

Ceny transferowe to nie tylko dokumentacja podatkowa

Mariusz Każuch, Jan Godyń
Lublin, 16 maja 2018 r.

Agenda

1. Wprowadzenie
2. Korekty zyskowności (TP-adjustments)
3. Ceny transferowe jako przedmiot kontroli
4. Postępowanie po kontroli (MAP)
5. Art.15ca – nowe ograniczenie kosztów finansowania
6. Art. 15e – konsekwencje wprowadzenia ograniczeń
7. Odpowiedzialność zarządu a obowiązki związane z dokumentowaniem transakcji z podmiotami powiązаныmi
8. APA – jakie są możliwości ograniczenia/wyeliminowania ryzyka?
9. Dokumentacja podatkowa – praktyczne wątpliwości
10. Pytania

Wprowadzenie

Priorytety podatkowe MF



- Zwalczanie luki VAT



- Eliminowanie schematów agresywnej optymalizacji podatkowej



- Ceny Transferowe

Nowe wyzwania dla przedsiębiorców w zakresie cen transferowych w Polsce

2017/2018

01

Country by Country Reporting

02

Obowiązek sporządzania analiz porównywalności

03

CIT-TP

04

Master File

05

Local File

06

Postępująca digitalizacja procesów analizy ryzyka dla celów typowania do kontroli

07

Międzynarodowa wymiana interpretacji podatkowych / APA

08

Mechanizmy systemowe – jak np. art. 15e wyłączający możliwość zaliczenia w koszty uzyskania przychodów

Oświadczenie o posiadaniu dokumentacji TP



W tym roku po raz pierwszy firmy dokonujące transakcji z podmiotami powiązаныmi, wraz z rocznym zeznaniem podatkowym z tytułu podatku dochodowego, będą musiały składać oświadczenie, podpisane przez zarząd, potwierdzające, że spółka posiada kompletną dokumentację podatkową. W tym kontekście, prace nad dokumentacją nabierają zupełnie nowego znaczenia, które do tej pory nie było brane pod uwagę przez większość spółek.

Kontrole z zakresu cen transferowych

Prawie 300 postępowań

287 postępowań kontrolnych

W 2017 r. wszczęto 287 postępowań kontrolnych, w których badano zagadnienie cen transferowych.

239 – wydanie decyzji

239 postępowań kontrolnych zakończono wydaniem decyzji organu I instancji.

180 – zmiana wysokości podstawy opodatkowania

W 180 przypadkach, w których została wydana decyzja organu podatkowego I instancji została doszacowana lub zmieniona wysokość podstawy opodatkowania.

2.333.935.938,34 PLN

Łączna wartość doszacowania/zmiany wysokości opodatkowania wynikająca z powyższych działań wyniosła **2.333.935.938,34 złotych**

650 mln – wartość za 2016 r.

Wartość ta znacząco przewyższa wartość wskazywaną za poprzedni okres (rok 2016), kiedy wynosiła ok. 650 milionów złotych.

115 zakończonych postępowań decyzją

W 2017 roku zakończono już 115 postępowań decyzją organu II instancji.

Wprowadzenie

Ilość pracowników dedykowanych do cen transferowych



Aktualnie zatrudnionych jest **232 pracowników** merytorycznych/inspektorów, których podstawowym obszarem specjalizacji jest obszar cen transferowych, co daje liczbę **ok. 15 pracowników** na województwo.

W wielu województwach, w których nie ma dużych aglomeracji i koncentracji przemysłu liczba grup kapitałowych, w których intensywnie są dokonywane transakcje z podmiotami powiązаныmi jest ograniczona, co w ich przypadku zwiększa ryzyko przeprowadzenia kontroli.



Intensywne szkolenia pracowników kontroli w zakresie cen transferowych:

- „Studia podyplomowe” TP oraz optymalizacji podatkowej
- Szkolenia prowadzone przez zespół centralny MF/KAS

Wprowadzenie

Bazy danych wykorzystywane przez organy podatkowe



W chwili obecnej organy podatkowe nie wykorzystują narzędzi i baz danych dedykowanych wyłącznie dla zagadnienia cen transferowych, natomiast pracownicy organów podatkowych mają dostęp do takich baz jak: RoyaltyStat, InfoCredit (w tym do modułu Quick Analytics) i Orbis, a za pośrednictwem MF mogą korzystać z baz udostępnianych przez Bloomberg.

Wprowadzenie

Rozwój metod typowania podmiotów do kontroli

Dane o podatnikach

Napływ ogromnej ilości danych o podatnikach

- Międzynarodowa wymiana informacji
- Obowiązki sprawozdawcze i dokumentacyjne

Zmiany organizacyjne

Zmiany organizacyjne w administracji (KAS/MF)

CIT-TP

CIT-TP a duński system typowania ryzyka


Centralizacja baz danych

Centralizacja dostępnych baz danych, umożliwiająca przetwarzanie informatyczne

Wprowadzenie

Centrum kompetencyjne ds. kontroli kluczowych podmiotów

 Centralne wsparcie merytoryczne w prowadzonych postępowaniach kontrolnych

 Regularne spotkania z lokalnymi zespołami kontrolnymi

 Centrum wymiany wiedzy o rodzajach nieprawidłowości oraz sposobie rozstrzygnięcia

Wprowadzenie

Wysoka skuteczność postępowań

 Biorąc pod uwagę kwotę doszacowania – należy wskazać, że średnio na jedno postępowanie przypada ok. 13 milionów złotych.

Nawet przy założeniu, że w głównej mierze kwota ta składa się z doszacowań w kilku największych postępowaniach to świadczy to znacznym wzroście skuteczności prowadzonych postępowań.

Wzrosła też trafność identyfikacji podatników do kontroli.

Korekty zyskowności

„TP adjustments”

Korekty zyskowości

Końcoworoczne korekty zysków
Praktyką powszechnie stosowaną przez międzynarodowe grupy kapitałowe są tzw. końcoworoczne korekty zysków (tzw. TP adjustments).

Dostosowanie cen

Korekty zyskowości polegają w praktyce na dostosowaniu cen stosowanych w ciągu roku (kalkulowanych przykładowo w oparciu o dane historyczne/ budżetowane) - do poziomu rynkowego.

Problemy praktyczne

Kwestia korekt zyskowości wiąże się z wieloma problemami praktycznymi, wynikającymi m.in. z braku precyzyjnych regulacji dotyczących ujęcia takich korekt dla potrzeb podatków dochodowych oraz podatku od towarów i usług – brak jest przepisów odnoszących się wprost do omawianego mechanizmu.

Korekty zyskowości

Bieżąca praktyka organów podatkowych

Interpretacja indywidualna z 15 listopada 2017 r., Sygn. 0115-KDIT2-3.4010.179.2017.1.KP

„Jeżeli (...) Spółka nie posiada potwierdzenia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w trybie Działu IIa Ordynacji podatkowej prawidłowości dokonywanych korekt kosztów, powodujących możliwość ich powiększenia, [...] korekty te nie spełniają przesłanek zawartych w art. 15 ust. 1 updog - korekty te nie będą podlegały uznaniu za koszty uzyskania przychodów.”.

Interpretacja indywidualna z 22 listopada 2017 r., Sygn. 0114-KDIP2-2.4010.145.2017.3.SO

„Warunki dokonywania korekty nie zostały poddane badaniu przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w trybie Działu IIa Ordynacji podatkowej, nie istnieje zatem żadne potwierdzenie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków związanych jedynie z ustaleniami ze Spółką matką.(...) „

„(...) korekta dochodowości Spółki dokonywana na podstawie przyjętej polityki cen transferowych nie spełnia przesłanek wynikających z art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a w szczególności przesłanki najważniejszej, czyli związku z przychodem. W związku z powyższym, stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym wydatki ponoszone na podstawie otrzymanej faktury in plus, związane z przekroczeniem procentowego dochodu EBIT stanowią koszt uzyskania przychodu Wnioskodawcy, należy uznać za nieprawidłowe.”

Korekty zyskowości

Bieżąca praktyka organów podatkowych

Interpretacja indywidualna z 06 grudnia 2017 r., Sygn. 0114-KDIP2-2.4010.200.2017.2.SO

„(...)nie można potraktować faktur true-up jako faktur korygujących ani innych dokumentów potwierdzających przyczyny korekty w rozumieniu odpowiednio art. 12 ust. 3j ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych odnoszącym się do korekty przychodów oraz art. 15 ust. 4i przy korekcie kosztów uzyskania przychodów (...)

Należności otrzymane przez Spółkę z tytułu wyrównania dochodowości „w górę” nie można przypisać do jakichkolwiek świadczeń ze strony Spółki, nie stanowią one również korekty ceny dokonanych wcześniej sprzedaży towarów i usług. Jak wynika z wniosku, korekta dochodowości wynika z przyjętej polityki cen transferowych ustalonej w Grupie i nie jest powiązana bezpośrednio z konkretnymi transakcjami, ale dotyczy całej działalności gospodarczej obejmującej wszystkie transakcje wewnątrzgrupowe w danym okresie rozliczeniowym.

W związku z powyższym, kwota wynikająca z faktury true-up (wyrównanie dochodowości „w górę”) nie jest korektą, lecz otrzymaniem przez spółkę dodatkowych środków finansowych. Skutkować będzie to uzyskaniem przychodu związanego z działalnością gospodarczą zgodnie z art. 12 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a momentem jego rozpoznania jest dzień otrzymania zapłaty (art. 12 ust. 3e ww. ustawy).”

Ceny transferowe jako przedmiot kontroli

Przykładowe pytania władz podatkowych







Obserwujemy duży wzrost liczby kontroli dotyczących kwestii związanych z cenami transferowymi.

