



# Frontiers in tax

**Polish edition**

Marzec 2016

---

**Zmiany w cenach transferowych:**

Plan Działań BEPS

Dokumentacja podstawowa

Nowość – analiza porównawcza

Dokumentacja grupowa – dodatkowy obowiązek dla dużych podmiotów

Raportowanie według krajów – nowy obowiązek sprawozdawczy

Dodatkowe obowiązki podatników

KPMG.pl







# W tym numerze

|                                                                        |           |
|------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Wstęp</b>                                                           | <b>4</b>  |
| <b>Plan Działań BEPS</b>                                               | <b>5</b>  |
| <b>Dokumentacja podstawowa</b>                                         | <b>10</b> |
| <b>Nowość – analiza porównawcza</b>                                    | <b>13</b> |
| <b>Dokumentacja grupowa – dodatkowy obowiązek dla dużych podmiotów</b> | <b>18</b> |
| <b>Raportowanie według krajów – nowy obowiązek sprawozdawczy</b>       | <b>21</b> |
| <b>Dodatkowe obowiązki podatników</b>                                  | <b>26</b> |
| <b>Publikacje KPMG</b>                                                 | <b>29</b> |
| <b>Kontakty</b>                                                        | <b>30</b> |







# Wstęp



**Jacek Bajger**

partner

szef zespołu ds. cen transferowych  
dział doradztwa podatkowego  
KPMG w Polsce

W ubiegłym roku pojawiły się nowe przepisy o dokumentowaniu transakcji z podmiotami powiązanymi. Było to nieuniknione w związku z pracami OECD w ramach inicjatywy BEPS. W praktyce nowe regulacje wchodziły w życie dopiero w 2017 roku, ale już nastroczają wielu zmartwień podatnikom. Zmiana jaką te przepisy wprowadzają jest bardzo istotna. Dotychczasowa dokumentacja wymagała znacznie mniej informacji i wysiłku od przygotowujących ją podmiotów. Nowa natomiast będzie dla wielu podatników bardziej obszerna i często wymagająca przedstawienia danych, jakich do tej pory nie prezentowano.

W niniejszym numerze *Frontiers in tax* przybliżymy Państwu nowe przepisy, przedstawimy ich genezę oraz zwrócimy uwagę na dodatkowe aspekty wiążące się z nową dokumentacją podatkową, w tym dodatkowe obowiązki sprawozdawcze. Wszystko po to, aby mogli Państwo spokojnie przygotować się do sprostania nowym obowiązkom i nie dali się zaskoczyć nowej rzeczywistości.

Są też dobre informacje – nowe przepisy, dla niektórych podatników będą oznaczały mniej obowiązków. Próg powiązań kapitałowych, od którego możemy mówić o podmiotach powiązanych podniesiony będzie z 5 do 25%. Zatem przy niższych powiązaniach przepisy o cenach transferowych, a także o dokumentacji, nie będą już miały zastosowania. Trzeba będzie dokumentować transakcje o określonym poziomie istotności, co dla większych podatników może oznaczać mniej transakcji do dokumentowania niż dotychczas. Także mniejsi podatnicy będą zadowoleni – dokumentację trzeba będzie przygotować dopiero po przekroczeniu progu 2 milionów euro przychodów lub kosztów.

Życzę Państwu przyjemnej lektury.

# Plan Działań BEPS

**Projekt BEPS (ang. *Base Erosion and Profit Shifting*) wprowadza m.in. nowe zasady dokumentowania cen transferowych oraz zmiany Wytycznych OECD dot. Cen Transferowych dla Przedsiębiorstw Wielonarodowych oraz Administracji Podatkowych. Zalecenia BEPS to nie tylko kolejny krok w walce z nieuzasadnionym unikaniem opodatkowania. Mają one także praktyczne znaczenie dla zasad rozliczeń transakcji dokonywanych przez podmioty powiązane.**



## Geneza

Z inicjatywy Organizacji Współpracy i Rozwoju Gospodarczego (OECD) oraz grupy G20, począwszy od lipca 2013 r. podjęto kroki mające na celu przeciwdziałanie zjawisku niewłaściwego zmniejszania podstawy opodatkowania i transferu zysków, potocznie określane jako BEPS (ang. *Base Erosion and Profit Shifting*). Termin BEPS odnosi się do strategii planowania podatkowego, nakierowanej wyłącznie na wykorzystanie luk i rozbieżności w przepisach podatkowych poszczególnych krajów dla ukrycia zysków lub ich transferowania do miejsc, w których podatnik wykazuje

małą lub brak aktywności, ale korzysta z preferencyjnego traktowania. Skutkuje to nieuzasadnionym, niskim opodatkowaniem lub jego brakiem. Aby zniwelować negatywne zjawiska, opracowano plan 15 działań, określany jako Plan Działań BEPS. Ostateczne raporty Planu Działań BEPS zostały opublikowane 5 października 2015 r. Od tego momentu następuje ich wdrażanie do przepisów krajowych oraz koordynacja międzynarodowych działań.

Mimo, że raporty BEPS stanowią wyłącznie rekomendacje (tzw. *soft law*) standardy proponowane przez OECD oraz G20, są przyjmowane przez kraje uczestniczące w pracach nad

projektem, w tym m.in. przez Polskę. Dotychczas zostały wprowadzone zmiany uszczelniające przepisy o niedostatecznej kapitalizacji, przepisy wprowadzające opodatkowanie polskich rezydentów podatkowych w związku z posiadaniem udziałów (akcji) w zagranicznych spółkach kontrolowanych (tzw. CFC) oraz regulacje mające na celu przeciwdziałanie wykorzystaniu instrumentów hybrydowych do uzyskania dodatkowej korzyści podatkowej.

## Nowa koncepcja dokumentacji cen transferowych

Wiele zmian wynikających z Planu Działań BEPS dotyczy relacji pomiędzy podmiotami powiązanymi. Jedną z tych zmian jest nowa, trójstopniowa koncepcja dokumentacji cen transferowych (wdrożona właśnie do polskich przepisów podatkowych), przedstawiona w działaniu 13 Planu BEPS. Opiera się ona na podziale dokumentacji na część podstawową (tzw. *local file*) – wymaganą od największej grupy podatników, uzupełnioną o informację o grupie w której działa podatnik (tzw. *master file*) – wymaganą od większych podmiotów, a także specjalne raportowanie (tzw. *Country-by-Country*), do którego będą zobowiązane największe grupy międzynarodowe. Ponadto w ramach dokumentacji podstawowej – odmiennie od dotychczasowych przepisów o dokumentacji cen transferowych – wymagana jest analiza danych porównawczych, która ma udowodnić, że stosowane przez nich ceny (marże, poziom zysków) są ustalone na poziomie rynkowym, czyli takim, jaki zaakceptowałyby podmioty niepowiązane.

## Zmiany w wytycznych OECD

W celu zapewnienia zgodności cen transferowych z tworzeniem wartości dodanej, zgodnie z propozycjami działania 8, 9 oraz 10 Planu BEPS, planowane jest wprowadzenie odpowiednich zmian do Wytycznych OECD dot. Cen Transferowych dla Przedsiębiorstw Wielonarodowych oraz Administracji Podatkowych.

## Plan Działań BEPS

1. Odpowiedź na wyzwania **gospodarki cyfrowej**
2. Neutralizacja efektów **hybrydowych struktur** wykorzystujących niespójność systemów podatkowych
3. Wzmocnienie regulacji dotyczących **zagranicznych spółek kontrolowanych** (CFC)
4. Ograniczenie zmniejszania podstawy opodatkowania przez potrącenia **kosztów odsetkowych** i innych kosztów finansowych
5. Efektywne zwalczanie szkodliwych praktyk podatkowych przy uwzględnieniu **transparentności i treści** (*substance*)
6. Zapobieganie nadużyciom w wykorzystaniu **udogodnień traktatowych**
7. Zapobieganie sztucznemu **unikaniu statusu zakładu** (ang. *Permanent Establishment*)
- 8 i 9. Zapewnienie, iż **ceny transferowe** odpowiadają kreowaniu wartości aktywów niematerialnych. Zapewnienie zgodności cen transferowych z kreowaniem wartości ryzyka/kapitału
10. Zapewnienie, by rezultaty stosowania cen transferowych były zgodne z tworzeniem wartości dodanej – inne transakcje o wysokim poziomie ryzyka
11. Stworzenie **metod zbierania i analizy danych** związanych ze zmniejszeniem podstawy opodatkowania i transferu zysków
12. Wprowadzenie wymogu ujawniania przez podatników stosowanych agresywnych strategii podatkowych
13. Powtórne zdefiniowanie **dokumentacji cen transferowych**
14. Usprawnienie mechanizmów rozwiązywania **sporów międzynarodowych**
15. Stworzenie **wielostronnego instrumentu** do wprowadzenia Planu Działań BEPS oraz modyfikacji istniejących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

Źródło: Opracowanie własne KPMG



Zmienione wytyczne OECD będą obejmowały takie zagadnienia jak: stosowanie zasady ceny rynkowej, kwestie transakcji towarowych, problematykę własności intelektualnej, wewnątrzgrupowych usług o niskiej wartości dodanej oraz umów o podziale kosztów.

