

Newsletter Merytoryczny Biegłego Rewidenta nr 2017/25 RO PIBR Warszawa

Szanowni Państwo, Biegli Rewidenci,

Przekazujemy w Państwa ręce kolejny numer Newslettera Merytorycznego Biegłego Rewidenta Regionalnego Oddziału PIBR w Warszawie.

Newsletter dostępny jest także na stronie internetowej Regionalnego Oddziału KIBR w Warszawie w zakładce http://warszawa.kibr.org.pl/pl/Newsletter_Merytoryczny

W imieniu Rady RO PIBR w Warszawie,

Justyna Beata Zakrzewska

Członek Regionalnej Rady

Zagadnienia merytoryczne

1. Nowe rozporządzenie w sprawie sposobu przesyłania deklaracji i podań

W Dzienniku Ustaw z 29 września 2017 r., pod poz. 1802, opublikowano rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 19 września 2017 r. w sprawie sposobu przesyłania deklaracji i podań oraz rodzajów podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone.

Rozporządzenie określa:

- 1) sposób przesyłania deklaracji i podań za pomocą środków komunikacji elektronicznej,
- 2) rodzaje podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone poszczególne typy deklaracji lub podań.

Rozporządzeniem tym m.in. rozszerzono katalog deklaracji (informacji, itp.), które mogą być opatrywane podpisem elektronicznym zapewniającym autentyczność deklaracji i podań (tzw. "danymi autoryzującymi") o

- deklaracje dla podatku od towarów i usług (VAT-8, VAT-9M, VAT-10, VAT-11, VAT-12, VAT-23 i VAT-26),
- informację dotyczącą funkcjonowania podmiotu urządzającego i prowadzącego działalność w

zakresie gier hazardowych (IGH-1).

Rozporządzenie weszło w życie z dniem 1 października 2017 r. Jednocześnie utraciło moc rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r. w tej samej sprawie (Dz. U. poz. 2362 ze zm.).

2. Obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej w CIT i PIT

źródło: Dodatek nr 29 do Biuletynu Informacyjnego dla Służb Ekonomiczno - Finansowych nr 30 z dnia 20.10.2017 Transakcje z podmiotami powiązаныmi - VAT, podatek dochodowy i ewidencja bilansowa

Obowiązek szczególnego dokumentowania niektórych transakcji zawieranych przez podatników CIT i PIT wynika z art. 9a ustawy o PDOP oraz art. 25a ustawy o PDOF. Obowiązkiem tym objęte są generalnie te realizowane przez podatników transakcje, których drugą stroną są podmioty z podatnikiem powiązane w sposób wskazany w art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o PDOP oraz odpowiednio art. 25 ust. 1 i 4 ustawy o PDOF.

Wskazać należy, iż z dniem 1 stycznia 2017 r. przepisy dotyczące tzw. "cen transferowych" uległy istotnym zmianom, zarówno w zakresie przypadków, w których podmioty uznaje się za "powiązane", jak i warunków, z którymi ustawa wiąże obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych (patrz: ustawa z dnia 9 października 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw - Dz. U. poz. 1932 ze zm.). W szczególności znowelizowane przepisy podwyższyły z 5% do 25% wysokość posiadanych (bezpośrednio lub pośrednio) przez podmiot udziałów w kapitale drugiego podmiotu, wymaganą dla uznania tych podmiotów za wzajemnie powiązane. Zmieniony został również zakres przypadków, w których występuje obowiązek sporządzania przez podatnika dokumentacji zawieranych przez niego transakcji z podmiotami powiązаныmi i zakres informacji, jakie dokumentacja taka powinna zawierać. Znowelizowane przepisy nałożyły na podatników szereg nowych obowiązków informacyjnych i sprawozdawczych związanych z cenami transferowymi oraz z powiązаныmi kapitałowo z podatnikiem podmiotami, o czym piszemy w dalszej części.