Na kolejnych slajdach prezentujemy przykładowe pytania z kontroli, w podziale na 4 obszary:

- działalność operacyjna
- znak towarowy,
- restrukturyzacja działalności,
- pożyczki,
- usługi wewnątrzgrupowe.





Przykładowe pytania władz podatkowych

Działalność operacyjna

-  Proszę o przedłożenie kalkulacji wynagrodzenia, którym obciążono podmiot powiązany z tytułu sprzedaży poszczególnych produktów
-  Proszę o wskazanie w „%” marży narzutu na koszty produkcji
-  Jaki był % sprzedaży produktów do podmiotu powiązanego w całkowitej sprzedaży produktów Spółki?
-  Proszę określić wartości sprzedaży netto produktów do spółki powiązanej w podziale na poszczególne produkty, ze wskazaniem kont przychodów, na których zostały zaewidencjonowane.
-  Proszę o przedłożenie wyliczeń w zakresie kalkulacji marży zysku na transakcjach sprzedaży do podmiotów powiązanych, kosztów ogólnych zarządu oraz kosztów bezpośrednich produkcji wyrobów gotowych
-  Proszę o udzielenie informacji, czy na okoliczność transakcji z podmiotami powiązanymi zostały sporządzone analizy rynkowe.






Przykładowe pytania władz podatkowych

Znaki towarowe

-  Proszę o przedłożenie uzasadnienia, że poziom opłaty za korzystanie ze znaku towarowego / marki określony jako % od uzyskanych przychodów ze sprzedaży usług, został ustalony na poziomie rynkowym.
-  Proszę o przekazanie zestawienia umów z bazy Royalty Stat, które otrzymano w poszczególnych krokach przedstawionej analizy porównawczej. Dane zawarte w powyższym zestawieniu umów powinny obejmować: nazwy podmiotów, branżę w której działają, wysokość zastosowanej w umowie opłaty licencyjnej oraz określenie, czego dotyczy umowa licencyjna.
-  Proszę wskazać w jaki sposób została policzona mediana, przedział minimum i maksimum na podstawie finalnej próby 3 umów oraz jak przeprowadzono analizę funkcji i ryzyka ponoszonego przez strony w tych 3 umowach.
-  Proszę o wskazanie czy Spółka ponosiła wydatki związane z budową i utrzymaniem wartości marki na rynku polskim, na przykład poprzez sponsoring, marketing czy też promocję.





Przykładowe pytania władz podatkowych

Restrukturyzacja działalności

-  Proszę o wyjaśnienie, jakie korzyści uzyskała Spółka A w wyniku przeniesienia prawa do znaku na rzecz Spółki B. Proszę o wskazanie wymiernych korzyści finansowych (dywidend) lub innych, jeżeli takie powstały.
-  Jakie korzyści wynikały dla podatnika z przeprowadzenia transakcji w taki a nie w inny sposób?
-  Ilu pracowników zatrudniała spółka celowa?
-  Dlaczego właśnie tę spółkę celową wybrano jako właściciela wartości intelektualnej, jakie korzyści Spółka uzyskała z wydzielenia znaku do tej spółki, jakimi aktywami (oprócz wartości intelektualnej) dysponuje spółka celowa?
-  Czy spółka celowa kiedykolwiek kontrolowała jakość produktów i usług oferowanych przy wykorzystaniu wartości intelektualnej? Proszę przedstawić potwierdzające to dokumenty.




Przykładowe pytania władz podatkowych

Pożyczki

-  Prosimy o przedstawienie następujących materiałów dotyczących pożyczek:
 - wyciągi bankowe potwierdzające przekazanie środków pieniężnych oraz spłatę odsetek i należności głównej,
 - ewentualne umowy dotyczące zmian, cesji, kompensaty lub innych rozliczeń wynikających z zawartych umów pożyczek,
 - uzasadnienie gospodarcze dla przeprowadzenia powyższych transakcji wraz z analizami ekonomicznymi potwierdzającymi zasadność i opłacalność transakcji dla polskich podmiotów.
-  Proszę o dostarczenie uzasadnienia, że poziom oprocentowania zaciągniętych pożyczek został ustalony na poziomie rynkowym.
-  Proszę o przedstawienie szczegółowego rozliczenia odsetek od pożyczek zaciągniętych od podmiotu powiązanego z zastosowaniem przepisu określonego w art. 16. ust. 1 pkt 60 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.
-  Prosimy o przekazanie umów pożyczek przetłumaczonych przez tłumacza przysięgłego.

Przykładowe pytania władz podatkowych

Usługi wewnątrzgrupowe

-  Prosimy o wyjaśnienie, czy w kontrolowanym okresie podmioty niepowiązane świadczyły na rzecz Spółki A usługi porównywalne do usług świadczonych przez Spółkę B; jeśli tak, prosimy o wskazanie tych podmiotów i okazanie zawartych z nimi umów.
-  Prosimy o wyjaśnienie, czy Spółka A ma wiedzę na temat funkcjonowania na rynku zewnętrznych podmiotów wyspecjalizowanych w świadczeniu usług porównywalnych do usług świadczonych przez Spółkę B i czy usługi w powyższym zakresie świadczone przez podmioty obce nie byłyby tańsze i korzystniejsze dla Spółki A.
-  W przypadku przeprowadzenia przez Spółkę A takiej analizy prosimy o przedłożenie posiadanych przez Spółkę A zapytań ofertowych i innych materiałów zawierających informacje mogące mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy.

Kontrole podatkowe

Jak się odpowiednio przygotować?



Postępowanie po kontroli

Rozstrzygnięcie kwestii ekonomicznych

Mechanizmy dyskusji podatnika w procesie kontroli



Dyrektywa Rady w sprawie mechanizmów rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej (czerwiec 2019)

Zastosowanie do każdej skargi złożonej od dnia 1 lipca 2019 r. w odniesieniu do kwestii spornych dotyczących dochodu lub kapitału uzyskanych w roku podatkowym rozpoczynającym się w dniu

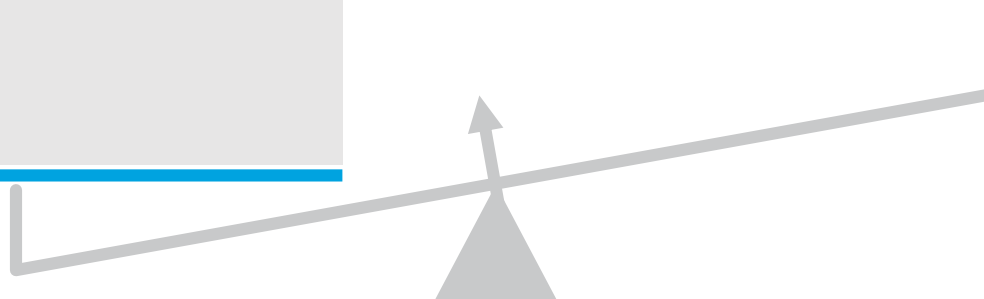
1 stycznia 2018 r. lub później. Właściwe organy zainteresowanych państw członkowskich mogą wyrazić zgodę na zastosowanie dyrektywy w odniesieniu do każdej skargi, która została złożona przed tą datą, lub w odniesieniu do wcześniejszych lat podatkowych.

Droga odwoławcza dla przedsiębiorców

Jakiego wyboru dokonać aby skutecznie uniknąć podwójnego opodatkowania?

Sąd
+ zbadanie legalności decyzji
- ocena metodologiczna
- brak rozstrzygnięcia kwestii ekonomicznych
- czas

MAP / AC
+ stosowanie Wytycznych OEC
+/- dostęp do procedury
+ rozstrzygnięcie merytoryczne kwestii ekonomicznych
+ uniknięcie podwójnego opodatkowania
- Czas
- niewystarczająca liczba osób po stronie KAS

