

Warszawa, 15 stycznia 2019 r.

Sz. P. Filip Świłała
Podsekretarz Stanu
Ministerstwo Finansów

Szanowny Panie Ministrze,

w nawiązaniu do pisma DCT1.8201.2.2018 z 16 listopada 2018 r. ws. konsultacji dotyczących regulacji w zakresie cen transferowych przedstawiamy uwagi i sugestie na potrzeby przygotowania wydania wiążących objaśnień podatkowych.

Proponujemy doprecyzowanie regulacji zawartych w ustawie z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹ (dalej: **Ustawa o CIT**) w rozdziale 1a oraz odpowiednich (tj. dotyczących tych samych zagadnień z zakresu cen transferowych) regulacji zawartych w ustawie z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych² (dalej: **Ustawa o PIT**) w rozdziale 4a, a także w przepisach wykonawczych wydanych na podstawie tych regulacji obowiązujących od 1 stycznia 2019 r. poprzez wiążące objaśnienia podatkowe, które dotyczyłyby następujących kwestii:

I. Przesłanki uznania, że podmioty niepowiązane nie zawarłyby transakcji kontrolowanej lub zawarłyby inną transakcję lub dokonałyby innej czynności

Przepisy art. 11c ust. 4 ustawy o CIT wprowadzają możliwość uznania przez organy podatkowe, że podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną:

- nie zawarłyby danej transakcji kontrolowanej lub
- zawarłyby inną transakcję lub dokonałyby innej czynności.

W rezultacie organy podatkowe na podstawie ww. przepisu mogą oszacować dochód podatnika:

- z pominięciem transakcji kontrolowanej lub
- z uwzględnieniem warunków, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane w ramach innej transakcji lub innej czynności.

Zasadne wydaje się, że **organy podatkowe w pierwszej kolejności powinny zastosować art. 11c ust. 3 ustawy o CIT** tj. zanim ewentualnie uznają, że podmioty niepowiązane w ogóle nie zawarłyby danej transakcji kontrolowanej powinny przede wszystkim:

- ustalić istotne warunki transakcji kontrolowanej ustalone lub narzucone pomiędzy podmiotami powiązanymi,

¹ Dz.U. Nr 21, poz. 86, ze zmianami

² Dz.U. Nr 80, poz. 350, ze zmianami

- przeanalizować jak umowy lub inne dokumenty dotyczące danej transakcji kontrolowanej regulują te istotne warunki (w tym np. które podmioty powinny pełnić istotne funkcje, ponosić istotne ryzyka, itp.),
- przeanalizować faktyczny przebieg i okoliczności transakcji kontrolowanej, jak również faktyczne zachowania podmiotów powiązanych uczestniczących w transakcji kontrolowanej,
- określić dochód (stratę) podatnika z transakcji kontrolowanej zgodnie z ustaleniami co do faktycznego przebiegu i okoliczności transakcji kontrolowanej oraz faktycznego zachowania podmiotów powiązanych uczestniczących w danej transakcji kontrolowanej – w tym dokonać ew. recharakteryzacji transakcji w przypadkach, gdyby z przeprowadzonych analiz ponad wszelką wątpliwość wynikało, że jej faktyczny przebieg, okoliczności lub zachowanie podmiotów powiązanych różniły się od ustaleń formalnych.

Dopiero po przeprowadzeniu ww. analiz oraz dokonaniu ustaleń w ramach stosowania art. 11c ust. 3 ustawy o CIT organy podatkowe powinny rozważyć, czy w danym przypadku zachodzą przesłanki z art. 11c ust. 4 ustawy o CIT do stwierdzenia, że podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną nie zawarłyby w ogóle danej transakcji kontrolowanej³.

Jak sam autor przepisów art. 11c ust. 4 ustawy o CIT wskazuje w uzasadnieniu projektu zmian przepisów, „stosowanie instrumentów recharakteryzacji i odmowy rozpoznania transakcji nie powinno mieć charakteru powszechnego”⁴. W związku z tym, zachowanie zaproponowanej kolejności zapewni, że organy podatkowe nie będą posługiwały się art. 11c ust. 4 ustawy o CIT do kwestionowania w całości transakcji kontrolowanych bez ich wymaganej analizy, w tym bez dokładnego zbadania rzeczywistej transakcji, jaka została zawarta pomiędzy podmiotami powiązаныmi⁵.