2.1. Podmioty powiązane w świetle przepisów o podatku dochodowym

Na gruncie przepisów o podatku dochodowym (CIT i PIT) podmioty powiązane zostały określone w art. 11 ust. 1 i 4-6 ustawy o PDOP oraz art. 25 ust. 1 pkt 4-6 ustawy o PDOF. W świetle tych

przepisów powiązania mogą występować pomiędzy podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym albo pomiędzy podmiotami krajowymi.

I tak, powiązania między podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym występują, jeśli zachodzą okoliczności określone w art. 11 ust. 1 ustawy o PDOP oraz art. 25 ust. 1 ustawy o PDOF, tj. gdy:

- osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (podmiot krajowy) bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa, albo
- osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (podmiot zagraniczny) bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego podmiotu krajowego, albo
- ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów.

Powiązania pomiędzy podmiotami krajowymi określa art. 11 ust. 4 ustawy o PDOP oraz art. 25 ust. 4 ustawy o PDOF. Zgodnie z tym przepisem, takie powiązania występują, gdy:

- podmiot krajowy bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu innym podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale innego podmiotu krajowego, albo
- ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotami krajowymi lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów.

Przepisy CIT i PIT dotyczące powiązań stosuje się również do powiązań o charakterze rodzinnym lub wynikających ze stosunku pracy albo majątkowych pomiędzy podmiotami krajowymi lub osobami pełniącymi w tych podmiotach funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze oraz jeżeli którakolwiek osoba łączy funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze w tych podmiotach (art. 11 ust. 5 ustawy o PDOP oraz art. 25 ust. 5 ustawy o PDOF).

UWAGA: Przez pojęcie powiązań rodzinnych, o których mowa, rozumie się małżeństwo oraz pokrewieństwo lub powinowactwo do drugiego stopnia.

Od 1 stycznia 2017 r. za podmiot powiązany kapitałowo uważa się podmiot, który bezpośrednio lub pośrednio posiada w kapitale innego podmiotu udział nie mniejszy niż 25% (do końca 2016 r. obowiązywał udział nie mniejszy niż 5%).

Określając wielkość udziału pośredniego, jaki podmiot posiada w kapitale innego podmiotu, przyjmuje się zasadę, że jeżeli jeden podmiot posiada w kapitale drugiego podmiotu określony udział, a ten drugi posiada taki sam udział w kapitale innego podmiotu, to pierwszy podmiot posiada udział pośredni w kapitale tego innego podmiotu w tej samej wysokości. Jeżeli wartości te są różne, za wysokość udziału pośredniego przyjmuje się wartość niższą. Tak stanowi art. 11 ust. 5b ustawy o PDOP oraz art. 25 ust. 5b ustawy o PDOF.

2.2. Podmioty powiązane zobowiązane do sporządzania dokumentacji podatkowej

Jak wynika z art. 9a ust. 1 pkt 1 ustawy o PDOP oraz odpowiednio art. 25a ust. 1 pkt 1 ustawy o PDOF (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r.), podmiotami obowiązаныmi do sporządzenia dokumentacji podatkowej transakcji lub innych zdarzeń (zwanej "dokumentacją podatkową") są 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:

- dokonujący w roku podatkowym transakcji z podmiotami powiązаныmi, mających istotny wpływ na wysokość ich dochodu (straty), lub
- ujmujący w roku podatkowym w księgach rachunkowych inne zdarzenia, których warunki zostały ustalone (lub narzucone) z podmiotami powiązаныmi, mające istotny wpływ na wysokość ich dochodu (straty).

Wyrażone w euro wielkości przelicza się na walutę polską po średnim kursie ogłaszany przez NBP, obowiązującym w ostatnim dniu roboczym roku podatkowego poprzedzającego rok podatkowy, którego dotyczy dokumentacja podatkowa.