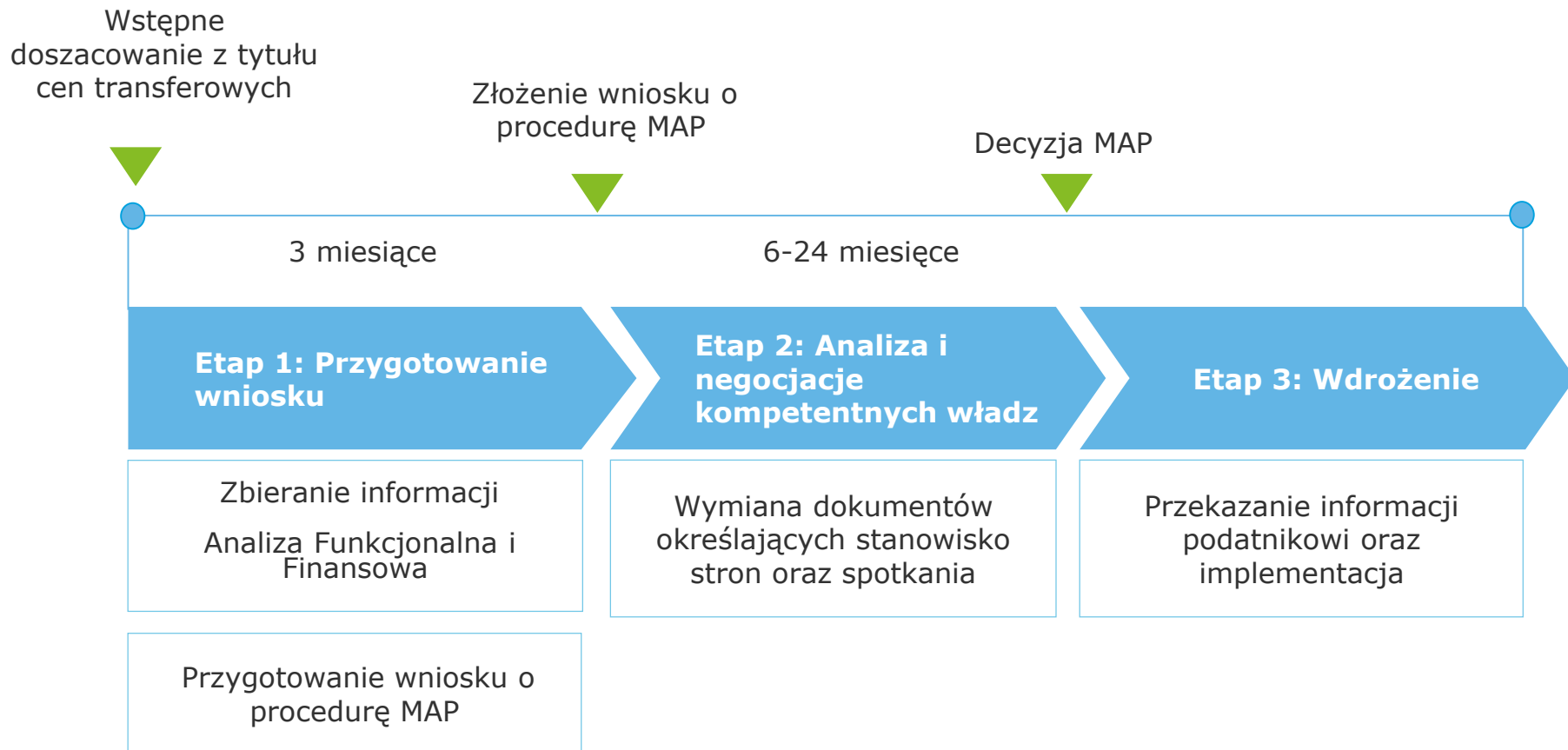


Procedura MAP

- 01 Procedura MAP (ang. Mutual Agreement Procedure) to negocjacje prowadzone pomiędzy władzami podatkowymi dwóch lub więcej krajów, mające na celu eliminację podwójnego opodatkowania
- 02 Jest to podstawowy mechanizm eliminacji podwójnego opodatkowania oparty o art. 25 Konwencji Modelowej OECD (będącej podstawą większości umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę) – procedura oparta o dwustronne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania
- 03 Nie później niż w ciągu 3 lat od uzyskania informacji o doszacowaniu podatnik powinien złożyć wnioski o eliminację podwójnego opodatkowania do odpowiednich władz kraju swej siedziby (wniosków o procedurę MAP).
- 04 Odpowiednie władze powinny zawiadomić o złożonym wniosku odpowiednie władze w kraju siedziby kontrahenta.
- 05 Podatnik nie jest bezpośrednio zaangażowany w negocjacje
- 06 Procedura MAP może skutkować kompensatą doszacowania, wycofaniem pierwotnego doszacowania lub ich kombinacją

W przypadku transakcji zawieranych z państwami spoza UE zastosowanie może mieć wyłącznie procedura oparta o umowy dwustronne.

Procedura MAP



Od odpowiedzialności zarządu a obowiązki związane z dokumentowaniem transakcji z podmiotami powiązanymi

Odpowiedzialność

Odpowiedzialność osobista

Ryzyko odpowiedzialności osobistej spoczywać może przede wszystkim na osobach bezpośrednio zobowiązanych do podejmowania konkretnych działań w imieniu podatnika:

Obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej

- Członek zarządu odpowiedzialny za sprawy finansowe spółki
- Dyrektor finansowy
- Menedżer ds. podatkowych
- Główny księgowy

Odpowiedzialność

Obowiązek złożenia oświadczenia o sporządzeniu kompletnej dokumentacji podatkowej

- Osoby składające takie oświadczenie, tj. osoby uprawnione do reprezentacji spółki

Odpowiedzialność

Rodzaje odpowiedzialności



Cywilna



Podatkowa



Karna



Karna skarbowa

Odpowiedzialność Podatkowa



W przypadku nieprzedłożenia przez podatnika dokumentacji podatkowej, przy jednoczesnym dokonaniu doszacowania dochodu przez organ podatkowy, ma on możliwość zastosowania **50% stawki sankcyjnej** do opodatkowania różnicy pomiędzy dochodem ustalonym przez organ podatkowy a zadeklarowanym przez podatnika.

art. 19 ust. 4 ustawa o CIT

Jeżeli organ podatkowy określi, na podstawie art. 11, dochód podatnika w wysokości wyższej (stratę w wysokości niższej) niż zadeklarowana przez podatnika w związku z dokonaniem transakcji lub ujęciem innych zdarzeń, o których mowa w art. 9a, a podatnik nie przedłoży temu organowi dokumentacji podatkowej - różnicę między dochodem zadeklarowanym przez podatnika a określonym przez ten organ opodatkowuje się stawką 50%.

Odpowiedzialność

Karna skarbową



W przypadku osób, które zostały bezpośrednio zobowiązane do przygotowania dokumentacji podatkowej w imieniu spółki lub złożenia w jej imieniu oświadczenia o sporządzeniu kompletnej dokumentacji podatkowej, główną podstawę ich odpowiedzialności może stanowić kodeks karny skarbowy (dalej: k.k.s.). Odpowiedzialność takich osób sprowadza się do poniesienia konsekwencji związanych z niewykonaniem powierzonych im obowiązków.

Podstawę prawną mogą stanowić przepisy:

- Odnoszące się do informacji podatkowych (**art. 80 k.k.s.**)
- Odnoszące się do prowadzenia ksiąg rachunkowych (**art. 60 k.k.s.**)
- Odnoszące się do składania deklaracji i oświadczeń (**art. 54 i 56 k.k.s.**)

Odpowiedzialność

Karna skarbową

Obowiązek składania organom podatkowym informacji podatkowych, stosownie do art. 82 OP może mieć swoje źródło w pisemnym żądaniu organu podatkowego albo przepisach ustawowych



art. 82 § 1 OP

§ 1. Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą są obowiązane do sporządzania i przekazywania informacji:

- 1) na pisemne żądanie organu podatkowego – o zdarzeniach wynikających ze stosunków cywilnoprawnych albo z prawa pracy, mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego lub wysokość zobowiązania podatkowego osób lub jednostek, z którymi zawarto umowę;
- 2) bez wezwania przez organ podatkowy – o umowach zawartych z nierezydentami w rozumieniu przepisów prawa dewizowego;
- 3) w zakresie i na zasadach określonych w odrębnych ustawach.

Przyjmując powyższą kwalifikację, podstawę prawną odpowiedzialności osób fizycznych z tytułu niewypełnienia obowiązków podatkowych w zakresie cen transferowych nałożonych na spółkę jako podatnika stanowić może **art. 80 k.k.s.** Na podstawie tego przepisu karze grzywny podlega zarówno osoba, która wbrew obowiązkowi nie składa w terminie właściwemu organowi wymaganej informacji podatkowej, jak i osoba, która składa informację nieprawdziwą.

Odpowiedzialność Karna skarbową

Art. 80 k.k.s.

- Nieprzygotowanie i nieprzekazanie dokumentacji podatkowej, sporządzenie dokumentacji niepełnej lub nieprawdziwej, niezłożenie oświadczenia o sporządzeniu kompletnej dokumentacji podatkowej oraz złożenie takiego oświadczenia niezgodnie z prawdą.
- Maksymalna wysokość grzywny – **6,72 mln zł**

Art. 83 § 1 k.k.s.

- Kto osobie uprawnionej do przeprowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub czynności audytowych udaremnia lub utrudnia wykonanie czynności służbowej, w szczególności kto wbrew żądaniu tej osoby nie okazuje **księgi** lub innego dokumentu dotyczącego prowadzonej działalności gospodarczej lub księgę lub inny dokument niszczy, uszkadza, czyni bezużytecznymi, ukrywa lub usuwa podlega karze grzywny.
- Maksymalna wysokość grzywny – **20,16 mln zł**

Art. 56 § 1 k.k.s.

- Podatnik, który składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie podlega karze grzywny.
- Maksymalna wysokość grzywny – **20,16 mln zł**
- Powyższy czyn jest zagrożony również **karą pozbawienia wolności** – zarówno jako karą samoistną jak i łączną (grzywny i pozbawienia wolności).

Odpowiedzialność Karna



Zgodnie z art. 296 Kodeksu karnego, czynem karalnym jest wyrządzenie szkody w obrocie gospodarczym. Zmaterializowanie się konieczności zapłaty wyższego podatku przez spółkę może zostać uznane za szkodę majątkową.

Przestępstwo to jest zagrożone karą pozbawienia wolności sięgającą **nawet do 10 lat.**

Odpowiedzialność Karna

art. 296 § 1 KK

§ 1 Kto, będąc obowiązany na podstawie przepisu ustawy, decyzji właściwego organu lub umowy do zajmowania się sprawami majątkowymi lub działalnością gospodarczą osoby fizycznej, prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, przez nadużycie udzielonych mu uprawnień lub niedopełnienie ciążącego na nim obowiązku, wyrządza jej znaczną szkodę majątkową, **podlega karze pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5.**

§ 1a. Jeżeli sprawca, o którym mowa w § 1, przez nadużycie udzielonych mu uprawnień lub niedopełnienie ciążącego na nim obowiązku, spowoduje bezpośrednio niebezpieczeństwo wyrządzenia znacznej szkody majątkowej, podlega karze pozbawienia wolności do lat 3.

§ 2. Jeżeli sprawca przestępstwa określonego w § 1 lub 1a działa w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8.