II. Racjonalność ekonomiczna

Przepis art. 11c ust. 4 ustawy o CIT przyznaje organom podatkowym możliwość **uznania**, że w porównywalnych okolicznościach podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną nie zawarłyby danej transakcji kontrolowanej lub zawarłyby inną transakcję lub dokonałyby innej czynności. Szczegółowego określenia wymagają kryteria oceny racjonalności ekonomicznej stanowiącej element analizy w ramach stosowania art. 11c ust. 4 ustawy o CIT i kwestia przeprowadzenia analizy dowodzącej ponad wszelką wątpliwość, że podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną nie zawarłyby danej transakcji kontrolowanej lub zawarłyby inną transakcję lub dokonałyby innej czynności. Swoboda uznania administracyjnego powinna w tym przypadku podlegać szczególnym ograniczeniom i kontroli. Pozostawienie tej kwestii do wyłącznego uznania organom podatkowym pozwalałoby na dowolne kwestionowanie transakcji kontrolowanych na podstawie subiektywnego zdania co do „racjonalności ekonomicznej”, czyli pojęcia, które:

³ Zob. §1.122 Wytycznych OECD ws. cen transferowych: “Every effort should be made to determine pricing for the actual transaction as accurately delineated under the arm’s length principle. (...) A tax administration should not disregard the actual transaction or substitute other transactions for it unless the exceptional circumstances described in the following paragraphs 1.122-1.125 apply”.

⁴ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, opublikowanego 16 lipca 2018 r., druk nr 2860, s. 179.

⁵ Zob. §88 BEPS actions 8, 9 and 10: Discussion draft on revisions to chapter I of the transfer pricing guidelines (including risk, recharacterization, and special measures): “(...) **if you can find a price, the arrangement is not commercially irrational**, with a resulting emphasis on the quality of the process of determining an “appropriate” price rather than on whether it is appropriate in the first place to try to find a price for something which lacks the fundamental economic attributes of arrangements between unrelated parties.”

- jest pojęciem z dziedziny ekonomii i zarządzania,
- nie jest precyzyjnie zdefiniowane i może być różnie interpretowane,
- będzie oceniane z natury rzeczy przez organ podatkowy ex post,
- nie posiada swojej definicji w prawie podatkowym.

W teorii zarządzania, modele racjonalnego podejmowania decyzji obejmują:

- określenie problemu decyzyjnego,
- określenie celu,
- przeanalizowanie wariantów wyboru,
- określenie możliwych skutków wyboru konkretnego wariantu,
- wybór wariantu optymalnego np. na podstawie analizy korzyści i kosztów z uwzględnieniem ryzyk związanych z poszczególnymi wariantami.

Do racjonalności odnosi się również orzecznictwo SN, w którym można odnaleźć, że racjonalność i racjonalne gospodarowanie to postępowanie tak, aby:

- dany cel (efekt) został zrealizowany przy jak najmniejszych nakładach,
- przy danych nakładach zrealizowany cel (efekt) był jak największy.⁶

W tym kontekście możliwość uznania przez organ podatkowy, że podmioty kierujące się racjonalnością ekonomiczną nie zawarłyby w porównywalnych okolicznościach danej transakcji powinna być uzależniona od:

- dokładnego przeprowadzenia przez organ analizy celów w jakich zawarta została dana transakcja kontrolowana,
- przeanalizowania oczekiwanych przez podatnika efektów i nakładów realizacji danego celu zawarcia transakcji kontrolowanej,
- wykazania przez organ podatkowy, że:
 - dana transakcja kontrolowana nie miała celu gospodarczego albo,
 - realizacja danej transakcji kontrolowanej nie mogła prowadzić do realizacji oczekiwanego efektu przy jak najmniejszych nakładach albo do realizacji jak największego efektu przy zakładanych nakładach.

Wykazanie ww. przesłanek powinno być obowiązkiem organu podatkowego.

