

RSM – the global destination for your audit, tax and consulting needs.



## Ceny transferowe: grupowanie transakcji w świetle nowych przepisów

Tax Alert 14/2017

Szanowni Państwo,

Choć nowe przepisy o cenach transferowych obowiązują dopiero od kilku miesięcy, to już pojawiły się zadziwiająco sprzeczne stanowiska w zakresie grupowania transakcji celem ustalenia czy przekroczony został ustawowy limit obligujący podatnika do sporządzenia dokumentacji cen transferowych. Zdaniem WSA w Krakowie (wyrok z 23 lutego 2017 r., sygn. I SA/Kr 1290/16) wykładnia językowa nowododanego art. 9a ust. 1d ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: „UPDOP”), prowadzi do wniosku, iż sformułowanie „jednego rodzaju” nie odnosi się do „transakcji”, a wyłącznie do „innych zdarzeń”. Tym samym przy weryfikacji progu transakcyjnego, konieczne jest zsumowanie przez podatnika wszystkich transakcji realizowanych z podmiotami powiązаныmi. Innego zdania jest natomiast Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (interpretacja indywidualna z 3 lutego 2017 r., o znaku 3063-ILPB2.4510.207.2016.1.ŁM), który uważa, że ww. limit należy odnosić osobno do każdej transakcji zawartej z danym podmiotem powiązany.

### WSA w Krakowie na niekorzyść podatników

Sprawa dotyczyła Spółki, która zakładała, że w 2017 r. dokonywać będzie od podmiotów powiązanych zakupu usług m.in. licencji na znak towarowy, usług informatycznych, usług księgowych oraz usług badania rynku, a także zakupu środków trwałych i wyposażenia biura (sprzętu komputerowego). Dodatkowo Spółka na rzecz podmiotów powiązanych świadczyć miała m.in. usługi w zakresie doradztwa podatkowego, usługi dzierżawy nieruchomości, a także planowała udzielać im pożyczek.

Przedmiotem zapytania było stwierdzenie, czy zgodnie z wykładnią obowiązujących od 1 stycznia 2017 r. przepisów, Spółka zobligowana będzie do sumowania wszystkich transakcji z podmiotami powiązаныmi, czy tylko transakcji uznawanych za transakcje tego samego rodzaju. Spółka stała na stanowisku, iż świadczenie i zakup tak odmiennych usług jak m.in. udzielenie licencji i umowa pożyczki skutkuje brakiem obowiązku sumowania ich wartości. Zdaniem Spółki sformułowanie „jednego rodzaju” zawarte w art. 9a ust. 1d UPDOP dotyczy również transakcji, a grupując transakcje należy brać pod uwagę m.in. pełnione funkcje, angażowane przez strony aktywa, ponoszone ryzyka oraz koszty.

Minister Finansów w interpretacji indywidualnej z 15 lipca 2016 r. nie zgodził się jednak z jej stanowiskiem. Wskazał, że przez zastosowanie alternatywy „lub” ustawodawca przesądził, iż określenie „jednego rodzaju” dotyczy tylko „innych zdarzeń”. Na potwierdzenie swojego stanowiska przywołał treść art. 9a ust. 1 pkt 1 UPDOP, wskazując, iż ustawodawca umieszczając transakcje i inne zdarzenia w odrębnych jednostkach redakcyjnych ww. przepisu (lit. a i lit. b) demonstruje potrzebę oddzielnego ich traktowania.

Rozpatrując skargę Spółki, WSA podzielił stanowisko zaprezentowane w zaskarżonej interpretacji indywidualnej (wydany wyrok, na dzień wydania niniejszego alertu, jest nieprawomocny). Odnosząc się do istoty sporu uznał, że sposób redakcji przepisu, wskazuje na fakt, iż wolą ustawodawcy było przypisanie sformułowania „jednego rodzaju” wyłącznie do „innych zdarzeń”. Potwierdzając wykładnię Ministra Finansów, WSA podkreślił, iż zarówno literalne brzmienie przepisu, poprzez użycie alternatywy „lub”, jak i umieszczenie pojęć „transakcje” i „inne zdarzenia” w osobnych punktach art. 9a ust. 1 pkt 1 UPDOP prowadzi do wniosku, iż wolą ustawodawcy było odniesienie omawianego sformułowania tylko do „innych zdarzeń”. Jak wskazał WSA: *W świetle powyższego uprawnione było przyjęcie, iż transakcje z podmiotami powiązаныmi nie muszą być tego samego rodzaju, aby podlegały obowiązkowi dokumentacji w powiązaniu z ich łączną wartością; wszak ustawodawca nie odnosi do nich takiego atrybutu.*

## **DIS w Poznaniu innego zdania**

Do innych wniosków doszedł natomiast Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 3 lutego 2017 r., o znaku 3063-ILPB2.4510.207.2016.1.ŁM. Sprawa dotyczyła podatnika dokonującego różnego rodzaju transakcji z podmiotami powiązаныmi, tj. począwszy od usług budowy sieci wodociągowych, przez usługi badania wody po usługi najmu lokalu, z czego niektóre z nich stanowiły jego działalność podstawową, a inne były jedynie transakcjami pobocznymi i stanowiły znikomy udział w ogólnych przychodach/kosztach.

Podatnik zwrócił się do organu podatkowego z pytaniem czy w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. limit transakcji mających istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika należy odnosić osobno do każdej transakcji zawartej z danym podmiotem powiązаныm. Powołując się na raport z konsultacji publicznych sporządzony w trakcie prac nad nowelizacją ustawy (opublikowany na stronie Rządowego Centrum Legislacji 17 czerwca 2015 r.), zgodnie z którym zdaniem Ministra Finansów kryterium istotności odnosi się do *poszczególnych transakcji lub innych zdarzeń mających miejsce pomiędzy podmiotami powiązаныmi*, organ podatkowy uznał, że zarówno progi wartościowe, jak i kryterium istotności powinny być stosowane w odniesieniu do poszczególnych (rodzajów) zarówno transakcji, jak i innych zdarzeń. Zatem, zdaniem DIS w Poznaniu wskazany w art. 9a ust. 1d UPDOP, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., limit należy odnosić osobno do każdej transakcji zawartej z danym podmiotem powiązаныm.