Wytyczne OECD nie są częścią polskiego systemu prawnego, jednak Polska jako członek OECD zobowiązała się do przestrzegania rekomendowanych standardów. Wytyczne OECD stanowią powszechne źródło interpretacji oraz wykładni przepisów z zakresu cen transferowych. W praktyce stanowią punkt odniesienia zarówno dla sądów, organów podatkowych jak i dla podatników, którzy mogą się na nie powoływać oraz interpretować zgodnie z nimi przepisy. Dodatkowo są wskazówką w zakresie oceny transakcji z podmiotami powiązanymi.

Wszelkie zmiany wprowadzone do treści wytycznych OECD będą miały realny wpływ na rozstrzyganie sporów dotyczących cen transferowych.

## Nowe spojrzenie na własność intelektualną

Proponowana w działaniu 8 Planu BEPS nowa definicja własności intelektualnej, wprowadza rozróżnienie na własność intelektualną w sensie ekonomicznym oraz prawnym. Zgodnie z nowymi zapisami do rozdziału VI wytycznych OECD, wykonywanie funkcji zwiększających wartość intelektualną (tj. rozwój, utrzymywanie, ulepszenie, budowanie rozpoznawalności na rynku) powinno zapewniać odpowiednie wynagrodzenie dla podmiotu pełniącego te funkcje. Właściciel prawny zapewniający wyłącznie ochronę i rejestrację prawną znaku nie jest uprawniony do całości zysków z ich użytkowania.

Dochodzi do wyraźnego podziału na właściciela ekonomicznego, rozwijającego własność intelektualną oraz właściciela prawnego, zapewniającego ochronę i rejestrację prawną znaku. W praktyce ma

to bardzo istotne znaczenie np. dla zasad rozliczeń i poziomu opłat licencyjnych należnych właścicielowi prawnemu własności intelektualnej. Weryfikacja poziomu opłat licencyjnych powinna odbywać się w oparciu o faktyczne zaangażowanie podmiotów, a nie postanowienia umowne.

## Umowy o podziale kosztów

Jednocześnie zaproponowano nowe spojrzenie na regulacje w zakresie umów o podziale kosztów. Zaleca się, aby wartość płatności w ramach takich umów była ustalana w oparciu o wartość rynkową świadczeń otrzymywanych przez usługobiorcę, a nie tylko w oparciu o wysokość kosztów ponoszonych przez usługodawcę.

Dodatkowo wprowadzono rozróżnienie płatności na wpłaty na prace bieżące (np. prace badawczo-rozwojowe wykonywane w ramach danej umowy), gdzie zaleca się odniesienie do wartości pełnionych funkcji oraz płatności za istniejącą już wartość intelektualną i prawną (np. w postaci opatentowanej technologii), gdzie wysokość opłat powinna być określona w oparciu o potencjalną korzyść wynikającą z dalszego użycia technologii.

## Wynagrodzenie za podejmowane ryzyko i angażowany kapitał

Zmiany wprowadzone do rozdziału I wytycznych OECD precyzują, że wynagrodzenie za podejmowane ryzyko jest należne dla tej ze stron transakcji, która rzeczywiście podejmuje decyzje i kontroluje ryzyko tj. posiada możliwość finansowania jego skutków, a także odpowiednie zasoby ludzkie tak, aby podejmować decyzje w zakresie akceptacji i ponoszenia danego rodzaju ryzyka. Ponownie OECD wskazuje na przewagę treści ekonomicznej transakcji w rozumieniu faktycznego przebiegu transakcji i zaangażowania stron nad postanowieniami umownymi. Ponadto wytyczne OECD wskazują, że podmiot, który dostarcza kapitał ma prawo tylko do

wynagrodzenia na poziomie stopy zwrotu wolnej od ryzyka.

W praktyce należy zatem zwrócić szczególną uwagę na faktyczny przebieg i zaangażowanie stron funkcjonujących w ramach struktur o ograniczonym ryzyku, np. producentów lub dystrybutorów o ograniczonym ryzyku. Kolejną grupą transakcji, na które wpłyną wytyczne OECD to zapewnienie finansowania w ramach grup i poziom opłat dla udzielającego finansowania.

## Podsumowanie

Propozycje OECD przedstawione w Planie Działalności BEPS, sukcesywnie implementowane przez polski rząd, to nowy porządek, do którego będą musieli się przystosowywać zarówno podatnicy jak i administracja podatkowa. Plan Działalności BEPS oznacza zmianę zasad rozliczeń np. w przypadku tworzenia czy korzystania z wartości intelektualnych oraz zmianę umów o podziale kosztów, odrzucenie transakcji nieracjonalnych biznesowo, a także przewagę faktycznego przebiegu transakcji i jej sensu ekonomicznego nad formą prawną (umowną). Uzasadnienie ekonomiczne staje się kluczowym elementem oceny warunków transakcji zawieranych przez podmioty powiązane z punktu widzenia BEPS.



**Monika Palmowska**  
dyrektor  
w zespole ds. cen  
transferowych



**Agnieszka Osik**  
specjalista  
w zespole ds. cen  
transferowych





# Dokumentacja podstawowa

**Dokumentację wymaganą dotychczas przez art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej „ustawa”) zastąpi dokumentacja podstawowa. Oprócz elementów obecnie wymaganych przez przepisy podatkowe, dokumentacja podstawowa będzie musiała zawierać szereg nowych informacji. Spośród wszystkich rodzajów obowiązków dokumentacyjnych określonych w znowelizowanych przepisach, obowiązek przygotowania dokumentacji podstawowej będzie dotyczył największej liczby podatników z uwagi na najniższe progi kwotowe ustalone dla tego rodzaju dokumentacji.**

## Dwa kryteria obowiązku sporządzania dokumentacji

Powstanie obowiązku przygotowania dokumentacji podstawowej będzie uzależnione od spełnienia dwóch kryteriów:

### 1) Skali działalności podatnika

Do sporządzenia dokumentacji zobowiązani będą podatnicy, których przychody lub koszty w rozumieniu przepisów o rachunkowości przekroczyły w roku poprzedzającym dany rok podatkowy równowartość w złotych 2 mln euro.

### 2) Wartości transakcji

Obowiązek dokumentacyjny będzie dotyczył jedynie tych transakcji, których wartość w danym roku podatkowym przekroczyła progi wskazane w ustawie. Wartość progu dla danej transakcji będzie zależała od skali działalności podatnika. Ustawa zawiera szczegółową formułę wskazującą jak każdorazowo wyliczyć próg istotności transakcji dla danego podatnika, determinujący powstanie obowiązku dokumentowania jego transakcji z podmiotami powiązanymi. Minimalny próg został

ustalony na poziomie równowartości w złotych 50 tys. euro.

PRZYKŁAD: Podatnicy, którzy osiągnęli w roku poprzedzającym dany rok podatkowy przychody na poziomie 20 mln euro, będą zobowiązani do sporządzenia dokumentacji dla transakcji, których wartość w danym roku podatkowym przekroczyła równowartość 140 tys. euro, a podatnicy o przychodach w wysokości 100 mln euro – dla transakcji o wartości powyżej 500 tys. euro.

## Transakcje spółek osobowych

Nowe przepisy określają zasady powstawania obowiązku dokumentacyjnego w przypadku transakcji zawieranych przez zależne od podatnika spółki niebędące osobami prawnymi. W tym przypadku spełnienie kryterium skali działalności weryfikuje się w odniesieniu do spółki niebędącej osobą prawną, a sama dokumentacja może zostać sporządzona przez wyznaczonego wspólnika mającego siedzibę na terytorium Polski.

PRZYKŁAD: X Sp. z o.o. uzyskuje przychody z udziału w zależnej spółce

komandytowej, która dokonuje sprzedaży do Y Sp. z o.o. Spółki X i Y Sp. z o.o. należą do jednej grupy kapitałowej. Powstanie obowiązku dokumentacyjnego będzie zależało od spełnienia warunku skali działalności przez spółkę komandytową (oraz od wartości transakcji sprzedaży realizowanej przez tę spółkę).