Podkreślenia wymaga, że przepis § 7 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r., poz. 2491) (dalej: „**Rozporządzenie ws. CT**”) powinien być stosowany odpowiednio do sytuacji, do których odnosi się art. 11c ust. 4 ustawy o CIT. **Racjonalność ekonomiczna nie powinna być bowiem oceniana post-factum, lecz na moment podejmowania decyzji oraz ustalania warunków transakcji kontrolowanej na podstawie danych i informacji dostępnych na ówczesny moment.**

⁶ Zob. uchwała składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego - Izba Cywilna z 6 grudnia 1991 r. (sygn. akt III CZP 117/91).

III. Transakcje zawierane wyłącznie w grupach podmiotów powiązanych

Wyjaśnienia wymaga również, że istnieją transakcje, które zawierane są wyłącznie w grupach podmiotów powiązanych (z istotnych przyczyn biznesowych) a nie są zawierane na rynku pomiędzy podmiotami niezależnymi. Do tej kategorii należą transakcje zawierane w celu zwiększenia efektywności funkcjonowania grupy (np. poprzez podział procesów biznesowych i przeniesienie części z nich do regionów, w których koszty działalności są niskie; integrację funkcji zakupowych wielu podmiotów lub centralizację niektórych funkcji i zmniejszenie ich kosztów). **Do transakcji zawieranych z powodów biznesowych i racjonalnych ekonomicznie, organy podatkowe nie powinny stosować art. 11c ust. 4 ustawy o CIT nawet gdy nie są zawierane pomiędzy podmiotami niepowiązanymi⁷.**

IV. Relacja pomiędzy przepisami art. 11a-11j ustawy o CIT oraz art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT

W przepisach ustawy o CIT nie została określona hierarchia stosowania przepisów art. 11a-11j ustawy o CIT oraz art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT. W naszej ocenie wyjaśnienia wymaga, czy w przypadku badania przez organ podatkowy warunków ustalanych pomiędzy podmiotami powiązanymi:

- analiza powinna być **w pierwszej kolejności** przeprowadzana na podstawie przepisów art. 11a-11j ustawy o CIT, a art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT nie powinien być wówczas stosowany,
- przepisy art. 11a-11j ustawy o CIT i art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT mogą być zastosowane równolegle (niezależnie od siebie).

Zasadne wydaje się uznanie, że art. 11a-11j ustawy o CIT jest przepisem szczególnym wobec art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT, ponieważ art. 11a-11j ustawy o CIT:

- określają szczególnie, wyodrębniony w przedmiotowej ustawie sposób określania dochodu podatkowego z transakcji kontrolowanych niezależny od dochodu ustalonego na podstawie art. 7 ustawy o CIT,
- celem tych przepisów jest zapewnienie, że dochód podatnika odpowiada dochodowi, jaki zostałby ustalony, gdyby warunki transakcji kontrolowanych odpowiadały warunkom, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane.

Zatem w przypadku, gdy dochód podatnika z transakcji kontrolowanej jest niższy od dochodu, jaki zostałby wykazany gdyby transakcja została zawarta przez podmioty niepowiązane, organ podatkowy:

- powinien określić dochód podatnika z transakcji kontrolowanej zgodnie z art. 11a-11j ustawy o CIT,
- nie powinien określać przychodu na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT z nieodpłatnych albo częściowo odpłatnych świadczeń innych podmiotów stron transakcji kontrolowanej.

Określenie dochodu na podstawie art. 11a-11j ustawy o CIT oraz równoczesne określenie przychodu z nieodpłatnych albo częściowo odpłatnych świadczeń:

⁷ Zob. §1.122 oraz §1.123 Wytycznych OECD ws. cen transferowych:

- *"Importantly, the mere fact that the transaction may not be seen between independent parties does not mean that it should not be recognized. Associated enterprises may have the ability to enter into a much greater variety of arrangements than can independent enterprises, and may conclude transactions of a specific nature that are not encountered, or are only very rarely encountered, between independent parties, and may do so for sound business reasons."*,
- *"It should again be noted that the mere fact that the transaction may not be seen between independent parties does not mean that it does not have characteristics of an arm's length arrangement."*

- prowadziłyby do nieuzasadnionego podwójnego opodatkowania tego samego dochodu, którego nie dałoby się w pełni wyeliminować, jak również
- byłyby sprzeczne z celem art. 11a-11j ustawy o CIT, ponieważ prowadziłyby do wyższego opodatkowania dochodu niż w przypadku, gdyby transakcje kontrolowane zostały zawarte przez podmioty niepowiązane.