Przypomnijmy, iż podmioty powiązane w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, to

podmioty wymienione w art. 11 ust. 1 i 4-6 ustawy o PDOP oraz odpowiednio art. 25 ust. 1 i 4-6 ustawy o PDOF. Są to podmioty, z którymi łączą podatnika powiązania o charakterze kapitałowym, rodzinnym, majątkowym lub wynikające ze stosunku pracy. O podmiotach powiązanych piszemy w ppkt 1.1. pkt 1 tego rozdziału.

UWAGA: 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, są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej również za rok podatkowy następujący po roku podatkowym, za który byli obowiązani sporządzić dokumentację podatkową, bez względu na wysokość osiągniętych, w roku podatkowym, za który byli obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej, przychodów lub poniesionych kosztów, w rozumieniu przepisów o rachunkowości (art. 9a ust. 1a ustawy o PDOP oraz art. 25a ust. 1a ustawy o PDOF).

W przypadku podatników uzyskujących przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, jeżeli spółka niebędąca osobą prawną dokonuje ww. transakcji lub innych zdarzeń, spełnienie warunku prowadzenia ksiąg rachunkowych i limit przychodów lub kosztów ustala się dla tej spółki.

W przypadku spółki niebędącej osobą prawną dokonującej ww. transakcji lub innych zdarzeń, dokumentacja podatkowa może zostać sporządzona przez wyznaczonego wspólnika mającego siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W takim przypadku wyznaczenie wspólnika nie zwalnia pozostałych wspólników z odpowiedzialności za nieprzedłożenie wymaganej dokumentacji podatkowej.

Przepisy w zakresie ww. obowiązku dokumentacyjnego stosuje się odpowiednio do podatników niemających na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu (objętych ograniczonym obowiązkiem podatkowym), prowadzących działalność przez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, w tym także w zakresie transakcji pomiędzy tymi podatnikami a ich zagranicznym zakładem położonym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, przypisanych do tego zagranicznego zakładu.

Wskazane regulacje mają także zastosowanie do podatników prowadzących działalność przez zagraniczny zakład położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w zakresie transakcji pomiędzy tymi podatnikami a ich zagranicznym zakładem, przypisanych do tego zagranicznego zakładu.

Podatnicy rozpoczynający działalność.

Podatnicy rozpoczynający działalność, dokonujący w roku podatkowym transakcji lub ujmujący w roku podatkowym w księgach rachunkowych inne zdarzenia (o których mowa w art. 9a ust. 1 pkt 1 ustawy o PDOP oraz art. 25a ust. 1 pkt 1 ustawy o PDOF), są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej w roku rozpoczęcia prowadzenia tej działalności, począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych przekroczyły równowartość 2.000.000 euro. Tak wynika z art. 9a ust. 1b ustawy o PDOP oraz odpowiednio art. 25a ust. 1b ustawy o PDOF.

W przypadku podatników PIT, za podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności uważa się podatnika, który nie prowadził działalności w roku poprzedzającym rok rozpoczęcia działalności (art. 25a ust. 1c ustawy o PDOF).

Na gruncie ustawy o CIT, podatnikiem rozpoczynającym działalność nie będzie podatnik, który został utworzony:

- 1) w wyniku przekształcenia, połączenia lub podziału podatników, albo
- 2) w wyniku przekształcenia spółki niebędącej osobą prawną, albo
- 3) przez osoby fizyczne, które wniosły na poczet kapitału nowo utworzonego podmiotu uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty co najmniej 10.000 euro, z tym że wartość tych składników oblicza się stosując odpowiednio art. 14 tej ustawy.

Powyższe wynika z art. 9a ust. 1c ustawy o PDOP.

Kogo nie dotyczy obowiązek dokumentacyjny?

Obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej nie ma zastosowania do transakcji, w których cena lub sposób określenia ceny przedmiotu takiej transakcji wynika z przepisów ustaw lub wydanych na ich podstawie aktów normatywnych. Tak stanowi art. 9a ust. 3d ustawy o PDOP oraz art. 25a ust. 3d ustawy o PDOF.