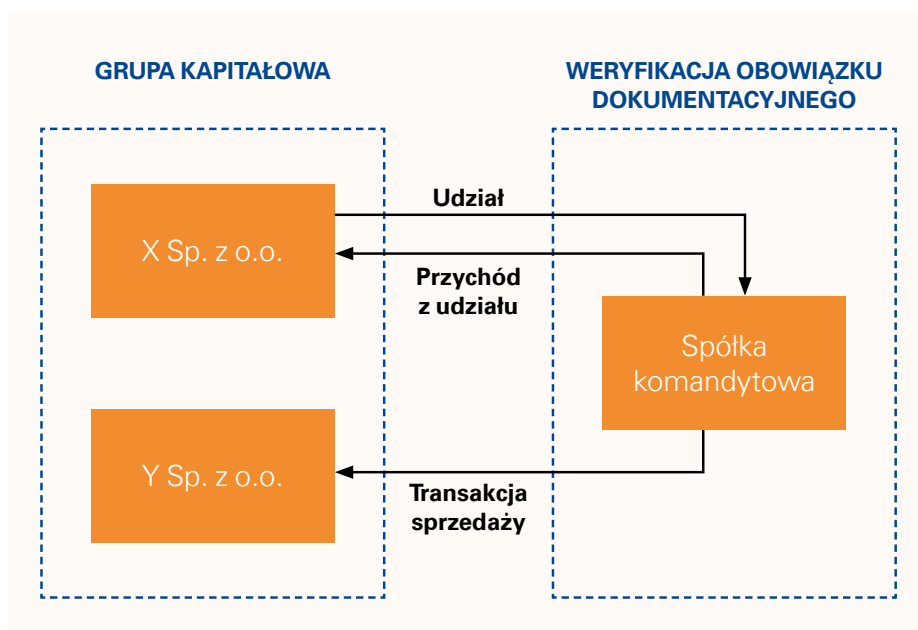
## Elementy dokumentacji

Podobnie jak w przypadku dokumentacji wymaganej przez art. 9a ustawy dokumentacja podstawowa powinna zawierać:

- 1) Wskazanie rodzaju i przedmiotu transakcji.
- 2) Dane finansowe, tj. wskazanie dla każdej kategorii transakcji wartości transakcji wynikającej z umowy lub innego dokumentu, faktur oraz dokonanych płatności.
- 3) Dane identyfikujące podmioty powiązane, tj. przedstawienie nazw i danych adresowych wraz z informacją dotyczącą rodzaju powiązań.

W odniesieniu do pozostałych elementów wymienionych w art. 9a ustawy, nowe przepisy znacząco rozszerzają zakres wymaganych informacji, a także wprowadzają kilka całkowicie nowych elementów. Dokumentacja podstawowa powinna także zawierać:

- 4) Opis przebiegu transakcji, tj. wskazanie wykonywanych funkcji, angażowanych aktywów bilansowych i pozabilansowych, kapitału ludzkiego oraz ponoszonych ryzyk, z uwzględnieniem zmian, jakie zaszły w tym zakresie w stosunku do poprzedniego roku podatkowego.
- Po raz pierwszy jako istotny element dokumentacji zostały wskazane aktywa pozabilansowe. Nowym elementem jest także konieczność przedstawienia zmian, jakie zaszły w analizie funkcjonalnej w stosunku do poprzedniego roku podatkowego.





- 5) Wskazanie metody i sposobu kalkulacji dochodu (straty) podatnika wraz z uzasadnieniem ich wyboru, w tym algorytmu kalkulacji rozliczeń oraz sposobu wyliczenia wartości rozliczeń wpływających na dochód (stratę) podatnika.

Dotychczas uzasadnienie wyboru metody oraz przedstawienie algorytmu kalkulacji było nieobowiązkowym, ale zalecanym elementem dokumentacji. Nowy wymóg należy rozumieć jako konieczność przedstawienia dokładnego sposobu kalkulacji ceny w transakcji. Dla wielu podatników może wiązać się to z trudnościami związanymi z dostępem do tak szczegółowych danych.

- 6) Opis danych finansowych podatnika pozwalający na porównanie rozliczeń z transakcji z danymi wynikającymi z zatwierdzonego sprawozdania finansowego.

Powyższy wymóg należy rozumieć jako obowiązek przedstawienia sposobu kalkulacji ceny w odniesieniu do danych księgowych podatnika. Jest to nowy element dokumentacji, którego celem jest z jednej strony ułatwienie organom podatkowym przeprowadzania kontroli czy deklarowana metoda jest stosowana w praktyce, a z drugiej strony wprowadzenie wśród podatników zwyczaju samokontroli prawidłowości rozliczeń.

- 7) Informacje o podatniku, w tym opis struktury organizacyjnej i zarządczej, opis przedmiotu i zakresu prowadzonej działalności, realizowanej strategii gospodarczej (w tym transakcji restrukturyzacji za okres dokumentowany i poprzedni), otoczenia konkurencyjnego.
- 8) Dokumenty, w tym umowy dotyczące transakcji i zagraniczne porozumienia w sprawach podatku dochodowego, w szczególności uprzednie porozumienia cenowe.

## Nowe przepisy określają zasady powstawania obowiązku dokumentacyjnego w przypadku transakcji zawieranych przez zależne od podatnika spółki niebędące osobami prawnymi

### Terminy przekazania dokumentacji

Zgodnie z dotychczasowymi zasadami, termin przedłożenia dokumentacji będzie wynosił 7 dni od dnia otrzymania żądania. Ponadto organy podatkowe będą mogły żądać przedstawienia dokumentacji do transakcji, których wartość nie przekracza ustawowych limitów. Będzie to możliwe w przypadku zaistnienia okoliczności wskazujących na prawdopodobieństwo zaniżenia wartości transakcji w celu uniknięcia obowiązku sporządzenia dokumentacji. Wówczas termin przedłożenia dokumentacji będzie wynosił 30 dni od dnia doręczenia żądania.

### Podsumowanie

Z jednej strony nowe przepisy, dzięki wprowadzeniu progu przychodowego oraz zwiększeniu progów dotyczących wartości transakcji, ograniczają liczbę podatników oraz liczbę transakcji podlegających obowiązkowi dokumentacyjnemu. Z drugiej jednak strony, zakres i szczegółowość informacji jakie trzeba będzie przedstawić w dokumentacji ulegnie istotnemu rozszerzeniu, skutkując wzrostem obciążenia dla podatników oraz wzrostem ryzyka w przypadku kontroli.



**Paweł Wolany**  
starszy menedżer  
w zespole ds. cen  
transferowych



**Barbara Popowska**  
konsultant  
w zespole ds. cen  
transferowych

# Nowość – analiza porównawcza

**Począwszy od 2017 r. podatnicy, których wartość przychodów lub kosztów przekroczy określony próg, będą zobowiązani do uzupełnienia dokumentacji podatkowej o dodatkowy element – analizę porównawczą. Celem sporządzenia takiej analizy jest potwierdzenie, że ceny stosowane w transakcjach realizowanych z podmiotami powiązanymi są zgodne z zasadą arm's length.**









## Kogo dotyczy ta zmiana?

Od 2017 r. na podatnikach, których przychody lub koszty w roku poprzedzającym rok, dla którego sporządzana jest dokumentacja podatkowa przekroczyły równowartość 10 mln euro będzie spoczywał obowiązek przygotowania analizy porównawczej. Analogiczne obowiązki zostały nałożone na podatników posiadających udziały w spółce niebędącej osobą prawną (np. spółce cywilnej, jawnej, komandytowej), której przychody lub koszty przekroczyły wspomniany próg.

Analiza danych porównawczych będzie stanowiła integralną część lokalnej dokumentacji podatkowej przygotowanej przez takiego podatnika dla każdej istotnej transakcji – przekraczającej odpowiednio ustalony próg, nie mniejszy niż 50 tys. euro, a rosnący wraz ze wzrostem poziomu przychodów podatnika za rok poprzedni. Dotychczas analiza sporządzana była dobrowolnie, w celu ograniczenia ryzyka podważenia zasadności stosowanych cen oraz dla określenia rynkowych warunków rozliczeń.

cen w realizowanych transakcjach byłby akceptowalny przez podmioty niepowiązane, funkcjonujące na rynku w porównywalnych warunkach.

Zgodnie z opublikowaną treścią ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, która wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2017 r. przeprowadzana analiza porównawcza mająca na celu weryfikację warunków ustalonych w ramach badanej transakcji powinna polegać na:

- odniesieniu jej warunków do warunków ustalanych przez stronę badanej transakcji w porównywalnej transakcji z podmiotem niepowiązanym – porównanie wewnętrzne lub
- przeprowadzeniu analizy z wykorzystaniem danych dotyczących porównywalnych transakcji zawieranych przez podmioty niepowiązane na rynku – porównanie zewnętrzne.