V. Powiązania

Przepis art. 11a ust. 2 ustawy o CIT wprowadza pojęcie znaczącego wpływu determinujące powiązanie pomiędzy podmiotami.

Wyjaśnienia wymaga pojęcie „wywierania znaczącego wpływu” poprzez „faktyczną zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie istotnych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej” (art. 11a ust. 2 pkt 2 ustawy o CIT).

Za osoby posiadające faktyczną zdolność do wpływania na podejmowanie istotnych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej powinny być uznawane osoby, które: **faktycznie podejmują** samodzielnie lub wspólnie z innymi osobami takie istotne decyzje, które mają wpływ na działalność danego podmiotu.

Wśród decyzji, które mogłyby być uznane za **istotne** można wskazać decyzje dotyczące:

- strategii działalności i rozwoju podmiotu,
- podjęcia działalności lub rezygnacji z części działalności,
- portfolio produktów lub usług,
- współpracy z istotnymi odbiorcami lub dostawcami,
- określania standardowych warunków / polityk ustalania warunków transakcji i zawierania umów,
- wyboru osób pełniących istotne funkcje operacyjne (np. dyrektorów, kierowników działów).

Nie powinny natomiast być uznawane za istotne:

- decyzje operacyjne podejmowane w wyniku decyzji / uchwał podjętych przez organy zarządzające lub nadzorcze – np. zawieranie umów zgodnie z warunkami ustalonymi w ramach standardowych warunków uchwalonych przez zarząd,
- decyzje operacyjne podejmowane przez pracownika podmiotu w ramach wykonywania przez niego obowiązków służbowych (np. dyrektora sprzedaży), jeżeli nie są to decyzje samodzielne lecz wymagają akceptacji / zatwierdzenia.

Wyjaśnienia wymaga również, czy faktyczna zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie istotnych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej ma miejsce w przypadku:

- podmiotów, które funkcjonują w ramach modelu franczyzowego wg zasad określonych w umowie franczyzowej, która dokładnie określa m.in. zasady prowadzenia działalności przez podmioty należące do danej sieci, w tym zasady obsługi klientów oraz marketingu, zakres oferty handlowej, standardy jakości oraz zasady raportowania i kontroli, itp., ale nie są powiązane z właścicielem modelu franczyzowego w żaden inny sposób,

- podmiotów, które świadczą usługi lub dostarczają produkty lub towary w większości na rzecz jednego odbiorcy, ale nie są powiązane z tym odbiorcą w żaden inny sposób.

Proponujemy uwzględnienie ww. przypadków w wyjaśnieniach jako sytuacji, które nie stanowią zdolności osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie istotnych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej.

Przepis art. 11a ust. 4 ustawy o CIT wprowadza możliwość uznania za podmioty powiązane podmiotów, pomiędzy którymi nie występują relacje wskazane w art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT. Przepis ten wymaga wyjaśnienia ze względu na zastosowanie pojęć, których definicje nie są jasne, w tym przede wszystkim, jak interpretować terminy „*brak uzasadnionych przyczyn ekonomicznych*” oraz „*manipulowanie strukturą właścicielską*”. Zasadne wydaje się wyeliminowanie wątpliwości co do zakresu ww. pojęć poprzez ich doprecyzowanie w formie przykładów lub wskazanie, że art. 11a ust. 4 ustawy o CIT powinien być stosowany **wyłącznie** wówczas, gdy relacje pomiędzy podmiotami zostały zbudowane w określony sposób wyłącznie w celu uniknięcia wystąpienia powiązań pomiędzy nimi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT.

VI. Korekty cen transferowych

Oczekiwaną przez podatników zmianą jest wprowadzenie regulacji dotyczących korekt cen transferowych (art. 23q ustawy o PIT oraz art. 11e ustawy o CIT). **Należy jednak zauważyć, że przepisy obowiązujące od 1 stycznia 2019 r. mogą zostać uznane za zbyt mało precyzyjne.**

Przepis art. 11e ustawy o CIT wymienia warunki, kiedy podatnik może dokonać korekty cen transferowych. Cena transferowa została zdefiniowana w art. 11a ustawy o CIT szeroko jako „*rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cenę, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy*”.