W przypadku grup producentów rolnych, wstępnie uznanych grup producentów owoców i warzyw oraz uznanych organizacji producentów owoców i warzyw obowiązek dokumentacyjny nie ma

zastosowania w odniesieniu do transakcji zawieranych ze swoimi członkami, dotyczących:

- 1) odpłatnego zbycia na rzecz grupy lub organizacji produktów lub grup produktów wyprodukowanych w gospodarstwach członków takiej grupy lub organizacji,
- 2) odpłatnego zbycia przez grupę lub organizację na rzecz jej członków towarów wykorzystywanych przez członka do produkcji produktów lub grup produktów, o których mowa w pkt 1, oraz świadczenia usług związanych z tą produkcją.

Tak wynika z art. 9a ust. 3b i 3c ustawy o PDOP oraz art. 25a ust. 3b i 3c ustawy o PDOF).

UWAGA: Transakcje/inne zdarzenia zawierane między podmiotami wchodzącymi w skład podatkowej grupy kapitałowej nie są objęte obowiązkiem dokumentacyjnym, gdyż jak wynika z art. 1a ust. 1 ustawy o CIT, podatnikiem jest podatkowa grupa kapitałowa jako grupa spółek, a nie poszczególne spółki wchodzące w jej skład. Podatkowa grupa kapitałowa sporządza dokumentację w odniesieniu do transakcji/innych zdarzeń dokonywanych pomiędzy nią a podmiotami powiązаныmi niewchodzącymi w skład tej grupy.

2.3. Transakcje lub inne zdarzenia mające istotny wpływ na wysokość dochodu (straty)

Obowiązkiem dokumentacyjnym objęte zostały m.in. transakcje lub inne zdarzenia z podmiotami powiązаныmi mające istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika.

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, z tym że w przypadku podatników, których przychody w rozumieniu przepisów o rachunkowości, w roku poprzedzającym rok podatkowy przekroczyły równowartość:

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 5.000 euro za każdy 1.000.000 euro przychodu powyżej 2.000.000 euro;

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;

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.

Powyższe wynika z art. 9a ust. 1d ustawy o PDOP oraz odpowiednio art. 25a ust. 1d ustawy o PDOF.

Za transakcje lub inne zdarzenia mające istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika, uznaje się również zawartą w roku podatkowym:

1) umowę spółki niebędącej osobą prawną, w której łączna wartość wniesionych przez wspólników wkładów przekracza równowartość 50.000 euro lub

2) umowę wspólnego przedsięwzięcia lub inną umowę o podobnym charakterze, w której wartość wspólnie realizowanego przedsięwzięcia określona w umowie, a w przypadku braku określenia w umowie tej wartości, przewidywana na dzień zawarcia umowy, przekracza równowartość 50.000 euro.

UWAGA: Organ podatkowy może wystąpić do podatnika z żądaniem sporządzenia i przedłożenia dokumentacji podatkowej dla transakcji lub innych zdarzeń, których wartość nie przekracza wyżej wskazanych limitów, w przypadku zaistnienia okoliczności wskazujących na prawdopodobieństwo zniżenia ich wartości w celu uniknięcia obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej. Żądanie powinno wskazywać okoliczności świadczące o prawdopodobieństwie zniżenia wartości transakcji lub innych zdarzeń. Podatnik jest obowiązany do sporządzenia i przedłożenia dokumentacji podatkowej, w terminie 30 dni od dnia doręczenia takiego żądania.

2.4. Co obejmuje dokumentacja podatkowa?

W zależności od wielkości przychodów lub kosztów osiągniętych w poprzednim roku podatkowym, podatnicy są zobligowani do tworzenia:

- dokumentacji na poziomie lokalnym (local file) - gdy przychody lub koszty przekraczają równowartość 2.000.000 euro (art. 9a ust. 2b ustawy o PDOP oraz art. 25a ust. 2b ustawy o PDOF),
- dokumentacji grupowej (master file) - gdy przychody lub koszty przekraczają równowartość 20.000.000 euro (art. 9a ust. 2d ustawy o PDOP oraz art. 25a ust. 2d ustawy o PDOF).