§ 3. Jeżeli sprawca przestępstwa określonego w § 1 lub 2 wyrządza szkodę majątkową w wielkich rozmiarach, **podlega karze pozbawienia wolności od roku do lat 10.**

Szkoda majątkowa wielkich rozmiarów – szkoda majątkowa, której wysokość przekracza 1 mln zł

Znaczna szkoda majątkowa – szkoda majątkowa, której wysokość przekracza 200 tys. zł

Odpowiedzialność Cywilna



- Osoby ponoszące ogólną odpowiedzialność za zobowiązania spółki (w przypadku spółek kapitałowych są to członkowie zarządu) są również odpowiedzialne za dopełnienie obowiązków w zakresie cen transferowych przez podatnika.
- Regulacje w zakresie odpowiedzialności członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością wynikają z art. 299 § 1 Kodeksu spółek handlowych (dalej: KSH).
- Na członkach zarządu ciąży odpowiedzialność warunkowa.
- W sytuacji zastosowania stawki sankcyjnej w wysokości 50% członkowie zarządu mogą być pociągnięci do odpowiedzialności w przypadku gdy bezskuteczna okaże się egzekucja zobowiązań podatkowych wobec samej spółki.
- W konsekwencji, członkowie zarządu będą zobowiązani do zapłaty podatku w imieniu spółki.

Odpowiedzialność Cywilna / podatkowa

art. 299 § 1 KSH – Spółka z o.o.

§ 1 Jeżeli egzekucja przeciwko spółce okaże się bezskuteczna, członkowie zarządu odpowiadają solidarnie za jej zobowiązania.

art. 116 § 1 OP

§ 1 Za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna.



art. 293 § 1 KSH – Spółka z o.o.

§ 1 Członek zarządu, rady nadzorczej, komisji rewizyjnej oraz likwidator odpowiada wobec spółki za szkodę wyrządzoną działaniem lub zaniechaniem sprzecznym z prawem lub postanowieniami umowy spółki, chyba że nie ponosi winy.



art. 483 § 1 KSH – Spółka akcyjna

§ 1 Członek zarządu, rady nadzorczej oraz likwidator odpowiada wobec spółki za szkodę wyrządzoną działaniem lub zaniechaniem sprzecznym z prawem lub postanowieniami statutu spółki, chyba że nie ponosi winy.

Art.15ca

Nowe ograniczenie kosztów finansowania

Nowe ograniczenie kosztów finansowania

Brzmienie przepisów

Nowy artykuł:

Art. 15ca.

W przypadku gdy koszty finansowania dłużnego w rozumieniu art. 15c ust. 12 przekraczają wartość finansowania, jaką podatnik mógłby uzyskać, gdyby takie finansowanie udzielone zostało podatnikowi przez podmioty niepowiązane z podatnikiem (rynkowa zdolność kredytowa podatnika), organ podatkowy może określić dochód podatnika w wysokości większej lub stratę w wysokości mniejszej, niż zadeklarowana przez podatnika. Przepisy art. 11 stosuje się odpowiednio, z tym że przy ustalaniu rynkowej zdolności kredytowej podatnika nie bierze się pod uwagę zabezpieczeń udzielonych podatnikowi przez podmioty powiązane ani zdolności kredytowej wynikającej z istnienia powiązań, o których mowa w tym przepisie.

Art. 15c. ust. 12

Przez koszty finansowania dłużnego rozumie się wszelkiego rodzaju koszty związane z uzyskaniem od innych podmiotów, w tym od podmiotów niepowiązanych, środków finansowych i z korzystaniem z tych środków, w szczególności odsetki, w tym skapitalizowane lub ujęte w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, opłaty, prowizje, premie, część odsetkową raty leasingowej, kary i opłaty za opóźnienie w zapłacie zobowiązań oraz koszty zabezpieczenia zobowiązań, w tym koszty pochodnych instrumentów finansowych, niezależnie na rzecz kogo zostały one poniesione.

Art.15ca

Wprowadzony do ustawy o CIT art. 15ca odwołuje się do konieczności badania ratingu pożyczkobiorcy, który uzyskał wsparcie finansowe od podmiotu powiązanego.

Gdy koszty finansowania dłużnego (w rozumieniu art. 15c ust. 12 ustawy o CIT) przekraczają wartość finansowania, jaką podatnik mógłby uzyskać, gdyby takie finansowanie zostało udzielone podatnikowi przez podmioty niepowiązane z podatnikiem (rynkowa zdolność kredytowa podatnika), organ podatkowy może określić dochód podatnika w wysokości większej lub stratę w wysokości mniejszej, niż zadeklarowana przez podatnika.



W tym celu stosuje się art. 11 CIT, przy czym w procesie ustalania rynkowej zdolności kredytowej podatnika nie bierze się pod uwagę zabezpieczeń udzielonych podatnikowi przez podmioty powiązane ani zdolności kredytowej wynikającej z istnienia powiązań, o których mowa w tym przepisie.

Art. 15e

Konsekwencje wprowadzenia ograniczeń

Art. 15e

Brzmienie przepisów

Nowe brzmienie:

Art. 15e. 1. Podatnicy są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty:

- 1) usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze,
- 2) wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7,
- 3) przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek, innych niż udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, w tym w ramach zobowiązań wynikających z pochodnych instrumentów finansowych oraz świadczeń o podobnym charakterze – poniesione bezpośrednio lub pośrednio **na rzecz podmiotów powiązanych**, o których mowa w art. 11, lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 9a ust. 6, **w części, w jakiej koszty te łącznie w roku podatkowym przekraczają 5% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonych o przychody z tytułu odsetek nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16a–16m, i odsetek.**

Art. 16b. ust. 1 (...)

- 4) autorskie lub pokrewne prawa majątkowe,
- 5) licencje,
- 6) prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. - Prawo własności przemysłowej,
- 7) wartość stanowiącą równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how)

Art. 15e

Wyłączenia

Kiedy nie stosuje się ograniczeń wskazanych w art. 15e?

Art. 15e ust. 12:

Przepis ust. 1 stosuje się **do nadwyżki wartości kosztów wskazanych w tym przepisie**, z wyłączeniem kosztów, o których mowa w ust. 11, **przekraczającej w roku podatkowym łącznie kwotę 3 000 000 zł**. Jeżeli rok podatkowy podatnika jest dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy, kwotę tego progu oblicza się, mnożąc kwotę 250 000 zł przez liczbę rozpoczętych miesięcy roku podatkowego podatnika.

Art. 15e ust. 15:

Ograniczenie, o którym mowa w ust. 1, nie ma zastosowania do kosztów usług, opłat i należności, o których mowa w ust. 1, **w zakresie, w jakim decyzja w sprawie uznania prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej („APA”) pomiędzy podmiotami powiązаныmi obejmuje prawidłowość kalkulacji wynagrodzenia za te usługi, opłat i należności, w okresie, którego ta decyzja dotyczy.**

Art. 15e

Wyłączenia

Kiedy nie stosuje się ograniczeń wskazanych w art. 15e?

Art. 15e ust. 11:

Ograniczenie, o którym mowa w ust. 1, nie ma zastosowania do:

1. kosztów usług, opłat i należności, o których mowa w ust. 1, zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów **bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi**;
2. kosztów usług, o których mowa w art. 8 ust. 2a ustawy o podatku od towarów i usług;
3. usług ubezpieczenia świadczonych przez podmioty, o których mowa w art. 15c ust. 16 pkt 6 i 7;
4. **gwarancji i poręczeń** udzielonych przez podmioty, o których mowa w art. 15c ust. 16 pkt 1–3, 6 i 7.

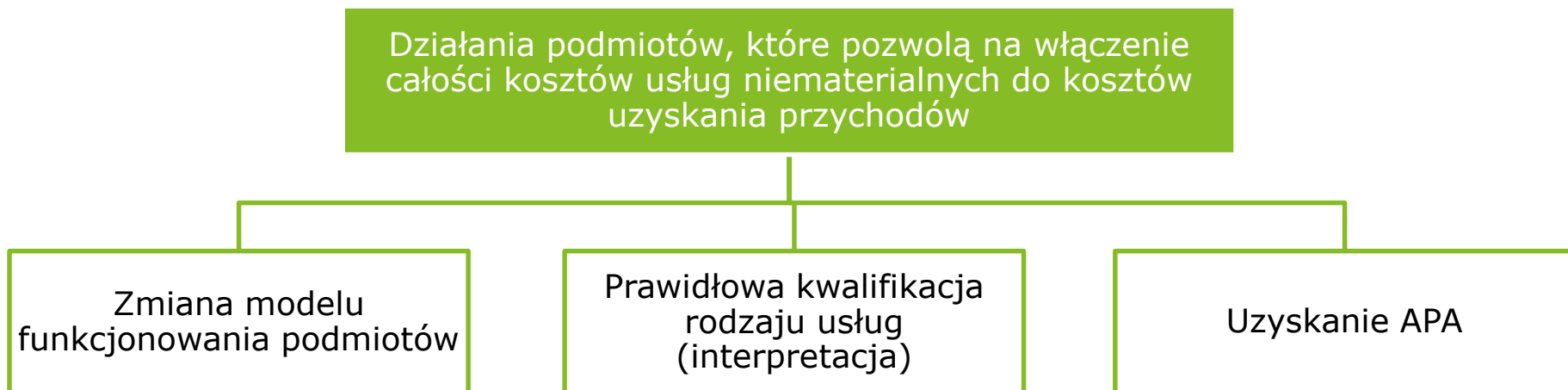
Art. 8 ust. 2a ustawy o VAT:

w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi

1. bank krajowy;
2. instytucję kredytową;
3. spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową oraz Krajową Spółdzielczą Kasę Oszczędnościowo-Kredytową; (...)
6. krajowy zakład ubezpieczeń oraz zagraniczny zakład ubezpieczeń;
7. krajowy zakład reasekuracji oraz zagraniczny zakład reasekuracji;

Art. 15e

Możliwość wyłączenia stosowania przepisów ograniczających ujęcie poszczególnych kosztów w kosztach uzyskania przychodów



APA

Jakie są możliwości
ograniczenia / wyeliminowania
ryzyka

Uprzednie porozumienie cenowe Advanced Pricing Agreement (APA)

APA jest rodzajem umowy zawieranej między podatnikiem a organem podatkowym (w przypadku APA jednostronnych) bądź pomiędzy organem krajowym a organem podatkowym właściwym dla drugiej strony transakcji (porozumienia APA dwu i wielostronne), w której organ akceptuje wybór i sposób stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej stosowanej w relacjach podatnika i podmiotów z nim powiązanych. Porozumienie takie przybiera formę decyzji administracyjnej.