Wyjaśnienia wymaga zatem wątpliwość czy:

- każda korekta cen transferowych żeby była skuteczna musi spełniać warunki wymienione w art. 11e ustawy o CIT,
- w szczególności czy korekta spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, która jednocześnie jest korektą cen transferowych powinna być uznawana za korektę, do której nie stosuje się art. 11e ustawy o CIT.

Korekta spowodowana błędem lub inną oczywistą omyłką w wielu przypadkach może nie spełniać warunków wskazanych w art. 11e pkt 1 i 2 ustawy o CIT.

Z uzasadnienia projektu zmian przepisów jednoznacznie wynika, że warunki dokonywania korekt mają dotyczyć wyniku transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi (np. zyskowności transakcji zawieranych w ramach współpracy podatnika z podmiotami powiązanymi) . Przepis art. 11e ustawy o CIT nie wskazuje jednak, że odnosi się do korekt wyniku transakcji zawartych przez podatnika z podmiotami powiązanymi.

Dlatego też istnieje ryzyko, że przepisy art. 11e ustawy o CIT mogą zostać zinterpretowane przez organy podatkowe w sposób rozszerzający a w rezultacie mogą uniemożliwić dokonywanie korekt cen transferowych spowodowanych np. błędem lub inną oczywistą omyłką.

Z przepisów art. 11e ustawy o CIT można odczytać, że w celu skutecznego dokonania korekty cen transferowych, ww. warunki powinny być spełnione dla każdej faktury. **Taka interpretacja prowadziłaby**

do nałożenia nadmiernych obciążeń administracyjnych na podatników dokonujących transakcji z podmiotami powiązanymi (tym bardziej, że warunki musiałyby być stosowane dla każdej korekty, bez względu na jej wartość).

W związku z tym, zasadne wydaje nam się:

- wyjaśnienie, że:
 - art. 11e ustawy o CIT nie dotyczy korekt spowodowanych błędami lub innymi oczywistymi omyłkami,
 - warunki wskazane w art. 11e ustawy o CIT, których spełnienie jest konieczne aby korekta cen transferowych była skuteczna dotyczą transakcji kontrolowanej **jako całości** a nie np. pojedynczych faktur,
- podkreślenie celu wprowadzenia przepisów dotyczących korekt – możliwie na przykładach stosowanych powszechnie modeli cen transferowych (np. dystrybutor ponoszący ograniczone ryzyko, producent prosty).

Ponadto, przepisy przejściowe ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o CIT, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 2193) nie zawierają regulacji dotyczących momentu rozpoznania korekt cen transferowych wystawionych / otrzymanych w 2019 r., ale dotyczących lat poprzednich. W naszej opinii, z uwagi na dotychczasową niejednorodną linię orzecniczą organów podatkowych w tym zakresie, a przede wszystkim ze względu na konieczność zapewnienia tożsamesgo sposobu stosowania regulacji, kwestia ta również wymagałaby objaśnień podatkowych.

VII. Koszty pass-through

Na uwagę zasługuje rozszerzenie możliwości zastosowania metod koszt plus oraz marży transakcyjnej netto, dokonane głównie poprzez zmiany przepisów dotyczących kosztów⁸ (np. zmiana definicji „bazy kosztowej” w zakresie metody koszt plus). Niemniej jednak, przepisy art. 11c-11j ustawy o CIT ani Rozporządzenia ws. CT nie wskazują zasad, jak powinny być traktowane tzw. koszty *pass-through* w przypadku stosowania wskazanych metod.

Należy bowiem zauważyć, że w praktyce pomiędzy podmiotami powiązanymi zawierane są transakcje, w których:

- rozliczenia ustalane są metodą koszt plus lub marży transakcyjnej netto,
- część funkcji podzlecana jest innym podmiotom, pełniona jest przez odbiorcę usług, produktów lub towarów lub przez inny podmiot z grupy,
- podmiot, który świadczy usługi, dostarcza produkty lub towary nie tworzy wartości dodanej w odniesieniu do części ponoszonych kosztów.

Proponujemy wydanie objaśnień, które miałyby na celu **akceptację możliwości szczególnego stosowania wskazanych metod weryfikacji cen transferowych, tj. ze zmodyfikowaną bazą kosztową**, odzwierciedlającą rynkowy charakter wynagrodzenia w transakcji.