Dokumentacja lokalna powinna zawierać:

1) opis transakcji lub innych zdarzeń, o których mowa w art. 9a ust. 1 ustawy o PDOP oraz art. 25a ust. 1 ustawy o PDOF,

2) analizę danych porównawczych w przypadku podatników:

- których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych przekroczyły w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 10.000.000 euro albo

- posiadający udziały w spółce niebędącej osobą prawną, której przychody lub koszty, w rozumieniu obowiązujących tę spółkę przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych przekroczyły w poprzednim roku obrotowym w rozumieniu tych przepisów równowartość 10.000.000 euro,

3) opis danych finansowych podatnika lub spółki niebędącej osobą prawną (w przypadku prowadzenia przez podatnika działalności w formie tej spółki),

4) informacje o podatniku lub spółce niebędącej osobą prawną (w przypadku prowadzenia przez podatnika działalności w formie tej spółki),

5) dokumenty, w tym m.in. umowy, porozumienia zawarte pomiędzy podmiotami powiązаныmi lub inne dokumenty dotyczące transakcji lub innych zdarzeń, porozumienia w sprawach podatku dochodowego zawarte z administracjami podatkowymi państw innych niż Rzeczpospolita Polska, dotyczące transakcji lub innych zdarzeń, w szczególności uprzednie porozumienia cenowe.

Dokumentacja podatkowa grupowa powinna również zawierać informacje o grupie podmiotów powiązanych, w skład której wchodzi podatnik lub spółka niebędąca osobą prawną, w której podatnik uzyskuje przychody z udziału. Informacje te obejmują m.in.:

- wskazanie podmiotu powiązanego, który sporządził informacje o grupie podmiotów powiązanych, wraz z podaniem daty składania przez niego zeznania podatkowego,

- strukturę organizacyjną grupy podmiotów powiązanych,

- opis zasad wyznaczania cen transakcyjnych (polityki cen transakcyjnych) stosowanych przez grupę podmiotów powiązanych,

- opis przedmiotu i zakresu działalności prowadzonej przez grupę podmiotów powiązanych;
- opis posiadanych, tworzonych, rozwijanych i wykorzystywanych w działalności przez grupę podmiotów powiązanych istotnych wartości niematerialnych,
- opis sytuacji finansowej podmiotów tworzących grupę wraz ze sprawozdaniem skonsolidowanym podmiotów powiązanych tworzących grupę podmiotów powiązanych;

UWAGA: Podatnicy sporządzający dokumentację podatkową są obowiązani składać urzędowi skarbowemu oświadczenia o sporządzeniu tej dokumentacji, do dnia upływu terminu określonego dla złożenia rocznego zeznania podatkowego (art. 9a ust. 7 ustawy o PDOP oraz art. 25a ust. 7 ustawy o PDOF).

Podatnicy obowiązani do sporządzania dokumentacji podatkowej, jeżeli ich przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, przekroczyły w roku podatkowym równowartość 10.000.000 euro, mają też obowiązek sporządzenia i dołączenia do zeznania podatkowego za rok podatkowy uproszczonego sprawozdania (art. 27 ust. 5 ustawy o PDOP oraz art. 45 ust. 9 ustawy o PDOF).

Podatnicy CIT składają to sprawozdanie według wzoru oznaczonego CIT/TP, a podatnicy PIT według wzoru - PIT/TP. Wzór uproszczonego sprawozdania Minister Rozwoju i Finansów określił w rozporządzeniach z dnia 8 czerwca 2017 r., w zakresie:

- podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. poz. 1190) oraz
- podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. poz. 1205).

