

Warszawa, dnia 31 stycznia 2018 r.

Poz. 3

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DCT.8201.1.2018

MINISTRA FINANSÓW

z dnia 24 stycznia 2018 r.

w sprawie progów dotyczących obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁾, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów w zakresie obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 25a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁾ (dalej: „updof”) oraz art. 9a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³⁾ (dalej: „updop”) przez organy podatkowe, uprzejmie wyjaśniam, co następuje:

I. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego.

Niniejsza interpretacja dotyczy przepisów ww. ustaw w zakresie:

- 1) sposobu ustalenia progów dokumentacyjnych dla transakcji jednego rodzaju / innych zdarzeń jednego rodzaju,
- 2) sposobu ustalenia progów dokumentacyjnych dla transakcji zawieranych z różnymi podmiotami powiązanymi,
- 3) obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej,
- 4) ustalenia transakcji jednego rodzaju.

II. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym.

1) Sposób ustalenia progów dokumentacyjnych dla transakcji jednego rodzaju

Zgodnie z art. 25a ust. 1d updof oraz art. 9a ust. 1d updop w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., za transakcje lub inne zdarzenia mające istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika, o których mowa w ust. 1 pkt 1, uznaje się transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których łączna wartość przekracza w roku podatkowym równowartość 50 000 euro, z tym, że w przypadku podatników, których przychody w rozumieniu przepisów o rachunkowości, w roku poprzedzającym rok podatkowy przekroczyły równowartość:

- 1) 2 000 000 euro, lecz nie więcej niż równowartość 20 000 000 euro – za takie transakcje lub inne zdarzenia uznaje się transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których wartość przekracza w roku podatkowym kwotę stanowiącą równowartość kwoty 50 000 euro powiększoną o 5000 euro za każdy 1 000 000 euro przychodu powyżej 2 000 000 euro;

¹⁾ t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 201, ze zm.

²⁾ t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 2032, ze zm.

³⁾ t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 2343, ze zm.

- 2) 20 000 000 euro, lecz nie więcej niż równowartość 100 000 000 euro – za takie transakcje lub inne zdarzenia uznaje się transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których wartość przekracza w roku podatkowym kwotę stanowiącą równowartość kwoty 140 000 euro powiększoną o 45 000 euro za każde 10 000 000 euro przychodu powyżej 20 000 000 euro;
- 3) 100 000 000 euro – za takie transakcje lub inne zdarzenia uznaje się transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których wartość w roku podatkowym przekracza kwotę stanowiącą równowartość kwoty 500 000 euro.

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 powiązanymi 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.

Zatem próg dokumentacyjny odnoszący się do wartości transakcji lub innych zdarzeń, o którym mowa w art. 25a ust. 1d updof oraz art. 9a ust. 1d updop należy odnosić osobno do każdego rodzaju transakcji lub do każdego rodzaju innego zdarzenia. W konsekwencji jeżeli wartość danego, jednego rodzaju transakcji (innych zdarzeń) nie będzie przekraczać tego progu, to podatnik nie będzie miał obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej dla takiego rodzaju transakcji (innych zdarzeń). Innymi słowy podatnik nie ma obowiązku sumowania wartości różnych rodzajów transakcji lub różnych rodzajów innych zdarzeń w celu określenia obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej.

Należy zaznaczyć, że *ratio legis* ww. przepisów obowiązujących od 1 stycznia 2017 r. (wprowadzonych ustawą z dnia 9 października 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórymi innymi ustawami, dalej: „nowelizacja”⁴⁾) było m.in. skoncentrowanie się na transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanymi istotnie ekonomicznie, które mają wpływ na wysokość dochodu podatnika. Stąd też w art. 25a ust. 1d updof oraz art. 9a ust. 1d updop ustawodawca posłużył się sformułowaniem „transakcje lub inne zdarzenia mające istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika”.

Ponadto należy wskazać, że nowelizacja wprowadzająca ww. przepisy w swoim uzasadnieniu bezpośrednio odwoływała się do następujących dokumentów, stanowiących polityczne zobowiązanie do ich implementacji:

- rezolucji Rady i przedstawicieli rządów Państw Członkowskich zebranych w Radzie z dnia 27 czerwca 2006 r. dotyczącej kodeksu postępowania w sprawie dokumentacji cen transferowych dla przedsiębiorstw stowarzyszonych w Unii Europejskiej (dalej: „rezolucja DCT UE”⁵⁾),
- wytycznych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych wraz z raportem z Działania 13 projektu BEPS (dalej: „wytyczne OECD”).

Zgodnie z pkt 6 lit. a i b rezolucji DCT UE państwa członkowskie nie powinny nakładać nieuzasadnionych kosztów zachowania zgodności lub obciążeń administracyjnych na przedsiębiorstwa, wymagając sporządzania lub dostarczania dokumentacji, a także nie powinny wymagać dokumentacji, która nie ma wpływu na transakcje będące przedmiotem oceny. Podobnie zostało to podkreślone w wytycznych OECD (Rozdział V, pkt D.3), zgodnie z którym nie wszystkie transakcje zawarte pomiędzy podmiotami powiązanymi są wystarczająco istotne, aby podlegały obowiązkowi dokumentacyjnemu, wskazując jednocześnie jako dobrą praktykę wprowadzenie progów istotności uwzględniających lokalne uwarunkowania. Wytyczne OECD wskazują również, że organy podatkowe, nakładając na podatnika obowiązek sporządzenia dokumentacji, powinny brać pod uwagę przewidywane koszty oraz ciężar administracyjny związany z przygotowaniem takiej dokumentacji. Zatem, uwzględniając, że ww. dokumenty UE i OECD legły u podstaw wprowadzonych zmian w przepisach o cenach transferowych od 1 stycznia 2017 r., należy stwierdzić, że odwrotna interpretacja przepisów niż została wyżej przedstawiona byłaby sprzeczna z celem ustawodawcy.