Proponujemy wyjaśnienie, że w przypadku stosowania metody koszt plus oraz marży transakcyjnej netto, w której podstawą są koszty, narzut na kosztach:

⁸ § 12 i § 14 Rozporządzenia ws. CT.

- powinien być naliczany na kosztach co do których podmiot świadczący usługi, dostarczający produkty lub towary tworzy wartość dodaną, jeżeli podmioty niezależne w porównywalnej transakcji powiększyłyby dany koszt o narzut,
- nie powinien być naliczany na kosztach dotyczących funkcji, do których dany podmiot nie tworzy wartości dodanej w danej transakcji, jeżeli podmioty niezależne w porównywalnej transakcji nie powiększyłyby danego kosztu o narzut, w tym w szczególności:
 - na kosztach usług podzlecanych innym podmiotom (w szczególności powiązanym), które zawierają w sobie marżę zysku podmiotów, które je faktycznie świadczą,
 - na kosztach materiałów, w przypadku gdy funkcje związane z ich zakupem oraz ryzyka związane m.in. ze zmianami ich cen, dostawami itd. ponoszone są przez inny podmiot.

W praktyce można zaobserwować, że do kosztów *pass-through* często zaliczane są:

- koszty materiałów zużywanych do produkcji kontraktowej (na zlecenie) w sytuacjach, gdy funkcje związane z zakupami tych materiałów realizowane są centralnie przez inny podmiot w ramach grupy (w tym negocjowanie cen, zarządzanie procesami zakupowymi, wybór dostawców, itp.) a producenci kontraktowi nie ponoszą istotnych ryzyk związanych m.in. ze zmianami cen materiałów, dostawami oraz magazynowaniem materiałów,
- koszty opakowań, etykiet, itp. dostarczanych producentom kontraktowym przez inne podmioty,
- koszty usług doradczych, telekomunikacyjnych, administracyjnych, transportu świadczących w całości przez inne podmioty.

Proponujemy zatem afirmujące odniesienie się do tego typu modeli zastosowania metod koszt plus oraz marży transakcyjnej netto (popartych analizą porównawczą) w planowanych wiążących objaśnieniach podatkowych.

VIII. Metoda podziału zysku

Ze względu na systematycznie zwiększającą się integrację procesów biznesowych w ramach grup międzynarodowych oraz coraz większe znaczenie wartości niematerialnych w tworzeniu wartości w ramach tych procesów, dalszego wyjaśnienia wymaga prawidłowe stosowanie metody podziału zysku, w tym wskazanie praktycznych sposobów przeprowadzenia analizy udziału oraz analizy rezydualnej do których wprost odnosi się §13 Rozporządzenia ws. CT.

W przepisach Rozporządzenia ws. CT nie znalazły się bowiem żadne przepisy dotyczące przeprowadzenia ww. analiz.

Istotną część publikacji OECD wydawanych od 2014 r. oraz dyskusji z nimi związanych dotyczy stosowania metody podziału zysku. W związku z tym, zasadne wydaje się określenie:

- sytuacji, w których metoda podziału zysku powinna być stosowana,
- zasad stosowania tej metody.

Wydanie obszernych wyjaśnień ws. metody podziału zysku zgodnie z zapowiedzią, która znalazła się w uzasadnieniu do projektu Rozporządzenia ws. CT⁹ jest naszym zdaniem bardzo zasadne i potrzebne.

IX. Zastosowanie więcej niż jednej metody

W praktyce mają miejsce sytuacje, w których do ustalenia cen transferowych stosowanych jest równocześnie kilka metod. Przykładem takiej sytuacji są umowy wspólnego zarządzania płynnością finansową (*cash pool*), w których:

- metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej jest stosowana do ustalenia podstawowego oprocentowania zadłużenia / depozytu na rachunkach w ramach struktury *cash pool*,
- metoda podziału zysku stosowana jest do podziału korzyści wynikających z systemu *cash pool* (w szczególności korzyści z tytułu wolumenu transakcji i korzyści z tytułu kompensaty sald).

Proponujemy wyjaśnienie, że możliwe w niektórych przypadkach wskazane jest stosowanie więcej niż jednej metody weryfikacji cen transferowych.