APA a ograniczenia w ujęciu kosztów uzyskania przychodów usług niematerialnych

Zmiana ustawy o CIT wprowadziła ograniczenia kosztów usług wewnątrzgrupowych, które mogą zostać uznane za koszty uzyskania przychodów, jednakże **limitu nie stosuje się do usług, opłat i należności w zakresie w jakim decyzja w sprawie uznania prawidłowości wyboru i ustalania ceny transakcyjnej (APA) obejmuje te usługi, opłaty i należności** (dotyczy okresu, w którym wydano APA jak i roku poprzedzającego).

Ceny transferowe

Uprzednie porozumienie cenowe

**Porozumienie
zwykłe vs
procedura
uproszczona**

Text

Uproszczone APA:

- Usługi o niskiej wartości dodanej
- Niektóre należności licencyjne dot. programów komputerowych

Zmiany w dotychczasowej procedurze:

- Możliwość złożenia wniosku pomimo trwającego postępowania kontrolnego za lata poprzedzające „n-1”

Terminy wyłączenia ograniczeń art. 15e w związku z zawarciem porozumienia cenowego:

- W okresie obowiązywania decyzji APA (najwcześniej od dnia złożenia wniosku)
- W przypadku wydania decyzji APA do końca 2019 r., zaliczamy w kup wydatki poniesione od początku 2018 r.

Upřednie porozumienie cenowe

Koszt APA wynosi 1% wartości transakcji z uwzględnieniem przedziałów cenowych uzależnionych od rodzaju porozumienia

Porozumienie jednostronne

- ograniczenie ryzyka w odniesieniu do transakcji między podmiotami krajowymi,
- brak gwarancji uniknięcia podwójnego opodatkowania w transakcjach z podmiotem zagranicznym,
- postępowanie relatywnie krótkie w porównaniu do innych rodzajów APA,
- podstawa prawna: Ordynacja Podatkowa,
- opłata dot. podmiotów krajowych: 5 000 PLN -50 000 PLN,
- opłata dot. podmiotu zagranicznego: 20 000 PLN – 100 000 PLN.

Porozumienie dwustronne:

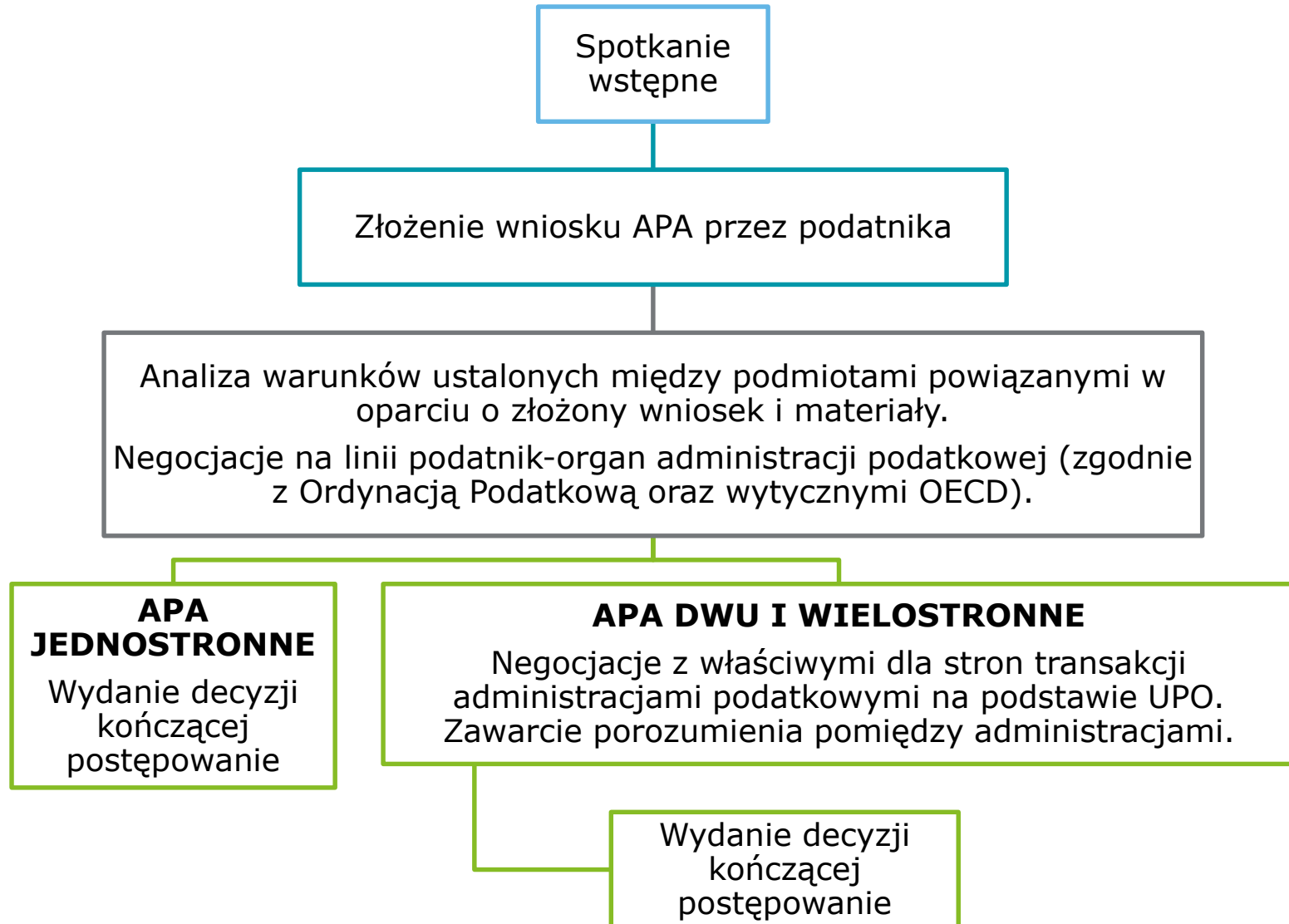
- ograniczenie ryzyka w odniesieniu do transakcji między podmiotami krajowym a zagranicznym,
- eliminacja ryzyka podwójnego opodatkowania,
- postępowanie trwa dłużej - konieczność porozumienia się między dwoma państwami,
- podstawa prawna: Ordynacja Podatkowa oraz umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie procedury wzajemnego porozumiewania się,
- opłata: 50 000 PLN -200 000 PLN,

Porozumienie wielostronne

- ograniczenie ryzyka w odniesieniu do transakcji między podmiotami powiązаныmi z 3 lub więcej państw,
- gwarantuje bezpieczeństwo dla każdej ze stron,
- relatywnie najdłuższy czas oczekiwania
- podstawa prawna: Ordynacja Podatkowa oraz umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie procedury wzajemnego porozumiewania się,
- opłata: 50 000 PLN -200 000 PLN,

Uprzednie porozumienie cenowe

Przebieg procedury APA



Ceny transferowe

Uprzednie porozumienie cenowe

Cechy porozumień:

- porozumienie jest wiążące tylko dla władz podatkowych,
- decyzja dotycząca porozumienia może zostać wygaszona z urzędu w razie niestosowania warunków w niej określonych,
- decyzja może być zmieniona lub uchylona (z urzędu lub na wniosek strony) w sytuacji zmiany stosunków gospodarczych powodujących rażąco nieadekwatność wyboru i stosowania uznanej za prawidłową metody ustalania ceny transakcyjnej,
- porozumienie jest zawierane na okres maksymalnie **5 lat z możliwością przedłużenia,**
- **negocjacyjny charakter postępowania.**

Ceny transferowe

Uprzednie porozumienie cenowe

Spotkanie wstępne:

- spotkanie jest bezpłatne,
- pełna poufność informacji przedstawianych podczas spotkania wstępnego,
- polityka komunikacji negatywnych stanowisk na najwcześniejszym etapie.

Ceny transferowe

Uprzednie porozumienie cenowe

Decyzja:

- procedura adresowana do podmiotów gotowych na transparentność,
- wydana decyzja/formalna odmowa wydania przesyłana jest naczelnikowi urzędu skarbowego i naczelnikowi urzędu celno-skarbowego - **możliwe jest jednak wycofanie wniosku na każdym etapie postępowania,**
- postępowanie **nie kończy się kontrolą.**
- Instytucja APA jest pozytywnie postrzegana przez przedsiębiorców, którzy uzyskali decyzję.

Podmioty takie zwykle korzystają z możliwości przedłużenia terminu obowiązywania decyzji.

Uprzednie porozumienie cenowe

Coraz większe znaczenie APA

44

Tyle porozumień w okresie **od 1 stycznia 2006 r. do 31 grudnia 2016 r.** wydał Minister Finansów, z czego aż 39 z nich dotyczyło porozumień jednostronnych (w które zaangażowany jest wyłącznie właściwy organ dla polskiego podatnika – od 1 marca 2017 r. jest nim Szef KAS).