Na potwierdzenie przedstawionego stanowiska DIS w Poznaniu powołał się na wnioski wynikające z prac OECD. Zdaniem organu, zgodnie z wytycznymi Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju *obowiązek dokumentacyjny powinien koncentrować się na materialnych transakcjach i prezentować tym samym analizę najistotniejszych kwestii związanych z tymi transakcjami. Co więcej, Wytyczne OECD wskazują również, że organy podatkowe, nakładając na podatnika obowiązek sporządzania dokumentacji, powinny brać pod uwagę przewidywane koszty oraz ciężar administracyjny związany z przygotowaniem takiej dokumentacji. (...) W związku z tym, według Wytycznych OECD, cel zmian w zakresie dokumentowania transakcji z podmiotami powiązаныmi powinien koncentrować się na dogłębnej analizie istotnych transakcji wewnątrzgrupowych, a nie transakcjach pobocznych o niewielkim znaczeniu.*

## **Podsumowanie**

Obecnie nie sposób stwierdzić, które z powyższych stanowisk będzie wiodące. W orzeczeniu WSA zaprezentowana została wykładnia językowa, pytanie czy wystarczająca do określenia zawartej w przepisie normy prawnej. Czy intencją ustawodawcy było bowiem nałożenie na podmioty dodatkowego ciężaru dokumentacyjnego, dotyczącego wszystkich transakcji? W naszej ocenie – nie. Dla ustalenia normy prawnej WSA powinien odnieść się nie tylko do zabiegu redakcyjnego, ale również do celu regulacji. Prawdą jest, że w art. 9a ust. 1 pkt 1 UPDOP ustawodawca zawarł „transakcje” i „inne zdarzenia” w odrębnych jednostkach redakcyjnych, ale samo to naszym zdaniem nie powinno przesądzać o tym, że ustawodawca atrybut jednorodności odnosi wyłącznie do „innych zdarzeń”.

Niewątpliwie, celem ustawodawcy jest zapewnienie organom podatkowym dostępu do informacji dotyczących transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi, które mogą skutkować uszczupleniem podatku. Pytanie tylko czy zakup np. 20 długopisów o wartości 10 złotych wpływa równie mocno na interes Skarbu Państwa jak zakup usług marketingowych o wartości miliona złotych? Bowiern zgodnie z zaprezentowaną przez WSA wykładnią, podmiot powinien zsumować wartość tych transakcji oraz przygotować dokumentację zarówno dla jednego, jak i dla drugiego zdarzenia (co z biznesowego punktu widzenia sensu nie ma).

Mimo wskazanych powyżej wątpliwości, dla bezpieczeństwa podatników, zalecane jest zastosowanie się do wykładni przedstawionej przez WSA i oczekiwanie na dalsze rozstrzygnięcia w tym zakresie lub wystąpienie z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej.



W razie jakichkolwiek pytań lub potrzeby omówienia tematu, gorąco zachęcamy do kontaktu:

**Tomasz BEGER**

Tax Partner

Doradca podatkowy (10197)

E: [tomasz.beger@rsmpland.pl](mailto:tomasz.beger@rsmpland.pl)

M: +48 606 118 277

Dział Doradztwa Podatkowego RSM Poland

**RSM Poland Spółka Doradztwa Podatkowego S.A.**

Droga Dębińska 3b

61-555 Poznań

T: +48 61 8515 766

F: +48 61 8515 786

[www.rsmpland.pl](http://www.rsmpland.pl)

[biuro@rsmpland.pl](mailto:biuro@rsmpland.pl)

**RSM Poland BLOG**



**Praktyczny przewodnik po podatkach i biznesie.  
Zapraszamy do lektury!**



Prosimy zwrócić uwagę, że zaprezentowany tekst nie powinien być rozumiany jako porada prawna, gdyż każdy indywidualny przypadek wymaga odrębnej, rzetelnej analizy. Z tego względu RSM Poland Spółka Doradztwa Podatkowego S.A. oraz RSM Poland Audyt S.A. nie ponoszą żadnej odpowiedzialności w związku z wykorzystaniem informacji, porad i wskazówek zamieszczonych w niniejszej publikacji.

© RSM Poland, 2017

11.05.2017

RSM Poland jest członkiem RSM, 6. co do wielkości sieci niezależnych firm doradczych i audytorskich, która posiada ponad 800 biur w ponad 120 krajach i zatrudnia więcej niż 41.000 specjalistów na świecie.

RSM Poland działa na polskim rynku już od 1991 r. Przez ten czas zyskaliśmy ogromną wiedzę i doświadczenie. Udało nam się także stworzyć unikatowy zespół najlepszych specjalistów.

Naszą firmę tworzą nasi klienci, których potrzeby stawiamy na pierwszym miejscu, dlatego oferujemy im kompleksową obsługę dostosowaną indywidualnie do ich potrzeb. To nasi klienci decydują o wachlarzu naszych usług, a my dajemy im możliwość rozwoju i wzrostu na każdym etapie ich działalności. Z wieloletniego doświadczenia wiemy, że nasze podejście jest gwarancją obopólnego sukcesu.

**THE POWER OF BEING UNDERSTOOD**  
AUDIT | TAX | CONSULTING

RSM Poland is a member of the RSM network and trades as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network. Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity in any jurisdiction.

