatrudnionych pracowników i aktywa trwałe.

Analogiczne sprawozdania będą sporządzane przez grupy kapitałowe w innych krajach, a organy podatkowe będą wymieniać się tymi informacjami, zgodnie ze wskazówkami OECD w tym zakresie. Informacje te posłużą organom podatkowym do oceny ryzyka naruszenia przepisów o cenach transferowych, a tym samym do skutecznego typowania podmiotów, które powinny zostać objęte kontrolą.

## 5.7. Ograniczenie zakresu podmiotów przygotowujących dokumentację

*Nowe przepisy przewidują dodatkowo szereg drobniejszych zmian doprecyzowujących obecne regulacje oraz ograniczających zakres podmiotów zobowiązanych do sporządzenia dokumentacji w tych przypadkach, w których ryzyko oraz materialność naruszeń przepisów jest najniższa.*

Obowiązek sporządzenia dokumentacji nie obejmie, zatem:

- podatników, których przychody lub koszty nie przekroczyły 2 mln EUR w danym roku;
- podatników, którzy zawarli uprzednie porozumienie cenowe (tzw. APA – Advance Pricing Arrangement<sup>13</sup>) – w zakresie tych transakcji. W ich przypadku wymagane będzie przygotowanie uproszczonej dokumentacji obejmującej tylko niektóre elementy;
- transakcji, w których cena lub sposób określenia ceny wynika z przepisów.

Ponadto, zmieni się próg powodujący powstanie powiązań kapitałowych pomiędzy podatnikami – zostanie on podniesiony z 5% do 25%.

13. APA to porozumienie pomiędzy podatnikiem a organami podatkowymi (MF), dotyczące sposobu kalkulacji cen transferowych. Jest to odpowiednik indywidualnej interpretacji podatkowej w zakresie przepisów o cenach transferowych.



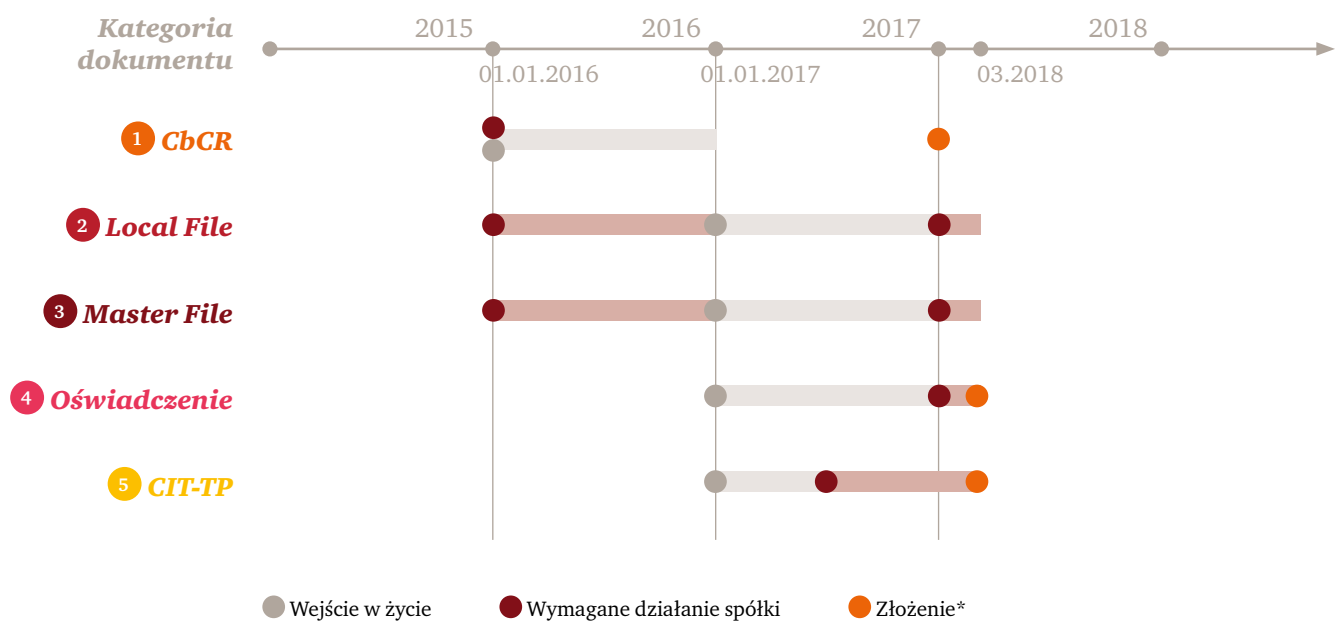
## 5.8. Kiedy nowe przepisy wejdą w życie i jakie będą terminy raportowania?