11

Tyle porozumień cenowych zostało wydanych **w samym 2017 roku**, z czego 7 dotyczyło porozumień jednostronnych a 4 porozumień dwustronnych.

Dokumentacja podatkowa

Wątpliwości praktyczne

Kompleksowe podejście do zagadnienia cen transferowych w spółce

Dokumentowanie:

- Polityka cen transferowych
 - Umowy IC
- Dokumentacja cen transferowych



Wdrożenie:

- Kalkulacja cen IC
- Korekty zyskowności



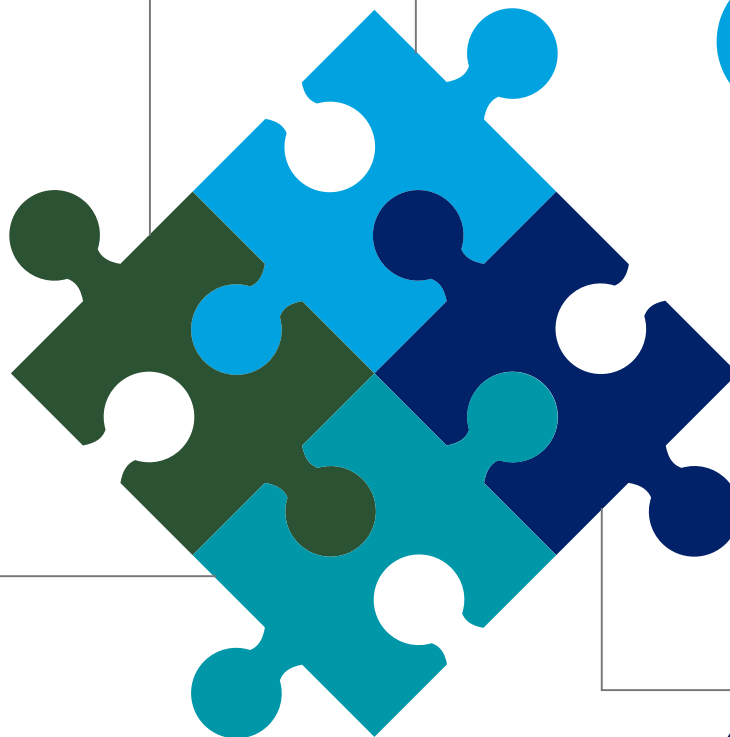
Budowanie modelu cen transferowych:

- Łańcuch wartości dodanej / analiza funkcjonalna
- Analiza ekonomiczna
 - Model cen transferowych



Kontakty z organami podatkowymi:

- Kontrola
- APA / interpretacje podatkowe
- MAP



Dokumentacja cen transferowych

Schemat działania



Identyfikacja transakcji

W jaki sposób skalkulować progi transakcyjne?

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (brzmienie od 1 stycznia 2017 roku)

Art. 9a. 1d. Za transakcje lub inne zdarzenia mające istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika (...) uznaje się transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których łączna wartość przekracza w roku podatkowym równowartość 50 000 euro (...).

Nowe przepisy wprowadzają podejście przedmiotowe w zakresie kalkulacji progów transakcyjnych.

Oznacza to, że progi dla poszczególnych transakcji stanowi **suma wartości transakcji jednego rodzaju z wszystkimi kontrahentami.**

Identyfikacja transakcji

Interpretacja ogólna z dnia 24 stycznia 2018 r. Sygn. DCT.8201.1.2018

1. Ustalenie transakcji jednego rodzaju

„Jeżeli główne parametry transakcji, istotne z punktu widzenia cen transferowych (takie jak np. istotne funkcje, aktywa, ryzyka, a także sposób kalkulacji ceny, istotne warunki płatności, itd.), są do siebie zbliżone, to poszczególne przepływy pieniężne powinny być agregowane do jednego rodzaju transakcji (lub jednego rodzaju zdarzenia). Niedopuszczalne jest bowiem sztuczne dzielenie transakcji jednego rodzaju (lub zdarzenia jednego rodzaju) na kilka mniejszych quasi-transakcji w celu uniknięcia obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 25a updof oraz art. 9a updop.”

2. Sposób ustalenia progów dokumentacyjnych dla transakcji jednego rodzaju

We frazie „transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju” użytej w powyższych przepisach, stwierdzenie „jednego rodzaju” odnosi się zarówno do „innych zdarzeń”, jak i do „transakcji”. **Oznacza to, że jeżeli podatnik realizuje z podmiotem lub podmiotami powiązаныmi transakcje jednego rodzaju, których wartość w sumie przekracza próg wskazany w art. 25a ust. 1d updof oraz art. 9a ust. 1d updop zobowiązujący do sporządzania dokumentacji podatkowej (ustalany indywidualnie w zależności od wysokości uzyskanych przez podatnika w poprzednim roku podatkowym przychodów w rozumieniu przepisów o rachunkowości) i jednocześnie inne transakcje jednego rodzaju, których wartość nie przekracza ww. progu, to podatnik ma obowiązek sporządzania dokumentacji tylko dla tych transakcji jednego rodzaju, które przekroczą próg ustawowy.**

Identyfikacja transakcji

Interpretacja ogólna z dnia 24 stycznia 2018 r. Sygn. DCT.8201.1.2018

3. Sposób ustalenia progów dokumentacyjnych dla transakcji zawieranych z różnymi podmiotami powiązanymi

„W celu ustalenia obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej podatnik jest zobowiązany do odniesienia progów transakcyjnych określonych w ww. art. 25a ust. 1d updof oraz art. 9a ust. 1d updog do wartości stanowiącej sumę wartości transakcji jednego rodzaju lub innego zdarzenia jednego rodzaju zawartej z poszczególnymi podmiotami powiązanymi, a nie do wartości transakcji jednego rodzaju z jednym konkretnym podmiotem powiązanym”.

*„Zatem jeśli podatnik zawarł transakcję jednego rodzaju z kilkoma podmiotami powiązanymi, to w celu ustalenia, czy podlega ona obowiązkowi dokumentacyjnemu, **podatnik jest zobowiązany odnieść łączną wartość takiej transakcji jednego rodzaju realizowaną ze wszystkimi podmiotami powiązanymi do progu dokumentacyjnego**, o którym mowa w art. 25a ust. 1d updof oraz art. 9a ust. 1d updog. Innymi słowy, fakt zawarcia analogicznej transakcji jednego rodzaju z różnymi podmiotami powiązanymi nie decyduje o tym, że mamy do czynienia nie z jedną, lecz z wieloma transakcjami jednego rodzaju”.*

*„**Powyższe rozumienie wynika z brzmienia art. 25a ust. 1d updof oraz art. 9a ust. 1d updog, które w żadnym miejscu nie określają, że próg dokumentacyjny powinien być liczony osobno dla każdego podmiotu powiązanego.** Przepis ten ponadto odnosi się do pojęcia transakcji jednego rodzaju lub innych zdarzeń jednego rodzaju. Z pewnością transakcja jednego rodzaju realizowana na analogicznych warunkach z różnymi podmiotami powiązanymi nie przestaje być z tego powodu jedną transakcją danego rodzaju”.*

Identyfikacja transakcji

Interpretacja indywidualna z 28 listopada 2017 r., Sygn. 0114-KDIP2-2.4010.206.2017.1.AZ

„Aby ustalić, czy powstał obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych należy **zsumować transakcje jednego rodzaju zawarte z danym podmiotem powiązaniem** i ocenić czy ich wartość przekracza indywidualnie ustalony próg dokumentacyjny, a w konsekwencji czy podlegają one obowiązkowi dokumentacyjnemu”.

Interpretacja indywidualna z 9 czerwca 2017 r., Sygn. 0111-KDIB1-3.4010.116.2017.1.AL

Interpretacja indywidualna z 8 września 2017., Sygn. 0111-KDIB1-2.4010.193.2017.1.AW

„(...) jeżeli Spółka realizuje z podmiotem powiązaniem **transakcje jednego rodzaju, których wartość w sumie przekracza limit wskazany w art. 9a ust. 1d updog** zobowiązujący do sporządzania dokumentacji (ustalany indywidualnie w zależności od wysokości uzyskanych przez Spółkę w poprzednim roku podatkowym przychodów) **i jednocześnie inne transakcje jednego rodzaju, których wartość nie przekracza ww. limitu, to Spółka ma obowiązek sporządzania dokumentacji tylko dla tych transakcji jednego rodzaju, które przekroczą limit.** Nie ma znaczenia tutaj fakt czy są to transakcje istotne, o dużej wartości, będące wynikiem podstawowej działalności Spółki, czy też transakcje mniej istotne, o niewielkich kwotach. **Ważny jest tutaj rodzaj transakcji podlegających zsumowaniu, bowiem na limit transakcji składa się suma poszczególnych zdarzeń tego samego rodzaju”.**

Identyfikacja transakcji

Interpretacja indywidualna z 7 grudnia 2017 r., Sygn. 0111-KDIB1-2.4010.370.2017.1.MM

„Wobec powyższego, analizując treść powołanych przepisów prawnych, należy odnieść się do literalnego brzmienia art. 9a ust. 1d ustawy o CIT. We frazie „transakcje lub inne zdarzenie jednego rodzaju” użytej w powyższym przepisie, stwierdzenie „jednego rodzaju” odnosi się zarówno do „innych zdarzeń” jak i do „transakcji”.