Wzory CIT/TP i PIT/TP dostępne są w serwisie www.druki.gofin.pl w dziale Podatki dochodowe

2.5. Rozporządzenia w sprawie informacji zawartych w dokumentacji podatkowej

W Dzienniku Ustaw z 18 września 2017 r. opublikowano rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 września 2017 r.:

- pod poz. 1753 - w sprawie informacji zawartych w dokumentacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych,

- pod poz. 1752 - w sprawie informacji zawartych w dokumentacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych.

Rozporządzenia te określają szczegółowy opis elementów dokumentacji podatkowej (o której mowa w art. 9a ust. 2b i 2d ustawy o PDOP oraz art. 25a ust. 2b ustawy o PDOF), sporządzanej przez podatników dokonujących w danym roku podatkowym transakcji z podmiotami powiązаныmi lub ujmujących w księgach rachunkowych inne zdarzenia, których warunki zostały ustalone (lub narzucone) z podmiotami powiązаныmi (tzw. local file) oraz dokumentacji zawierającej informacje o grupie podmiotów powiązanych (tzw. master file).

Odnosnie tzw. local file, w ww. rozporządzeniach określono wymagane, szczegółowe elementy dokumentacji podatkowej w zakresie:

- a) danych finansowych, w tym przepływów pieniężnych dotyczących transakcji lub innych zdarzeń,
- b) danych identyfikujących podmioty powiązane,
- c) opisu przebiegu transakcji lub innych zdarzeń,
- d) opisu analizy danych porównawczych.

Odnosnie natomiast tzw. master file, w ww. rozporządzeniach określono wymagane, szczegółowe elementy dokumentacji podatkowej w zakresie:

- a) struktury organizacyjnej grupy podmiotów powiązanych,
- b) opisu zasad wyznaczania cen transakcyjnych (polityki cen transakcyjnych) stosowanych przez grupę podmiotów powiązanych,
- c) opisu przedmiotu i zakresu działalności prowadzonej przez grupę podmiotów powiązanych,
- d) opisu posiadanych, tworzonych, rozwijanych i wykorzystywanych w działalności przez grupę podmiotów powiązanych istotnych wartości niematerialnych,
- e) opisu sytuacji finansowej podmiotów tworzących grupę.

Przedmiotowe rozporządzenia weszły w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia, tj. 3 października 2017 r.

2.6. Obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej za 2017 r.

Podatnik, którego przychody lub koszty w rozumieniu przepisów o rachunkowości nie przekroczyły w 2016 r. równowartości 2 mln euro, nie musi sporządzać dokumentacji podatkowej za 2017 r. (o ile nie spełnia innych przesłanek wskazanych w przepisach nakładających na podatników obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej) także wtedy, gdy sporządził dokumentację podatkową za rok 2016.

(pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów z 4 maja 2017 r., nr SP6.054.4.2017, stanowiące odpowiedź na interpelację poselską nr 11921)

Jak wynika z art. 9a ust. 1a pkt 1 ustawy o PDOP (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r.), podatnicy zobowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej (tj., których przychody lub koszty ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych przekroczyły w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 2.000.000 euro) są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej również za rok podatkowy następujący po roku podatkowym, za który byli obowiązani sporządzić dokumentację podatkową, bez względu na wysokość osiągniętych, w roku podatkowym, za który byli obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej, przychodów lub poniesionych kosztów, w rozumieniu przepisów o rachunkowości. Tak wynika z art. 9a ust. 1a ustawy o PDOP, obowiązującego od 1 stycznia 2017 r.

W świetle powyższego, jeśli przychody lub koszty uzyskane przez podatnika w 2016 r. przekroczyły ww. limit 2.000.000 euro, a transakcje lub inne zdarzenia z podmiotami powiązanymi miały istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika, to podatnik ten jest zobowiązany do sporządzenia dokumentacji podatkowej zarówno za 2017 r., jak i za 2018 r., bez względu na wysokość przychodów/kosztów, jakie uzyska/poniesie w tych latach.