*Nowe przepisy dotyczące dokumentacji cen transferowych wejdą w życie od 1 stycznia 2017 roku i będą dotyczyły transakcji i zdarzeń występujących po tym terminie<sup>14</sup>. Wyjątkiem są obowiązki dotyczące raportowania według krajów, które weszły w życie od 1 stycznia 2016 roku.*

Po wejściu w życie zmian, przygotowanie dokumentacji stanie się w praktyce elementem przygotowania zeznania podatkowego.

Podmioty osiągające przychody powyżej 10 mln EUR będą zobowiązane załączyć do deklaracji sprawozdanie CIT-TP, co zwolni je jednocześnie z obowiązku składania formularza ORD-U, zawierającego informacje o umowach zawartych przez podatnika z nierezydentami. Dodatkowo, w przypadku podatników CIT – podatnik będzie zobowiązany do złożenia wraz z deklaracją CIT pisemnego oświadczenia, iż kompletna lokalna dokumentacja podatkowa została przygotowana.

Pozostałe elementy dokumentacji nie muszą być składane właściwym organom wraz z deklaracją, muszą jednak być przygotowane w takim samym terminie. Wyjątek stanowi dokumentacja grupowa, która musi zostać przygotowana w terminie złożenia zeznania podatkowego przez ten podmiot z grupy, który ma obowiązek taki dokument przygotować.



\*jeśli rok podatkowy 2017 = rok kalendarzowy 2017 oraz złożenie 2 i 3 na żądanie urzędu w terminie 7 dni od daty wezwania

14. W przypadku spółek z przesuniętym rokiem podatkowym, przepisy obowiązują od roku rozpoczynającego się po rozpoczęciu roku 2017.

## ***Kontakt***

W celu dokładniejszego przedyskutowania, jak powyższe kwestie mogą wpłynąć na Państwa działalność, prosimy o kontakt ze specjalistami PwC:

Zespół Cen Transferowych Działu Prawno-Podatkowego PwC



**Piotr Wiewiórka**  
*Partner*  
+48 502 184 645  
piotr.wiewiorka@pl.pwc.com



**Monika Laskowska**  
*Partner*  
+48 519 507 112  
monika.laskowska@pl.pwc.com



**Joanna Kubińska**  
*Dyrektor*  
+48 502 184 882  
joanna.kubinska@pl.pwc.com



**Sebastian Lebda**  
*Dyrektor*  
+48 502 184 675  
sebastian.lebda@pl.pwc.com

© 2016 PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o. Wszystkie prawa zastrzeżone.

W tym dokumencie nazwa „PwC” odnosi się do podmiotu lub podmiotów wchodzących w skład sieci PwC, z których każda stanowi odrębny i niezależny podmiot prawny. Dowiedz się więcej na [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure)

W PwC Polska naszym celem jest budowanie zaufania wśród społeczeństwa i odpowiadanie na kluczowe wyzwania współczesnego świata. Jesteśmy siecią firm działającą w 157 krajach. Zatrudniamy ponad 208 tysięcy osób dostarczających naszym klientom najwyższą jakość usług w zakresie audytu, doradztwa biznesowego oraz doradztwa podatkowego i prawnego. Poznaj szczegóły na [www.pwc.pl](http://www.pwc.pl).