⁴⁾ Dz. U. z 2015 r. poz. 1932 ze zm.

⁵⁾ Dz. Urz. UE C 176/1 z 28.07.2006 r.

Reasumując, zgodnie z przepisem art. 25a ust. 1d updof oraz art. 9a ust. 1d updop ustalenie istotności transakcji lub innego zdarzenia na potrzeby obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej powinno odbywać się w odniesieniu do transakcji jednego rodzaju lub innych zdarzeń jednego rodzaju.

2) Sposób ustalenia progów dokumentacyjnych dla transakcji zawieranych z różnymi podmiotami powiązаныmi

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 updop do wartości stanowiącej sumę wartości transakcji jednego rodzaju lub innego zdarzenia jednego rodzaju zawartej z poszczególnymi podmiotami powiązаныmi, a nie do wartości transakcji jednego rodzaju z jednym konkretnym podmiotem powiązаныm.

Zatem jeśli podatnik zawarł transakcję jednego rodzaju z kilkoma podmiotami powiązаныmi, to w celu ustalenia, czy podlega ona obowiązkowi dokumentacyjnemu, podatnik jest zobowiązany odnieść łączną wartość takiej transakcji jednego rodzaju realizowaną ze wszystkimi podmiotami powiązаныmi do progu dokumentacyjnego, o którym mowa w art. 25a ust. 1d updof oraz art. 9a ust. 1d updop. Innymi słowy, fakt zawarcia analogicznej transakcji jednego rodzaju z różnymi podmiotami powiązаныmi 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 updop, 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 powiązаныmi nie przestaje być z tego powodu jedną transakcją danego rodzaju.

3) Obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej

Zgodnie z art. 25a ust. 1 pkt 1 updof oraz art. 9a ust. 1 pkt 1 updop do sporządzenia dokumentacji podatkowej są zobowiązani podatnicy, których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych przekroczyły w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 2 000 000 euro:

- a) dokonujący w roku podatkowym transakcji z podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4, mających istotny wpływ na wysokość ich dochodu (straty), lub
- b) ujmujący w roku podatkowym w księgach rachunkowych inne zdarzenia, których warunki zostały ustalone (lub narzucone) z podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4, mające istotny wpływ na wysokość ich dochodu (straty).

Ze względu na pojawiające się wątpliwości dotyczące ustalenia, czy obowiązek dokumentacyjny wynikający z ww. przepisów w przypadku „innych zdarzeń”, o których mowa w art. 25a ust. 1 pkt 1 lit. b updof oraz art. 9a ust. 1 pkt 1 lit. b updop dotyczy również transakcji realizowanych z podmiotami niepowiązаныmi (niezależnymi), niniejszym należy wskazać, że obowiązek taki nie powstaje. Aby powstał obowiązek dokumentacyjny zarówno transakcje, jak i inne zdarzenia, o których mowa w ww. przepisach powinny być realizowane z podmiotami powiązаныmi.

Wynika to zarówno z brzmienia ww. przepisów, jak i celu tych przepisów, które są adresowane do podatników dokonujących transakcji lub innych zdarzeń z podmiotami powiązаныmi. Wyjątkiem są transakcje lub inne zdarzenia realizowane z podmiotami mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, co zostało uregulowane w odrębnej jednostce redakcyjnej, tj. art. 25a ust. 1 pkt 2 i 3 updof oraz art. 9a ust. 1 pkt 2 i 3 updop. Ponadto, wykładnia systemowa prowadzi także do analogicznych wniosków, bowiem np. art. 45 ust. 9 updof oraz art. 27 ust. 5 updop odnosi się bezpośrednio do „transakcji z podmiotami powiązаныmi lub innych zdarzeń zachodzących pomiędzy podmiotami powiązаныmi”.

4) Ustalenie transakcji jednego rodzaju

Jednocześnie należy podkreślić, że obowiązkiem podatnika jest prawidłowe określanie jednego rodzaju transakcji lub jednego rodzaju innych zdarzeń. 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.

Tym samym transakcje jednego rodzaju oraz inne zdarzenia jednego rodzaju powinny być każdorazowo oceniane indywidualnie z uwzględnieniem specyfiki działalności danego podatnika. Przyjęcie założenia, że wartością graniczną stanowiącą przesłankę powstania obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 25a updof oraz art. 9a updop jest wartość tylko określonej, jednostkowej transakcji, poniekąd wyabstrahowanej z całokształtu (rodzaju) relacji pomiędzy podmiotami powiązanymi, mogłoby prowadzić do sytuacji obchodzenia przedmiotowego obowiązku i w konsekwencji braku podatkowej transparentności stosunków pomiędzy podmiotami powiązanymi.

Przedmiotem niniejszej interpretacji nie jest definiowanie transakcji jednego rodzaju lub innych zdarzeń jednego rodzaju. Podział całokształtu relacji danego podatnika z podmiotami powiązanymi na poszczególne transakcje jednego rodzaju lub inne zdarzenia jednego rodzaju wymaga zindywidualizowanego podejścia bazującego na konkretnym stanie faktycznym znajdującym odzwierciedlenie w dokumentach źródłowych podczas postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub czynności sprawdzających.

Ponadto, należy zauważyć, że bez względu na fakt objęcia transakcji jednego rodzaju lub zdarzenia jednego rodzaju obowiązkiem dokumentacyjnym, powinny być one – w związku z art. 25 updof oraz art. 11 updop – ustalone zgodnie z zasadą ceny rynkowej (ang. *arm's length principle*).

Minister Finansów: z up. P. Gruza