Należy zauważyć, iż ustawodawca wskazuje na obowiązek przeprowadzania badania w pierwszej kolejności w oparciu o dane dotyczące rynku polskiego. Mimo, iż ustawa

Natomiast w sytuacji, gdy pozyskanie danych dotyczących porównywalnych zdarzeń gospodarczych byłoby niemożliwe, dokumentacja podatkowa zgodnie z brzmieniem art. 9a ustawy powinna zostać uzupełniona o opis zgodności warunków transakcji z warunkami, które ustaliłyby ze sobą podmioty niezależne. Należy przez to rozumieć przedstawienie opracowań pokazujących zgodność przyjętej metodologii cenowej z powszechnie stosowanymi metodami wycen (np. w oparciu o zdyskontowane przepływy pieniężne).

## Informacje zawarte w analizie

Elementy oraz informacje, jakie powinna zawierać analiza porównawcza zostały zaprezentowane w projekcie rozporządzenia w sprawie szczegółowego opisu elementów stanowiących dokumentację podatkową. Należy pamiętać, iż treść rozporządzenia w przeciwieństwie do zapisów ustawy może jeszcze ulec zmianom, niemniej jednak zgodnie z opublikowaną treścią ww. projektu rozporządzenia analiza porównawcza powinna, m.in.:

Elementy oraz informacje, jakie powinna zawierać analiza porównawcza zostały zaprezentowane w projekcie rozporządzenia w sprawie szczegółowego opisu elementów stanowiących dokumentację podatkową

## Cel analizy porównawczej

Przygotowywana przez podatników analiza porównawcza ma na celu potwierdzenie, że warunki stosowane w realizowanych przez nich transakcjach z podmiotami powiązanymi są zgodne z zasadą *arm's length*, tzn., że ustalony poziom

nie wskazuje bezpośrednio na zastosowanie takiego rozwiązania, należy spodziewać się, iż możliwe będzie zastosowanie w ramach przeprowadzanej analizy danych dotyczących podmiotów zagranicznych w przypadku, gdy dane lokalne okażą się niewystarczające.

- wskazywać stronę transakcji poddaną analizie, cechy charakterystyczne porównywanych dóbr i usług, wielkość dostawy, formę i rodzaj transakcji, a w odniesieniu do wartości niematerialnych – opis przewidywanych korzyści z ich wykorzystywania,



- odnosić się do sytuacji gospodarczej w branży, w której działa podatnik,
- przedstawiać uzasadnienia dla stosowania wieloletnich danych porównawczych, a jeśli podatnik w celu kalkulacji ceny posłuży się danymi na temat operacji gospodarczych zawieranych z podmiotem niezależnym, dane te powinny znaleźć się w analizie,
- zawierać wskaźniki finansowe, które wykorzystano w metodzie kalkulacji dochodu (straty) w transakcji z podmiotem powiązanym oraz z podmiotami niezależnymi,
- wskazywać na korekty eliminujące ewentualne różnice pomiędzy badanymi transakcjami i doprowadzające do porównywalności analizowane transakcje.

## Terminy

Analiza porównawcza stanowi element lokalnej dokumentacji podatkowej. W rezultacie powinna zostać przekazana organom podatkowym w terminie 7 dni od dnia doręczenia żądania o jej przedłożenie. Dodatkowo w związku z wynikającym z nowych przepisów obowiązkiem złożenia oświadczenia o sporządzeniu kompletnej dokumentacji podatkowej wraz z zeznaniem podatkowym za dany rok, podatnicy powinni, jako że analizy porównawcze stanowią obowiązkowy element lokalnej dokumentacji podatkowej, przygotować odpowiednie badania w ciągu 3 miesięcy od dnia zakończenia roku podatkowego.

Aktualizacja analizy porównawczej, w odróżnieniu od samej dokumentacji podatkowej, może być przygotowana raz na 3 lata. Wyjątek stanowi sytuacja, gdy zmiana warunków ekonomicznych może wywierać znaczny wpływ na analizę porównawczą. W takim przypadku aktualizacja powinna zostać przeprowadzona w roku zaistnienia zmiany.



**Jakub Roszkiewicz**  
starszy konsultant  
w zespole ds. cen  
transferowych



**Piotr Wodecki**  
konsultant  
w zespole ds. cen  
transferowych







# Dokumentacja grupowa – dodatkowy obowiązek dla dużych podmiotów

**Od 2017 r. szykują się istotne zmiany dla podatników działających na wielką skalę, osiągających przychody lub koszty przekraczające w roku poprzedzającym rok podatkowy 20 mln euro. Podatnicy będą musieli przygotowywać nie tylko dokumentację na poziomie lokalnym wraz z analizami porównawczymi, ale również będą zobligowani do sporządzania co roku, w ramach tzw. dokumentacji grupowej (ang. *Master File*), informacji na temat grupy, w której działają. Obowiązek ten dotyczy również podatników, którzy są udziałowcami spółek niebędących osobami prawnymi, w przypadku gdy przychody lub koszty tej spółki przekroczą 20 mln euro w poprzednim roku obrotowym.**

## Jaki jest cel kolejnego obowiązku dokumentacyjnego?

Dokumentacja grupowa ma służyć przede wszystkim organom podatkowym do lepszego szacowania ryzyka w zakresie cen transferowych. Dostęp do szerokiej i kompleksowej wiedzy na temat danej grupy kapitałowej powinien ułatwić kontrolującym przeprowadzenie kontroli w zakresie cen transferowych podmiotu w Polsce, a tym samym ocenę prawidłowości ustalenia poziomu dochodu do opodatkowania, jaki – zgodnie z zasadą rynkową – podmiot ten powinien wykazywać.

## Wykorzystanie gotowych dokumentacji grupowych

Sporządzając informację o grupie, podatnik na początku powinien wskazać podmiot, który przygotował *Master File* (zazwyczaj jest to podmiot dominujący) oraz przedstawić informacje o terminie składania przez niego zeznania podatkowego. Zatem zgodnie z nowymi przepisami, obowiązek sporządzania informacji o grupie dotyczy zarówno podmiotu dominującego, jak i spółki zależnej od tego podmiotu, która w celu spełnienia lokalnego obowiązku może wykorzystać dokumentację przygotowaną na poziomie centralnym. Dokumentacja ta powinna zostać udostępniona wszystkim podmiotom z grupy. Nowe przepisy powinny ułatwić spółkom zależnym uzyskiwanie w odpowiednim czasie od spółek dominujących przygotowanych przez nie dokumentacji grupowych, co w przypadku niektórych grup kapitałowych do tej pory nie było łatwe.

## Co powinna zawierać dokumentacja grupowa?

W celu ułatwienia kontrolującym oceny prawidłowości alokacji dochodu pomiędzy podmiotami w grupie kapitałowej, ustawodawca przewidział szeroki zakres informacji, jakie powinny

zostać przedstawione w dokumentacji grupowej. Należą do nich:

- 1) Opis struktury prawnej, właścicielskiej, zarządczej i geograficznej grupy podmiotów powiązanych.
- 2) Grupowa polityka cen transferowych, czyli przede wszystkim opis sposobu ustalania wynagrodzenia w szczególności w odniesieniu do takich transakcji jak:
  - świadczenie usług grupowych, często nazywanych ogólnie „usługami zarządczymi”,
  - prace badawczo-rozwojowe,
  - udostępnianie wartości niematerialnych i prawnych (np. znaki towarowe),
  - finansowanie działalności, np. udzielanie pożyczek, gwarancji, zawieranie umów o zarządzaniu płynnością itp.
- 3) Opis działalności prowadzonej przez grupę w tym:
  - istotne czynniki wpływające na osiągane zyski (kluczowe czynniki sukcesu), konkurencji, udziału w rynku itp.,
  - informacje o największych dostawcach i odbiorcach – największych pod względem przychodów grupy produktów lub usług oraz produktów lub usług stanowiących ponad 5% przychodów grupy (wraz z opisem rynków geograficznych dla produktów lub usług),
  - listę istotnych transakcji dotyczących usług,
  - analizę podmiotów w grupie pod kątem kluczowych funkcji, aktywów i ryzyk, stanowiących główny wkład do łańcucha wartości dodanej,
  - opis przekształceń w grupie polegających na przeniesieniu istotnych ekonomicznie funkcji i aktywów lub ryzyk oraz fuzji, przejęć i sprzedaży inwestycji dokonanych w grupie w danym roku.