Przypomnijmy, że w stanie prawnym obowiązującym do końca 2016 r. funkcjonowały inne regulacje, nakładające na podatników obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej. Obowiązek ten nie był uzależniony od wysokości uzyskanych przez podatnika przychodów czy kosztów, lecz od wartości transakcji. W "starym" stanie prawnym nie było także ww. art. 9a ust. 1a ustawy o PDOP, nakładającego na podatników obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej także w kolejnym roku.

W praktyce może zatem dochodzić do sytuacji, w której podatnicy byli zobowiązani sporządzać w 2016 r. dokumentację podatkową, gdyż przekraczali obowiązujące wówczas limity, ale w świetle aktualnych przepisów nie mają takiego obowiązku, gdyż ani ich przychody, ani koszty w rozumieniu przepisów o rachunkowości nie przekroczyły w 2016 r. równowartości 2 mln euro. Czy mimo to są oni zobowiązani sporządzać dokumentację podatkową za 2017 r., skoro w roku poprzednim ją sporządzali (w oparciu o ww. art. 9a ust. 1a ustawy o PDOP)?

Kwestia ta była przedmiotem wspomnianej na wstępie odpowiedzi na interpelację poselską nr 11921.

Odpowiedź MF na interpelację poselską

Podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów stwierdził:

"(...) w stosunku do podatników wskazanych w art. 9a ust. 1 pkt 1 updop adresowana jest norma szczególna, zawarta w art. 9a ust. 1a updop.

(...) zgodnie z uzasadnieniem do ustawy nowelizującej, celem wprowadzenia powyższych przepisów było m.in. zmniejszenie obowiązku dokumentacyjnego w stosunku do podmiotów mniejszych i posiadających mniej złożoną strukturę, poprzez wyłączenie z obowiązku sporządzania dokumentacji przedsiębiorców prowadzących działalność w skali mikro. Jeżeli więc podatnik, z dniem wejścia w życie znowelizowanych przepisów, nie spełnia przesłanki wskazanej w art. 9a ust. 1 pkt 1 updop, to również art. 9a ust. 1a updop nie znajdzie zastosowania w jego sytuacji. Pomimo nieprzekroczenia progu 2 mln euro, obowiązek sporządzenia dokumentacji może jednak wynikać z faktu spełnienia którejś z przesłanek wskazanych w art. 9a ust. 1 pkt 2 i 3 updop. Udzielając odpowiedzi na postawione w interpelacji pytanie należy więc stwierdzić, że podatnik, który sporządził dokumentację za rok 2016 r., a który w nowym brzmieniu przepisów nie spełnia zarówno przesłanki wskazanej w art. 9a ust. 1 pkt 1 updop (jego przychody lub koszty w rozumieniu przepisów o rachunkowości w 2016 r. nie przekroczyły równowartości 2 mln euro), jak i żadnej innej z przesłanek wskazanych w art. 9a ust. 1 pkt 2 i 3 updop, nie jest zobowiązany do jej sporządzenia za rok 2017 (podkreśl. red.).

"Uzupełniająco dodajmy, że jeśli przychody lub koszty podatnika, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekroczą w 2017 r. równowartość 2.000.000 euro, a transakcje lub inne zdarzenia z podmiotami powiązanymi będą miały istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika, wówczas podatnik ten będzie zobowiązany do sporządzenia

dokumentacji podatkowej zarówno za 2018 r., jak i za 2019 r.

3. JPK_VAT od 1 stycznia 2018 r.

Wszyscy podatnicy, którzy zgodnie z ustawą VAT muszą prowadzić ewidencje zakupu i sprzedaży VAT od 1 stycznia 2018 r. będą musieli prowadzić rejestry przy użyciu programów komputerowych i przesyłać zawarte w nich dane w formie JPK_VAT. Pliki mogą być podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym albo profilem zaufanym eGo. Wysyłka JPK w imieniu podatnika wymaga posiadania upoważnienia w formie UPL-1.