Oznacza to, że jeżeli Spółka realizuje z podmiotem powiązaniem transakcje jednego rodzaju, których wartość w sumie przekracza limit wskazany w art. 9a ust. 1d ustawy o CIT zobowiązujący do sporządzania dokumentacji (ustalany indywidualnie w zależności od wysokości uzyskanych przez Spółkę w poprzednim roku podatkowym przychodów) i jednocześnie inne transakcje jednego rodzaju, których wartość nie przekracza ww. limitu, to Spółka ma obowiązek sporządzania dokumentacji tylko dla tych transakcji jednego rodzaju, które przekroczą limit. Reasumując, jeżeli Spółka będzie realizować z danym podmiotem powiązaniem transakcje lub ujmować w księgach rachunkowych w danym roku inne zdarzenia jednego rodzaju, których wartość będzie przekraczać limit wskazany w art. 9a ustawy o CIT i jednocześnie Spółka będzie realizować z tymi samymi podmiotami nieistotne transakcje lub inne zdarzenia innego rodzaju, których wartość nie będzie przekraczać limitu istotności, to na Wnioskodawcy będzie spoczywał obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej jedynie dla transakcji lub innych zdarzeń jednego rodzaju, których łączna wartość przekracza limit istotności.

Wskazany w art. 9a ust. 1d ustawy o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. limit należy odnosić osobno do łącznej wartości każdej transakcji danego rodzaju zawartej z danym podmiotem powiązaniem i do każdego innego zdarzenia jednego rodzaju ujętego w księgach rachunkowych zawartego z danym podmiotem powiązaniem”.

Analiza danych porównawczych

Rozporządzenie MF w sprawie szczegółowego opisu elementów stanowiących dokumentację podatkową wskazuje elementy, jakie powinny się znaleźć w analizie danych porównawczych. Należą do nich:

- informacja o stronach transakcji, które podlegają analizie
- podsumowanie podstawowych założeń analizy wraz z uzasadnieniem powodów uznania, że dany wybór pozwala na uzyskanie na podstawie dostępnych danych i informacji największej porównywalności transakcji w zakresie: cech charakterystycznych dóbr lub usług, przebiegu transakcji, w tym analizy funkcjonalnej, warunków określonych w transakcjach porównywalnych, warunków istniejących na porównywalnych rynkach w tym kryterium uznania danego rynku za porównywalny, stosowanej strategii gospodarczej
- uzasadnienie ewentualnego stosowania wieloletnich danych
- dane porównawcze, w tym dane finansowe, wskaźniki odnoszące się do transakcji, wykorzystane do zastosowania metody kalkulacji dochodów (straty) lub które zostały odrzucone z powodu braku porównywalności, z podaniem źródła i sposobu pozyskania tych danych oraz cen lub wskaźników finansowych dotyczących tych transakcji
- informacja o wyznaczonym punkcie lub przedziale rynkowym z opisem wykorzystanych miar statystycznych
- informacja nt. ewentualnych korekt wyników analizy
- informacje nt. przyczyny braku którejkolwiek z informacji wskazanych w Rozporządzeniu

Analiza danych porównawczych



Znowelizowane przepisy wprowadzają wymóg okresowego przeglądu dokumentacji cen transferowych, nie rzadziej niż raz na rok podatkowy, przy czym **analizy porównawcze podlegają aktualizacji zasadniczo co 3 lata.**

Dokumentacja rozszerzona

Master File

Dokumentacja na poziomie grupowym (Master File) powinna zawierać m.in.:

- wskazanie podmiotu powiązanego, który sporządził dokumentację
- strukturę organizacyjną grupy podmiotów powiązanych (również w formie schematu)
- opis zasad wyznaczania cen transakcyjnych (polityka cen transferowych) wprowadzonych przez grupę (w odniesieniu do usług, wartości niematerialnych, finansowania działalności, innych)
- opis działalności gospodarczej grupy (czynniki biznesowe wpływające na zyski, istotnych łańcuchów wartości dodanej, usług świadczonych przez podmiotu powiązane, rynków geograficznych, na których osiągnęte jest co najmniej 10% zysków w ramach poszczególnych istotnych łańcuchów wartości, zachodzących w danym roku przeniesień między podmiotami funkcji, aktywów, ryzyk, a także w drodze restrukturyzacji, w zakresie poszczególnych istotnych łańcuchów wartości)
- opis posiadanych, tworzonych, rozwijanych i wykorzystywanych w działalności gospodarczej przez grupę wartości niematerialnych
- opis sytuacji finansowej pomiędzy podmiotami tworzącymi grupę, zawierający listę otrzymanych od podmiotów niezależnych kredytów i pożyczek, które stanowią ponad 5% sumy finansowania zewnętrznego grupy podmiotów, skonsolidowane sprawozdanie grupy
- opis zawartych porozumień w sprawach podatku dochodowego z administracjami podatkowymi innych państw, w szczególności uprzednich porozumień cenowych (Advance Pricing Agreements)

Dokumentacja rozszerzona

Master File

Które podmioty z grupy kapitałowej są zobowiązane do przygotowania MF?

Zgodnie z przepisami, obowiązek przygotowania MF ciąży na wszystkich podmiotach z grupy (ustawodawca nie wskazał, że MF powinien być sporządzony przez podmiot centralny)

Co jeżeli podmiot centralny ma siedzibę w kraju, w którym nie ma obowiązku sporządzania MF?

Podatnik jest zobowiązany do przygotowania MF we własnym zakresie, jeżeli dokumentacja nie zostanie sporządzona przez inny podmiot z grupy.

Co w przypadku, gdy otrzymany przez podatnika MF nie posiada wszystkich elementów wymaganych prawem?

Podatnik jest zobowiązany uzupełnić MF we własnym zakresie

Dokumentacja rozszerzona (Master File)

Interpretacja DKIS 0111-KDIB1-3.4010.284.2017.1.IZ

Pytanie Wnioskodawcy:

„Czy na podstawie art. 9a ust. 2d ustawy o CIT, Spółka jest zobowiązana do załączenia do dokumentacji podatkowej informacji o grupie podmiotów powiązanych zawierającej jedynie informacje o jednostce M, do której należy Spółka?”

Zdaniem Wnioskodawcy:

„Na podstawie art. 9a ust. 2d ustawy o CIT, Spółka jest zobowiązana do załączenia do dokumentacji podatkowej informacji o grupie podmiotów powiązanych zawierającej jedynie informacje o jednostce M, do której należy Spółka.”

DKIS uznał powyższe stanowisko za nieprawidłowe

Interpretacja DKIS 0111-KDIB1-3.4010.284.2017.1.IZ

Stan faktyczny

„Grupa kapitałowa dzieli się na dywizje. Uwarunkowania biznesowe w ramach Grupy kapitałowej są następujące:

- Dywizje w ramach Grupy funkcjonują od siebie niezależnie,*
- Dywizje funkcjonują w ramach swoich działalności biznesowych pod odrębnymi markami,*
- Grupa kapitałowa nie posiada wspólnych - dla wszystkich Dywizji - zasad ustalania warunków transakcji wewnątrz Grupy kapitałowej, warunki (zasady) transakcji wewnątrzdywizyjnych są ustalane niezależnie od warunków (zasad) ustalonych w pozostałych Dywizjach,*
- Członkowie Dywizji i Operatorzy Dywizji, oprócz transakcji ze spółką holdingową, nie dokonują transakcji „pozadywizyjnych” z innymi podmiotami powiązanymi.*

Spółka (i w efekcie jednostka M), pomimo jej operacyjnej i kapitałowej niezależności - z uwagi na podobne kategorie wytwarzanych produktów - została wewnętrznie (w Grupie kapitałowej) przyporządkowana do Dywizji C.”

Interpretacja DKIS 0111-KDIB1-3.4010.284.2017.1.IZ

Stanowisko DKIS

„Podkreślenia wymaga, że w myśl cyt. wyżej art. 9a ust. 2d updop, jeżeli podatnicy są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej transakcji lub innych zdarzeń, mają również obowiązek dołączyć do tej dokumentacji informację o grupie podmiotów powiązanych, jeżeli przychody lub koszty przekroczą określony próg istotności.

Zauważyć jednak należy, że art. 9a ust. 2d updop, oprócz kryterium wysokości przychodów i kosztów, których przekroczenie wiąże się z obowiązkiem sporządzenia stosownej informacji –nie zawiera żadnych innych ograniczeń, np. co do kręgu podmiotów, które powinna zawierać informacja. Tym samym, Wnioskodawca ma obowiązek dołączenia do dokumentacji podatkowej informacji o całej grupie podmiotów powiązanych, do której należy.

Oznacza to, że zgodnie z obowiązkiem dokumentacyjnym, o którym mowa w art. 9a ust. 2d ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Wnioskodawca powinien załączyć nie tylko informacje dotyczące jednostki M czy Dywizji, do której został zaliczony, ale również informacje o pozostałych podmiotach wchodzących w skład Grupy kapitałowej, w odniesieniu do których zachodzą powiązania, o których mowa w art. 11 ust. 1 i 4 updop.”

Dokumentacja cen transferowych

Kwestie problematyczne

Doświadczenia z kontroli podatkowych i sporządzania dokumentacji TP

Podejście transakcyjne

Zgodnie z polskimi wymogami w zakresie cen transferowych należy stosować podejście transakcyjne do sporządzenia dokumentacji cen transferowych. Przedstawienie w dokumentacji wyłącznie opisu całokształtu działalności podatnika może być kwestionowane przez organy i w skrajnych przypadkach doprowadzić do kwestionowania dokumentacji.

Doświadczenia z kontroli podatkowych i sporządzania dokumentacji TP

Istota poszczególnych transakcji; dokumentowanie transakcji łącznie czy rozdzielnie

Podatnik (będący dystrybutorem maszyn) - oprócz głównej transakcji zakupu z grupy maszyn i części w celu odsprzedaży na rynku polskim dokonywał także rozliczeń z grupą z tytułu napraw gwarancyjnych realizowanych przez jego sieć niepowiązanych dealerów. Podatnik w dokumentacji ujął te dwie transakcje osobno, co dało powód i było argumentem dla kontrolujących, że rozliczenie napraw gwarancyjnych nie jest jedynie techniczną czynnością wykonywaną przez dystrybutora i powinien on osiągnąć na tym określony zysk.