Przedstawiając informacje w dokumentacji grupowej, należy pamiętać o zachowaniu spójności z informacjami prezentowanymi w dokumentacji lokalnej oraz w sprawozdaniu CIT-TP



4) Opis istotnych wartości niematerialnych i prawnych wykorzystywanych przez grupę – w tym zakresie wymagane są bardzo szczegółowe informacje, w szczególności:

- strategia grupy w zakresie opracowania, posiadania oraz wykorzystania tych wartości,
- lista wartości niematerialnych w grupie oraz lista istotnych porozumień pomiędzy podmiotami powiązanymi dotyczących tych wartości (np. wspólne przedsięwzięcia, umowy o prowadzenie prac badawczo-rozwojowych oraz umowy licencyjne),
- informacja na temat zmian właściciela prawnego i ekonomicznego praw własności lub zmian podmiotu korzystającego z wartości niematerialnych w danym roku, ze wskazaniem wypłaconej z tego tytułu rekompensaty.

5) Opis sytuacji finansowej grupy, wraz z informacją na temat sposobu finansowania podmiotów z grupy przez podmioty niezależne oraz listą kredytów oraz pożyczek.

Warto zauważyć, że niektóre wymagane informacje są bardzo szczegółowe i nie były jak dotąd w ogóle przedstawiane w dokumentacjach grupowych, przygotowywanych przez centrale grup w oparciu o rekomendacje obowiązujących wytycznych OECD w sprawie cen transferowych.

## Kiedy przygotować dokumentację grupową?

Warto podkreślić, że w dodatkowym oświadczeniu o przygotowaniu kompletnej dokumentacji podatkowej, które będzie podpisywane przez osoby reprezentujące podatnika zgodnie z zapisem w KRS i załączane do rocznego zeznania podatkowego, nie ma obowiązku zawarcia informacji o sporządzonej dokumentacji grupowej.

Niemniej jednak dokumentacja grupowa powinna zostać przygotowana i dołączona do dokumentacji sporządzonej na poziomie lokalnym nie później niż do dnia złożenia zeznania podatkowego za dany rok przez podmiot, który przygotował dokumentację na poziomie centralnym. Tak jak w przypadku dokumentacji lokalnej, będzie obowiązywał dotychczasowy 7-dniowy termin przedłożenia jej na żądanie organów podatkowych lub kontroli skarbowej.

## Wskazówki praktyczne

Przedstawiając informacje w dokumentacji grupowej, należy pamiętać o zachowaniu spójności z informacjami prezentowanymi w dokumentacji lokalnej oraz w sprawozdaniu CIT-TP np. w zakresie informacji na temat procesów restrukturyzacyjnych z udziałem kontrolowanego podmiotu, jakie miały miejsce w danym roku.

Biorąc pod uwagę szerokie spektrum wymaganych informacji, 7-dniowy termin może okazać się zdecydowanie za krótki, żeby zgromadzić z grupy wszystkie żądane dane i przetłumaczyć dokumentację na język polski (cała dokumentacja podatkowa powinna zostać przedłożona kontrolującym w języku polskim). Warto więc wcześniej sprawdzić, co już zostało sporządzone na poziomie centrali, a jakie informacje wymagają jeszcze uzupełnienia zgodnie z polskimi przepisami.

Zgodnie z wytycznymi zawartymi w działaniu 13 w ramach Planu BEPS, dokumentacja grupowa może odnosić się do odpowiednich załączników bez konieczności ich opisywania – jeśli ich treść odpowiada zakresowi informacji wymaganych w przepisach. Oszacowanie stopnia szczegółowości przedstawionych danych powinno być zgodne z nadrzędnym celem dokumentacji grupowej, jakim jest umożliwienie kontrolującym oszacowania ryzyka w zakresie cen transferowych.



**Elżbieta Grzana**  
starszy menedżer  
w zespole ds. cen  
transferowych



**Paulina Szemiel**  
konsultant  
w zespole ds. cen  
transferowych

# Raportowanie według krajów – nowy obowiązek sprawozdawczy

Jednym ze skutków uchwalonej w ubiegłym roku nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej „ustawa”) jest wprowadzenie nowych rodzajów obowiązków dokumentacyjnych dla podmiotów działających w ramach grup kapitałowych. Poza dokumentacją przygotowywaną z punktu widzenia całej grupy – tzw. Master File oraz w ujęciu lokalnym, dla danego podmiotu powiązanego – tzw. Local File, ustawodawca wprowadził także tzw. raportowanie według krajów (ang. Country-by-Country, dalej „CbC”), czyli szczegółowe sprawozdanie dotyczące działalności grupy w podziale na jurysdykcje podatkowe, w których dana grupa prowadzi działalność.









Obowiązek sporządzania raportu CbC wynika z art. 27 pkt. 6-9 znowelizowanej ustawy. Wzór raportu CbC zostanie określony w drodze rozporządzenia. Pomimo faktu, iż podatnicy będą zobligowani do sporządzenia Raportu CbC już za 2016 r., odpowiednie rozporządzenie jeszcze nie zostało opublikowane. Można jednak domniemywać, iż ostateczna jego wersja, będzie w dużej mierze zbieżna z projektem wydanym w połowie ubiegłego roku.

## Geneza

Obowiązek raportowania CbC jest skutkiem nowelizacji przepisów ustawy, która w zasadniczej części jest pokłosiem inicjatywy podjętej przez kraje Grupy G20 i OECD dotyczącej opracowania procedur i koncepcji norm prawnych, mających na celu

przeciwdziałanie zjawiskom zaniżania podstawy opodatkowania oraz przenoszenia zysków do tzw. rajów podatkowych przez międzynarodowe grupy kapitałowe (ang. *Base Erosion and Profit Shifting*, dalej BEPS).

## Przesłanki wprowadzenia

Raportowanie CbC będzie miało na celu prezentację zagregowanej, na poziomie grupy kapitałowej, informacji dotyczącej wielkości dochodu, podatku zapłaconego oraz skali działalności gospodarczej prowadzonej przez podmioty w grupie kapitałowej w poszczególnych jurysdykcjach podatkowych. Raportowanie CbC ukierunkowane jest na zwiększenie przejrzystości fiskalnej podatników poprzez dostarczanie szczegółowych i adekwatnych informacji na temat relacji wewnątrzgrupowych. Zgodnie

z założeniami OECD raportowanie CbC – z uwagi na swoją kompleksowość oraz homogeniczny charakter w każdym kraju, w którym ma zostać zaimplementowane – ma być remedium na istotny problem, z którym borykają się władze podatkowe w wielu krajach, jakim jest nadużywanie cen transferowych. Raportowanie CbC ma usprawnić mechanizmy kontroli oraz identyfikowania nieprawidłowości, jak również przeprowadzania kontroli, także poprzez wspólne wysiłki krajowych władz podatkowych.

## Zobligowani podatnicy

Zgodnie z przepisami znowelizowanej ustawy, do sporządzania raportów CbC będą zobligowane podmioty spełniające łącznie następujące warunki:

- będą jednostką dominującą i równocześnie nie będą spełniać kryteriów jednostki zależnej,
- będą konsolidować sprawozdania finansowe,
- będą posiadać zagraniczne zakłady lub jednostki zależne,
- skonsolidowane przychody grupy w kraju i zagranicą przekroczą równowartość 750 mln euro w poprzednim roku podatkowym.

Powyższe pojęcia należy rozumieć zgodnie z przepisami o rachunkowości. Próg 750 mln euro będzie przeliczony na PLN zgodnie ze średnim kursem ogłaszanym przez Narodowy Bank Polski, obowiązującym w ostatnim dniu roboczym roku podatkowego poprzedzającego rok podatkowy, za który będzie składany raport CbC.

Wedle szacunków ministra finansów, liczba polskich podmiotów zobligowanych do sporządzania raportu CbC będzie oscylować w granicach 20, jednak należy mieć na uwadze, iż analogiczne przepisy w zakresie raportowania CbC najpewniej wejdą w życie w wielu innych krajach należących do OECD. Spowoduje to, iż pośredni obowiązek dokumentacyjny może dotyczyć także mniejszych,



# Obowiązek raportowania CbC jest skutkiem nowelizacji przepisów ustawy, która w zasadniczej części jest pokłosiem inicjatywy podjętej przez kraje Grupy G20 i OECD

polskich podatników należących do grup kapitałowych, których spółki matki znajdują się w krajach wprowadzających obowiązek raportowania CbC. Przez pośredni obowiązek dokumentacyjny należy rozumieć żądania ze strony zagranicznych podmiotów dominujących, w zakresie dostarczenia im informacji niezbędnych do sporządzenia w ich kraju Raportu CbC.