4. Nowe rozporządzenie w sprawie ubezpieczenia OC firm audytorskich

W DU z 9 listopada 2017 r., pod poz. 2074, zostało opublikowane rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 7 listopada 2017 r. w sprawie obowiązkowego ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej firmy audytorskiej.

Zgodnie z art. 53 ust. 6 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. poz. 1089) ubezpieczeniem OC jest objęta odpowiedzialność cywilna firmy audytorskiej za szkody będące następstwem działania lub zaniechania ubezpieczonego lub osoby, za którą ponosi odpowiedzialność, w związku z prowadzoną działalnością zawodową, które miało miejsce w okresie ubezpieczenia.

Ubezpieczenie OC nie obejmuje szkód:

- polegających na uszkodzeniu, zniszczeniu lub utracie rzeczy, wyrządzonych przez ubezpieczonego małżonkowi, wstępnemu, zstępnemu, rodzeństwu, a także powinowatemu w tej samej linii lub stopniu, osobie pozostającej w stosunku przysposobienia oraz jej małżonkowi, jak również osobie, z którą ubezpieczony pozostaje we wspólnym pożyciu,
- wyrządzonych przez ubezpieczonego po skreśleniu z listy firm audytorskich,
- polegających na zapłacie kar umownych,
- powstałych wskutek działań wojennych, rozruchów i zamieszek, a także aktów terroru.

Wysokość minimalnej sumy gwarancyjnej ubezpieczenia OC w odniesieniu do jednego zdarzenia i wszystkich zdarzeń w okresie ubezpieczenia nie dłuższym niż 12 miesięcy, których skutki są objęte

umową ubezpieczenia OC, wynosi równowartość w złotych 400.000 euro, jeżeli przedmiotem działalności są czynności rewizji finansowej.

Minimalna suma gwarancyjna ubezpieczenia OC w odniesieniu do jednego zdarzenia, którego skutki są objęte umową ubezpieczenia OC, zależna jest od przedmiotu działalności firmy audytorskiej i wynosi równowartość w złotych:

- 1) 10.000 euro - jeżeli przedmiotem działalności jest usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych i podatkowych,
- 2) 10.000 euro - jeżeli przedmiotem działalności jest doradztwo podatkowe,
- 3) 10 000 euro - jeżeli przedmiotem działalności jest prowadzenie postępowania upadłościowego lub likwidacyjnego,
- 4) 2.000 euro - jeżeli przedmiotem działalności jest działalność wydawnicza lub szkoleniowa w zakresie rachunkowości, rewizji finansowej i podatków,
- 5) 10.000 euro - jeżeli przedmiotem działalności jest wykonywanie ekspertyz lub sporządzanie opinii ekonomiczno-finansowych,
- 6) 10.000 euro - jeżeli przedmiotem działalności jest świadczenie usług doradztwa lub zarządzania, wymagających posiadania wiedzy z zakresu rachunkowości, rewizji finansowej, prawa podatkowego oraz organizacji i funkcjonowania przedsiębiorstw,
- 7) 10.000 euro - jeżeli przedmiotem działalności jest świadczenie usług atestacyjnych innych niż czynności rewizji finansowej, niezastrzeżonych do wykonywania przez biegłych rewidentów,
- 8) 10.000 euro - jeżeli przedmiotem działalności jest świadczenie usług pokrewnych lub świadczenie innych usług zastrzeżonych w odrębnych przepisach do wykonywania przez biegłych rewidentów.

W przypadku prowadzenia przez firmę audytorską działalności w dwóch lub więcej przedmiotach minimalną sumę gwarancyjną ustala się odrębnie dla każdej działalności. Kwoty ubezpieczenia OC są ustalane przy zastosowaniu średniego kursu euro ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski po raz pierwszy w roku, w którym umowa ubezpieczenia OC została zawarta.

Rozporządzenie wejdzie w życie 22 grudnia 2017 r.