Doświadczenia z kontroli podatkowych i sporządzania dokumentacji TP



Opis aktywów

Podatnik w sporządzonej dokumentacji dotyczącej nabycia usług niematerialnych (usługi IT, usługi zarządcze świadczone przez podmiot centralny) jako jedyne aktywo wskazał aktywa administracyjne – opisując jednocześnie, że aktywa te mają niewielką istotność dla przedmiotu transakcji.

Takie podejście rodzi z jednej strony ryzyko zakwestionowania dokumentacji jako niekompletnej, a z drugiej – zwiększa ryzyko zakwestionowania kosztów nabycia ww. usług jako KUP.

Doświadczenia z kontroli podatkowych i sporządzania dokumentacji TP



Opis ryzyk

Podatnik w sporządzonej dokumentacji wskazał – jako generalną zasadę - że transakcje realizowane z podmiotami powiązanymi nie wiążą się z wystąpieniem jakichkolwiek ryzyk gospodarczych.

Doświadczenia z kontroli podatkowych i sporządzania dokumentacji TP

Opis działalności podatnika

Podatnik w sporządzonej dokumentacji w ramach opisu rynku sporządził analizę SWOT i jako jedyną słabą stronę wskazał fakt, iż zobowiązany jest do nabycia materiałów za pośrednictwem Grupy. Jednocześnie w dalszej części znajdowała się dokumentacja dotycząca rozliczenia zakupów grupowych.

Doświadczenia z kontroli podatkowych i sporządzania dokumentacji TP

Opis oczekiwanych korzyści w przypadku nabycia usług niematerialnych

Podatnik w sporządzonej dokumentacji wskazał, że z uwagi na fakt prowadzenia skomplikowanego procesu produkcyjnego, wymagającego niezwyklej precyzji wykonania, nabywał od udziałowca m.in. usługi w zakresie produkcji i rozwoju technologicznego jednocześnie ponosząc znaczące koszty spowodowane wadliwością dostarczanych na rynek produktów.

W związku z powyższym organ w czasie kontroli zakwestionował efektywność świadczonych przez udziałowca usług.

Doświadczenia z kontroli podatkowych i sporządzania dokumentacji TP



Opis strategii gospodarczej

Podatnik w ramach opisu strategii gospodarczej przedstawionego w dokumentacji bezpośrednio wskazał, że marże realizowane na sprzedaży produktów do podmiotów powiązanych są niższe, niż marże realizowane na sprzedaży do podmiotów niepowiązanych.

Doświadczenia z kontroli podatkowych i sporządzania dokumentacji TP

Metoda ustalania ceny - zmodyfikowana baza kosztowa

Podatnik (o profilu producenta kontraktowego) kalkulując ceny sprzedaży wyrobów gotowych do grupy jako tzw. pass-through costs traktował koszty materiałów i surowców (wynikało to z modelu i było uzasadnione biznesowe). Organ w czasie kontroli uznał, że metodą stosowaną przez producenta jest koszt plus i posiłkując się literalnie definicją z przepisów uznał, że baza kosztowa do obliczenia marży zysku powinna uwzględniać koszty surowców i powinny być z niej wyłączone koszty ogólne zarządu.

Doświadczenia z kontroli podatkowych i sporządzania dokumentacji TP

Opłaty licencyjne ponoszone przez producenta kontraktowego

Podatnik obciążany był przez grupę opłatami licencyjnymi – m.in. za know-how, znak, patenty. Organ w toku kontroli uznał, że podmiot ten jako producent kontraktowy nie powinien ponosić tego typu opłat. Istotne dla sprawy okazało się jak nasz producent kalkulował cenę sprzedaży swoich produktów – cena ta uwzględniała bowiem te opłaty licencyjne – pomocne w tym zakresie okazały się szczegółowe kalkulacje ceny pod dany produkt / model.

Doświadczenia z kontroli podatkowych i sporządzania dokumentacji TP

Opis sposobu kalkulacji ceny

Podatnik posiadał dokumentację podatkową przygotowaną dla transakcji sprzedaży produktów, w które każda pojedyncza sprzedaż wykazywana była odrębnie. W tym kontekście, Spółka prezentowała rentowność (mierzoną marżą brutto) na każdej transakcji realizowanej z tym samym podmiotem. Rentowność sprzedaży była istotnie zróżnicowana. Taka prezentacja danych zwiększa ryzyko doszacowania dochodu w odniesieniu do sprzedaży realizowanej ze stratą/ niską marżą.

Doświadczenia z kontroli podatkowych i sporządzania dokumentacji TP

Rentowność poza przedziałem rynkowym

Podczas kontroli organy przeprowadziły własną analizę rynkowości na polskich podmiotach porównywalnych i wykazały, że rentowność podatnika jest poza przedziałem rynkowym. Organy dokonały szacowania dochodu podatnika do mediany, a nie do najbliższej wartości granicznej wynikającej z przedziału rynkowego.

Doświadczenia z kontroli podatkowych i sporządzania dokumentacji TP

Różnice w rentowności wewnątrzgrupowej i zewnętrznej

Podatnik w sporządzonej dokumentacji dokonał analizy rentowności na podstawie wewnętrznych danych. Z analizy wprost wynikało, że rentowność na transakcjach wewnątrzgrupowych różni się od rentowności na sprzedaży zewnętrznej. W dokumentacji nie wskazano argumentów uzasadniających te różnice – organy w łatwy sposób dokonały szacowania w celu wyrównania rentowności na transakcjach wewnątrzgrupowych.

Doświadczenia z kontroli podatkowych i sporządzania dokumentacji TP



Brak danych

Podczas kontroli podatnik wskazywał na niemożność podziału Rachunku Zysków i Strat pomiędzy poszczególne transakcje w celu określenia rentowności na poszczególnych rodzajach transakcji. Organ dokonał samodzielnie takiego podziału w sposób niekorzystny dla podatnika.

Podatnik nie wykazał w dokumentacji faktycznie otrzymanych / zapłaconych w roku podatkowym kwot dot. danej transakcji ze względu na „workowe” podejście do płatności i brak danych (nadmiar pracy w celu ich zgromadzenia). Organy mogą stwierdzić brak jednego z formalnych wymogów dokumentacyjnych – w skrajnych przypadkach kwestionowanie całej dokumentacji.

Dokumentacja cen transferowych

Wytyczne



Pytania?

Kontakt

Dziękujemy za uwagę



Mariusz Każuch
Dyrektor w dziale
Doradztwa Podatkowego
Biuro w Warszawie
E-mail:
mkazuch@deloittece.com
Tel.: +48 (22) 166 72 96



Jan Godyń
Starszy Menedżer w dziale
Doradztwa Podatkowego
Biuro w Katowicach
E-mail: jgodyn@deloitteCE.com
Tel.: +48 (32) 508 03 11

Nazwa Deloitte odnosi się do jednej lub kilku jednostek Deloitte Touche Tohmatsu Limited, prywatnego podmiotu prawa brytyjskiego z ograniczoną odpowiedzialnością i jego firm członkowskich, które stanowią oddzielne i niezależne podmioty prawne. Dokładny opis struktury prawnej Deloitte Touche Tohmatsu Limited oraz jego firm członkowskich można znaleźć na stronie www.deloitte.com/pl/onas.

W Polsce usługi na rzecz klientów świadczą: Deloitte Advisory sp. z o.o., Deloitte Audyty spółka z ograniczoną odpowiedzialnością sp. k., Deloitte Doradztwo Podatkowe Tokarski i Wspólnicy sp.k., Deloitte PP sp. z o.o., Deloitte Polska Sp. z o.o., Deloitte Strategy and Research Sp. z o.o., Deloitte Consulting S.A., Deloitte Legal, Pasternak, Korba, Moskwa, Jarmul i Wspólnicy sp. k., Deloitte Services sp. z o.o. (wspólnie określane mianem „Deloitte Polska”), będące jednostkami stowarzyszonymi Deloitte Central Europe Holdings Limited. Deloitte Polska jest jedną z wiodących firm doradczych w kraju, świadcząca usługi profesjonalne w obszarach: audytu, doradztwa podatkowego, konsultingu, zarządzania ryzykiem, doradztwa finansowego oraz prawnego za pośrednictwem ponad 2 500 profesjonalistów z Polski i zagranicy.

Powyższa publikacja zawiera jedynie informacje natury ogólnej. Deloitte Touche Tohmatsu Limited, firmy członkowskie oraz podmioty stowarzyszone nie świadczą tym samym, ani nie przedstawiają w tej publikacji porad księgowych, podatkowych, inwestycyjnych, finansowych, konsultingowych, prawnych czy innych. Nie należy także wyłącznie na podstawie zawartych tu informacji podejmować jakichkolwiek decyzji dotyczących Państwa działalności. Przed podjęciem jakichkolwiek decyzji lub działań dotyczących kwestii finansowych czy biznesowych powinni Państwo skorzystać z porady profesjonalnego doradcy. Deloitte Touche Tohmatsu Limited, firmy członkowskie oraz podmioty stowarzyszone nie ponoszą odpowiedzialności za jakiegokolwiek szkody wynikające z wykorzystania informacji zawartych w publikacji ani za Państwa decyzje podjęte w związku z tymi informacjami. Osoby korzystające z powyższej publikacji robią to na własne ryzyko i ponoszą pełną związaną z tym odpowiedzialność.