## Forma i zawartość

Projekt rozporządzenia ministra finansów przewiduje tabelaryczną formę raportu CbC, która ma na celu zachowanie przejrzystości i czytelności prezentowanych danych. Zagregowanie danych w tabeli, ułatwi też ich późniejsze wykorzystanie i analizę. Raport CbC powinien składać się z trzech tabel:

- 1) W pierwszej tabeli podmiot krajowy przedstawia informacje dotyczące przypisania dochodów grupy kapitałowej, podatków i prowadzonej działalności wg państwa lub terytorium prowadzenia działalności. Informacje te będą podawane wg państw, w których wskazane podmioty powiązane podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.
- 2) W drugiej tabeli podatek będzie musiał wskazać listę podmiotów powiązanych, wchodzących w skład grupy kapitałowej. Informacje te będą podawane wg państw lub terytoriów, w których wskazane

podmioty powiązane podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, a w przypadku zakładu zagranicznego – ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Dodatkowo podatnicy określą dla każdego podmiotu wchodzącego w skład grupy jaki jest jego główny przedmiot działalności.

- 3) W trzeciej tabeli podatek ma miejsce na złożenie dodatkowych wyjaśnień, w szczególności w sytuacjach nadzwyczajnych i niestandardowych, których istoty nie da się w pełni wykazać w zagregowany (tabelaryczny) sposób w dwóch pierwszych tabelach.

Raportowanie CbC będzie, w niektórych aspektach, związane z ujawnianiem informacji o charakterze poufnym i strategicznym dla grup kapitałowych, dlatego też kwestia późniejszej wymiany informacji zawartych w raportach CbC, pomiędzy krajowymi władzami podatkowymi, budzi obawy wielu podatników.

## Terminy

Podatnicy będą zobligowani do sporządzenia raportu CbC już za rok podatkowy rozpoczynający się po 31 grudnia 2015 r. Raport CbC należy złożyć w ciągu 12 miesięcy od zakończenia roku podatkowego, za który jest składane sprawozdanie. Powyższe implikuje konieczność złożenia pierwszego raportu CbC za

rok 2016 do 31 grudnia 2017 r. Warto nadmienić, iż obowiązek raportowania CbC najprawdopodobniej wejdzie w życie w podobnym okresie (2016/2017) w wielu krajach OECD.

## Mechanizm wymiany danych

Osiągnięcie celu wprowadzenia raportowania CbC tj. zapewnienie większej transparentności fiskalnej oraz w efekcie zapobieganie procesom związanym z BEPS będzie wymagać zastosowania efektywnych mechanizmów współpracy pomiędzy poszczególnymi władzami podatkowymi, w tym kwestii związanych z wzajemnym udostępnianiem informacji przekazanych w raportach CbC przez daną grupę kapitałową w poszczególnych państwach. Warto dodać, że 27 stycznia 2016 r. została podpisana wielostronna umowa (*Multilateral Competent Authority Agreement*), dotycząca automatycznej wymiany informacji zawartych w raportach CbC pomiędzy sygnatariuszami. Umowa została podpisana przez 31 państw, m.in. Polskę, Niemcy, Wielką Brytanię, Francję oraz Luksemburg.



**Tomasz Szczepanek**

starszy menedżer w zespole ds. cen transferowych



**Bartosz Lewandowski**

specjalista w zespole ds. cen transferowych





# Dodatkowe obowiązki podatników

**Nowe przepisy obejmują nie tylko przygotowanie dokumentacji cen transferowych w nowym formacie, lecz również nakładają na podatników dodatkowe obowiązki w zakresie raportowania obejmujące oświadczenie o sporządzeniu dokumentacji podatkowej oraz sprawozdanie CIT-TP. Równolegle z wprowadzeniem nowych przepisów, rośnie znaczenie tematu cen transferowych, które są obecnie w kręgu zainteresowania zarówno Ministerstwa Finansów, jak i Unii Europejskiej.**

## Oświadczenie o sporządzeniu dokumentacji podatkowej

W myśl nowych przepisów od 1 stycznia 2017 r. podatnicy zostali zobowiązani, oprócz przygotowywania opisanej wcześniej dokumentacji podatkowej, do składania oświadczenia o sporządzeniu dokumentacji podatkowej w zakresie cen transferowych. Przedmiotowe oświadczenie będzie obowiązkowe dla wszystkich podatników zobowiązanych do przygotowania dokumentacji, bez względu na wielkość osiąganych przychodów czy kosztów.

Termin na złożenie oświadczenia przewidziany przez nowe przepisy pokrywa się z terminem złożenia rocznego zeznania podatkowego. W praktyce oznacza to obowiązek sporządzenia dokumentacji w ciągu 3 miesięcy po zakończeniu roku podatkowego.

Należy podkreślić, iż przedmiotowe oświadczenie nie będzie dotyczyć dokumentacji grupowej tj. tzw. *Master File*. Wynika to ze względów praktycznych, związanych z wydłużonym w czasie pozyskiwaniem danych z jednostek nadrzędnych w grupie.

Oświadczenie składać będą osoby reprezentujące dany podmiot, zgodnie z zapisami w Krajowym Rejestrze Sądowym, co znaczy, iż ta odpowiedzialność spoczywa na zarządzie podatnika.

## Sprawozdanie CIT-TP

Ponadto ustawodawca wprowadził również do polskich przepisów całkowicie nowe sprawozdanie, a mianowicie CIT-TP. Jego wzór minister finansów określił w projekcie rozporządzenia przygotowanym na podstawie wskazówek wynikających z prac Organizacji ds. Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD). Wymóg składania sprawozdania CIT-TP będzie obowiązywał od 1 stycznia 2017 r.

Podmioty zobligowane do przedłożenia nowego sprawozdania CIT-TP to podatnicy, którzy są zobowiązani do sporządzania dokumentacji podatkowej, w przypadku gdy ich przychody lub koszty przekroczyły w roku podatkowym równowartość 10 mln euro. Każdy podatnik spełniający wskazane powyżej kryteria powinien załączyć wypełnione sprawozdanie CIT-TP razem ze składanym w terminie 3 miesięcy od zakończenia roku podatkowego zeznaniem podatkowym. Dla podatników, których rok podatkowy jest zbieżny z kalendarzowym, termin ten przypada na 31 marca.

W obecnie przedstawionej formie, sprawozdanie CIT-TP będzie się składać z ośmiu części. Są to trzy elementy podstawowe tj.:

- 1) Miejsce i cele składania informacji (Sekcja A).
  - 2) Dane identyfikacyjne spółki (Sekcja B).
  - 3) Podpis osoby reprezentującej spółkę (Sekcja H).
- Oraz elementy dodatkowe tj.:
- 4) Wskazanie istniejących powiązań kapitałowych, ich rodzaju, charakteru

oraz wielkości. Należy wykazać, czy prowadzi się działalność jako zakład zagranicznego przedsiębiorstwa, lub czy jest się w posiadaniu takiego zakładu (Sekcja C).

- 5) Informacje na temat liczby podmiotów powiązanych, z którymi podatnik dokonuje transakcji oraz kraju prowadzenia przez nie działalności. Dane te powinny być wprowadzone według standardu ISO 3166, który został określony przez Międzynarodową Komisję Normalizacyjną jako sposób na ujednolicenie klasyfikacji państw poprzez ustalenie kodów krajów, terytoriów zależnych i ich jednostek administracyjnych (Sekcja D).
- 6) Grupę zagadnień dotyczącą głównego sektora działalności i profilu funkcjonalnego. W tej części podatnicy są zobowiązani do wykazania charakteru prowadzonej działalności gospodarczej (tj. produkcja, handel, finanse i ubezpieczenia czy usługi). Z kolei w dalszej części minister finansów wymaga doprecyzowania profilu funkcjonalnego podatnika, rozróżniając sytuację, w której podatnik może być dystrybutorem o ograniczonym ryzyku lub dystrybutorem o rozbudowanych funkcjach i ryzykach. Analogiczne rozróżnienie zastosowano w przypadku funkcji produkcyjnych, tj. rozróżnienie biorące pod uwagę pełną analizę funkcjonalną – analizę funkcji, ryzyka oraz aktywów (Sekcja E).
- 7) Informacje dot. zaistnienia bądź zainicjowania restrukturyzacji biznesowych (Sekcja F).
- 8) Szczegółowe informacje w zakresie transakcji z podmiotami powiązanymi. W tym miejscu podatnicy są zobowiązani do wykazania wartości poszczególnych kategorii transakcji poprzez zakwalifikowanie ich do grupy transakcji o wartościach poniżej 10 mln euro, z przedziału pomiędzy 10 a 50 mln euro oraz powyżej 50 mln euro. W tym punkcie należy również wskazać państwo siedziby

stron transakcji (odwołanie do wykorzystanych we wcześniejszej części kodów ISO 3166). W wykazie transakcji pogrupowanych rodzajowo wyszczególniono m.in. sprzedaż towarów, wydatki/przychody z najmu i leasingu, wydatki/przychody z tytułu usług wewnątrzzgrupowych, nabycie wartości niematerialnych, jak też kontrolowane transakcje finansowe, w tym odsetki od należności w umowach *cash pooling* oraz przychody/straty z tytułu gwarancji. Dodatkowym elementem jest wykaz informacji finansowych, w ramach których podatnicy będą zobowiązani do wskazywania wartości finansowych aktywów obrotowych oraz zobowiązań i należności długoterminowych. W tej sekcji sprawozdania należy również wskazać informacje w zakresie partycypacji podatników w umowach o podziale kosztów lub wspólnego przedsięwzięcia tzw. CCA (ang. *Cost Contribution Arrangements*).

### **Weryfikacja cen w transakcjach zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi priorytetem Ministerstwa Finansów w 2016 r.**

Zgodnie z komunikatem Ministerstwa Finansów z grudnia 2015 r. pt. „Ceny transferowe – zamierzenia Ministerstwa Finansów na rok 2016”, jednym z priorytetów Ministerstwa na bieżący rok

będzie weryfikacja cen w transakcjach zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi. Komunikat ten jest pochodną założeń przedstawionych w dokumencie „Plan działalności ministra finansów na 2016 rok”, w którym wykrywanie istotnych nieprawidłowości zagrażających bezpieczeństwu państwa oraz ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa postawione zostały na pierwszym miejscu wśród celów przewidzianych do realizacji w 2016 r. Zadania Ministerstwa mają objąć m.in. zapobieganie unikaniu opodatkowania podatkiem dochodowym, ze szczególnym uwzględnieniem stosowania cen transferowych.

W komunikacie z 18 grudnia 2015 r. Ministerstwo Finansów zauważyło, że „często w praktyce spółka-córka płaci spółce-macie (lub innej w grupie) za określone dobro lub usługę (na przykład korzystanie z logotypu czy usługę doradczą) znacznie wyższą kwotę niż wynosi jej wartość rynkowa. (...) Na takiej praktyce traci budżet państwa, bo firma wykazuje fakturę w kosztach uzyskania przychodu, zmniejszając swoją podstawę opodatkowania i odprowadza do budżetu państwa mniejsze podatki. Działając w taki sposób przedsiębiorstwo narusza przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych”. Dodatkowo Ministerstwo Finansów przypomniało, iż na mocy art. 81 par. 1 Ordynacji podatkowej podatnicy mają możliwość skorygowania złożonych deklaracji bez podania przyczyn. Według Ministerstwa Finansów „spółki, które zdecydują się na dobrowolną korektę deklaracji podatkowej, będą mogły skorzystać

Wymieniane informacje mają być zapisywane oraz przechowywane w bezpiecznej, centralnej bazie danych, która ma zostać opracowana przez Komisję do 31 grudnia 2017 r.



z obniżki odsetek za zaległy podatek o 50%”. Natomiast należy podkreślić, iż, jeśli korekta zeznania podatkowego będzie efektem przeprowadzonej kontroli skarbowej, odsetki takie będą należne w pełnym wymiarze. W konsekwencji Ministerstwo Finansów zachęca podatników, którzy stosowali ceny nierynkowe w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanymi, do składania korekt za lata 2011-2015.

Jednocześnie Ministerstwo przestrzegło przed dokonywaniem przed końcem 2015 r. transakcji zmierzających do zmniejszenia dochodu do opodatkowania: „w związku z praktyką dokonywania transferów w ostatnich dniach roku kalendarzowego po to, aby zmniejszyć wykazywany dochód, MF rekomenduje odstąpienie od takich działań w ostatnich dniach grudnia 2015”. Zgodnie z komunikatem, działania takie zostaną zbadane w drugim kwartale 2016 r.

Ministerstwo Finansów zapowiedziało, iż w tym zakresie wykorzysta zarówno doświadczenia z prowadzonych obecnie kontroli, jak i przeznaczy „zasoby na ten kierunek działań”.

Warto zaznaczyć, iż zgodnie z opublikowanym w listopadzie 2015 r. „Planem działalności ministra finansów na rok 2016”, Ministerstwo planuje m.in. opracowanie projektu założeń do projektu ustawy o kontroli skarbowej, która ma zwiększyć skuteczność i adekwatność kontroli skarbowej w zwalczaniu przestępczości podatkowej oraz zapewnić spójność uregulowań dotyczących kontroli skarbowej z założeniami nowej Ordynacji podatkowej.

## **Dyrektywa w sprawie automatycznej wymiany informacji o interpretacjach podatkowych i uprzednich porozumieniach cenowych**

Zgodnie z regulacjami przyjętymi w ramach Dyrektywy Rady 2011/16/UE z 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, państwa członkowskie

Unii Europejskiej zostały zobowiązane do wzajemnego przekazywania informacji, które uznają za istotne do celów stosowania i egzekwowania krajowych przepisów podatkowych. Jednak na podstawie statystyk przesłanych przez państwa członkowskie do Komisji Europejskiej w 2014 r. stwierdzono, że powyższy przepis jedynie w niewielkim stopniu objął wymianę informacji na temat interpretacji podatkowych i uprzednich porozumień cenowych (tzw. APA – *Advance Pricing Arrangements*). Co więcej, w czerwcu 2014 r. do publicznej wiadomości podano informację o wszczęciu przez Komisję postępowań wyjaśniających w celu zbadania, czy interpretacje oraz porozumienia wydane przez niektóre państwa członkowskie są zgodne z przepisami unijnymi w zakresie pomocy publicznej.

W związku z powyższym, w marcu 2015 r. Komisja zaprezentowała ramy nowych regulacji w zakresie wymiany informacji na temat interpretacji podatkowych oraz APA. Porozumienie w sprawie wprowadzenia mechanizmów automatycznej wymiany osiągnięto na posiedzeniu Rady do Spraw Gospodarczych i Finansowych (ECOFIN) w dniu 6 października 2015 r.

Na mocy przepisów Dyrektywy Rady EU 2015/2376 z 8 grudnia 2015 r. (zmieniającej Dyrektywę 2011/16/UE) państwa członkowskie zostały zobligowane do automatycznej wymiany informacji o sporządzanych ex ante interpretacjach indywidualnych o wymiarze transgranicznym oraz APA wydawanych, zmienianych lub odnawianych po 31 grudnia 2016 r. Zakres informacji podlegających wymianie został określony w dyrektywie, jednak państwom członkowskim przysługuje prawo zwrócenia się o dodatkowe informacje. Wymiana informacji ma następować w terminie 3 miesięcy od zakończenia półrocznego kalendarzowego, w którym interpretacje indywidualne lub APA zostały wydane, zmienione lub odnowione.

Wymieniane informacje mają być zapisywane oraz przechowywane w bezpiecznej, centralnej bazie danych,

która ma zostać opracowana przez Komisję do 31 grudnia 2017 r.

Informacje o interpretacjach lub uprzednich porozumieniach cenowych, wydanych, zmienionych lub przedłużonych między 1 stycznia 2012 r. a 31 grudnia 2013 r., mają zostać przekazane na podstawie nowych regulacji pod warunkiem, że obowiązywały w dniu 1 stycznia 2014 r. Natomiast jeżeli interpretacje lub APA były wydane, zmieniane lub przedłużone między 1 stycznia 2014 r. a 31 grudnia 2016 r., to obowiązek przekazania informacji na ich temat powstanie niezależnie od okresu, w którym obowiązywały. Państwa członkowskie mogą zrezygnować z przesyłania interpretacji i porozumień wydanych, zmienionych lub przedłużonych przed 1 kwietnia 2016 roku, dotyczących małych i średnich przedsiębiorstw. Wymiana informacji w zakresie przedstawionym w niniejszym akapicie ma nastąpić przed dniem 1 stycznia 2018 r.

Warto wskazać, że przyjęte regulacje są zgodne z kierunkiem i efektami prac Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w ramach walki z erozją bazy podatkowej oraz przerzucaniem dochodów (BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*). OECD zaproponowała, m.in. obowiązkową, spontaniczną oraz niezwłoczną wymianę informacji w zakresie sześciu kategorii interpretacji/porozumień.

Państwa członkowskie są zobowiązane do wdrożenia omawianych przepisów do krajowego porządku prawnego do końca 2016 roku.



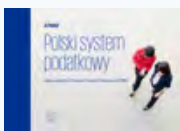
**Ewa Kasperkiewicz**  
supervisor  
w zespole ds. cen  
transferowych



**Tomasz Klusek**  
specjalista  
w zespole ds. cen  
transferowych

# Publikacje KPMG

**Analizy i raporty KPMG tworzone są dzięki wiedzy i doświadczeniu naszych ekspertów. Publikacje te podejmują problemy istotne dla przedsiębiorców prowadzących działalność w Polsce i na świecie.**



## **Polski System Podatkowy**

W raporcie przedstawione zostały wyniki badania, dotyczącego systemu podatkowego w Polsce, które przeprowadzono 19 stycznia 2016 r. wśród uczestników VI Kongresu Podatków i Rachunkowości KPMG, tj. przedstawicieli kadry zarządzającej, dyrektorów finansowych, głównych księgowych oraz szefów sprawozdawczości finansowej i controllingu. Badanie miało na celu poznanie oceny polskiego systemu podatkowego z punktu widzenia kadry najwyższego szczebla przedsiębiorstw z różnych branż z całej Polski. Na pytania odpowiedziało 178 osób.



## **The Changing Landscape of Disruptive Technology. Innovation Convergence Unlocks New Paradigms.**

Badanie KPMG International pt. „The Changing Landscape of Disruptive Technologies. Innovation Convergence Unlocks New Paradigms” przedstawia światowe trendy na rynku nowych technologii w perspektywie kolejnych 3 lat. Przeprowadzono je na przełomie sierpnia i września 2015 roku metodą wywiadów internetowych na próbie 832 liderów technologii z 17 krajów, w tym z krajów europejskich (Wielka Brytania, Holandia, Niemcy Słowacja). Największą część respondentów stanowili prezesi i członkowie zarządów (87%). Ponad połowę (64%) stanowiły duże i średnie przedsiębiorstwa, 27% respondentów stanowili właściciele start-up’ów, a 9% inwestorzy z funduszy typu venture capital.



## **Branża motoryzacyjna. Edycja Q1/2016**

Raport należący do serii raportów kwartalnych, których celem jest przedstawienie bieżących trendów w branży motoryzacyjnej w Polsce, rozumianej zarówno jako rynek motoryzacyjny, jak i produkcja przemysłowa oraz motoryzacyjne usługi finansowe. Analiza oparta jest o najnowsze dostępne dane rejestracyjne, statystyczne i rynkowe. Publikacja jest wspólnym przedsięwzięciem Polskiego Związku Przemysłu Motoryzacyjnego oraz KPMG w Polsce.



## **Jeden klik od ubezpieczenia – czy Polacy są gotowi na kanały cyfrowe?**

Raport został przygotowany na podstawie badań jakościowych oraz ilościowych na reprezentatywnej próbie polskich konsumentów cyfrowych, we współpracy z Millward Brown. Celem badania jakościowego była tygodniowa obserwacja zachowań i preferencji konsumentów cyfrowych zanotowanych na platformie online oraz pogłębione zrozumienie przyczyn różnych zachowań, preferencji i zjawisk na podstawie 6 zogniskowanych wywiadów grupowych (FGI). Z kolei badanie ilościowe miało na celu zbadanie skali występowania zaobserwowanych zachowań i preferencji w populacji polskich konsumentów cyfrowych w wieku od 18 lat.



## **Rynek dóbr luksusowych w Polsce. Polskie marki premium i luksusowe. Edycja 2015**

Szósta edycja publikacji KPMG na temat rynku luksusu w Polsce. Motywem przewodnim tej edycji raportu były polskie marki premium i luksusowe. W raporcie przedstawione zostały wyniki badania przeprowadzonego na grupie 305 respondentów we wrześniu 2015 roku przy wykorzystaniu metody wywiadów internetowych. Analiza ta została uzupełniona o badanie firm będących właścicielami polskich marek premium i luksusowych.



## **Pulse of Economy**

Raport został opracowany na podstawie badania przeprowadzonego we wrześniu 2015 roku wśród 731 średnich i dużych firm w 9 krajach Europy Środkowo-Wschodniej: Polski, Czech, Słowacji, Węgier, Rumunii, Bośni i Hercegowiny oraz krajów bałtyckich. Pytania dotyczyły zarówno indywidualnej sytuacji firm, jak i ogólnych kwestii, takich jak atrakcyjność Polski i innych państw Europy Środkowo-Wschodniej dla inwestorów.



# Dział doradztwa podatkowego w KPMG w Polsce



**Jacek Bajger**

**partner, szef zespołu  
ds. cen transferowych**

**T:** +48 22 528 11 73

**E:** jbjajger@kpmg.pl



**Monika Palmowska**

**dyrektor w zespole  
ds. cen transferowych**

**T:** +48 22 528 11 93

**E:** mpalmowska@kpmg.pl

**Interesujesz się podatkami?  
SPRAWDŹ:**



[kpmg.com/pl/CenyTransferowe](http://kpmg.com/pl/CenyTransferowe)  
[kpmg.com/pl/TransferPricingFlashNews](http://kpmg.com/pl/TransferPricingFlashNews)  
[kpmg.com/pl/podatki](http://kpmg.com/pl/podatki)  
[kpmg.com/pl/taxalerts](http://kpmg.com/pl/taxalerts)  
[kpmg.com/pl/frontiersintax](http://kpmg.com/pl/frontiersintax)  
[kpmg.com/pl/ppt](http://kpmg.com/pl/ppt)  
[kpmg.com/pl/globaltaxapp](http://kpmg.com/pl/globaltaxapp)  
[abcplatnika.pl](http://abcplatnika.pl)  
[taxownik.pl](http://taxownik.pl)

**Znajdź nas:**[youtube.com/kpmgpoland](https://youtube.com/kpmgpoland)[facebook.com/kpmgpoland](https://facebook.com/kpmgpoland)[twitter.com/kpmgpoland](https://twitter.com/kpmgpoland)[linkedin.com/company/kpmg\\_poland](https://linkedin.com/company/kpmg_poland)[instagram.com/kpmgpoland](https://instagram.com/kpmgpoland)[pinterest.com/kpmgpoland](https://pinterest.com/kpmgpoland)[kpmg.com/pl/app](https://kpmg.com/pl/app)[itunes.com/apps/KPMGThoughtLeadership](https://itunes.com/apps/KPMGThoughtLeadership)[itunes.com/apps/KPMGGlobalTax](https://itunes.com/apps/KPMGGlobalTax)[itunes.com/apps/KPMGPolandCareer](https://itunes.com/apps/KPMGPolandCareer)Dostępne w  
App Store**KPMG Poland****Biura KPMG w Polsce****Warszawa**

ul. Inflancka 4A  
00-189 Warszawa  
**T:** +48 22 528 11 00  
**F:** +48 22 528 10 09  
**E:** [kpmg@kpmg.pl](mailto:kpmg@kpmg.pl)

**Kraków**

al. Armii Krajowej 18  
30-150 Kraków  
**T:** +48 12 424 94 00  
**F:** +48 12 424 94 01  
**E:** [krakow@kpmg.pl](mailto:krakow@kpmg.pl)

**Poznań**

ul. Roosevelta 18  
60-829 Poznań  
**T:** +48 61 845 46 00  
**F:** +48 61 845 46 01  
**E:** [poznan@kpmg.pl](mailto:poznan@kpmg.pl)

**Wrocław**

ul. Bema 2  
50-265 Wrocław  
**T:** +48 71 370 49 00  
**F:** +48 71 370 49 01  
**E:** [wroclaw@kpmg.pl](mailto:wroclaw@kpmg.pl)

**Gdańsk**

al. Zwycięstwa 13A  
80-219 Gdańsk  
**T:** +48 58 772 95 00  
**F:** +48 58 772 95 01  
**E:** [gdansk@kpmg.pl](mailto:gdansk@kpmg.pl)

**Katowice**

ul. Francuska 34  
40-028 Katowice  
**T:** +48 32 778 88 00  
**F:** +48 32 778 88 10  
**E:** [katowice@kpmg.pl](mailto:katowice@kpmg.pl)

**Łódź**

al. Piłsudskiego 22  
90-051 Łódź  
**T:** +48 42 232 77 00  
**F:** +48 42 232 77 01  
**E:** [lodz@kpmg.pl](mailto:lodz@kpmg.pl)

© 2016 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Nazwa i logo KPMG są zastrzeżonymi znakami towarowymi bądź znakami towarowymi KPMG International.

Informacje zawarte w niniejszej publikacji mają charakter ogólny i nie odnoszą się do sytuacji konkretnej firmy. Ze względu na szybkość zmian zachodzących w polskim prawodawstwie prosimy o upewnienie się w dniu zapoznania się z niniejszą publikacją, czy informacje w niej zawarte są wciąż aktualne. Przed podjęciem konkretnych decyzji proponujemy skonsultowanie ich z naszymi doradcami.

**kpmg.pl**