X. Techniki wyceny

Techniki wyceny nie zostały zdefiniowane w przepisach prawa podatkowego. W związku z tym, proponujemy wskazanie przykładowych technik wyceny z zastrzeżeniem, że celem zastosowania każdej techniki wyceny powinno być określenie wartości **ceny transakcyjnej jaką w danej transakcji ustaliłyby podmioty niepowiązane**, tj. zgodnie z zasadą określoną w art. 11c ustawy o CIT. W szczególności w przypadku stosowania technik wyceny odpowiednio powinny być stosowane przepisy oraz Wytyczne OECD ws. cen transferowych¹⁰ dotyczące:

- identyfikacji transakcji kontrolowanej (agregacji i segregacji transakcji),
- warunków porównywalności (warunków umownych, funkcji, aktywów i ryzyk, charakterystycznych cech przedmiotu transakcji, warunków na rynku, strategii gospodarczej),
- opcji realistycznie dostępnych dla podmiotów, które zawierają daną transakcję kontrolowaną, której przedmiot podlega wycenie.

W szczególności proponujemy zaznaczenie, że **wynikiem zastosowania techniki wyceny powinna być cena transakcyjna** a nie jedynie wartość rynkowa niezależna od aktualnych warunków rynkowych, warunków umowy dotyczącej np. przeniesienia praw lub licencji itp.

Wytyczne OECD ws. cen transferowych wskazują ponadto, że metoda zdyskontowanych przepływów pieniężnych może często znajdować zastosowanie w przypadku analiz dotyczących cen transferowych¹¹. Proponujemy zatem, aby w wyjaśnieniach do art. 11d ust. 2 ustawy o CIT wskazać metodę zdyskontowanych przepływów pieniężnych jako technikę, która może być często stosowana w przypadkach dotyczących analiz cen transferowych.

⁹ „W związku z tym, mając na uwadze z jednej strony upraszczanie przepisów podatkowych, a z drugiej strony przedstawienie podatnikom i organom podatkowym dokładnego wyjaśnienia na czym polegają ww. analizy, opis sposobu stosowania ww. analiz zostanie wydany w formie wiążących objaśnień podatkowych Ministra Finansów.”

¹⁰ Zob. §6.154 Wytycznych OECD ws. cen transferowych.

¹¹ Zob. §6.153 Wytycznych OECD ws. cen transferowych: “(...) *In particular, the application of income based valuation techniques, especially valuation techniques premised on the calculation of the discounted value of projected future income streams or cash flows derived from the exploitation of the intangible being valued, may be particularly useful when properly applied. (...)*”.

Niezależnie od tego proponujemy również wskazać inne przykładowe techniki wyceny które mogą być stosowane, w tym np.:

- majątkowe, w tym:
 - wartości księgowej,
 - skorygowanej wartości księgowej,
 - wartości odtworzeniowej,
 - wartości likwidacyjnej,
- dochodowe, w tym np. zdyskontowanych zysków,
- porównań rynkowych opartych o wskaźniki:
 - cena / zysk,
 - cena / sprzedaż,
 - cena / wartość księgowa,
- mieszane stanowiące połączenie technik majątkowych, dochodowych oraz porównań rynkowych.

Proponujemy wydanie dalszych wyjaśnień dotyczących szczegółów stosowania metody zdyskontowanych przepływów pieniężnych dla celów analiz cen transferowych, w tym:

- szacowania stopy dyskonta,
- danych stanowiących podstawę szacowania wartości,
- wartości rezydualnej.

Proponujemy również wskazać, że:

- techniki wyceny powinny być stosowane na podstawie rynkowych założeń i danych,
- podatnik powinien być w stanie uzasadnić wybór konkretnej techniki wyceny,
- jeżeli podatnik dokona wyceny na podstawie rynkowych założeń i danych oraz uzasadni wybór danej techniki wyceny, organy podatkowe nie powinny stosować innej techniki do wyceny przedmiotu transakcji, którego dotyczyła wycena przeprowadzona przez podatnika.

XI. Definicja rodzaju transakcji

W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2019 r. nie istnieją jednolite kryteria wg których należałoby definiować rodzaj transakcji dla celów przygotowania dokumentacji cen transferowych oraz zawierania porozumień ws. cen transakcyjnych. W konsekwencji zdarzają się sytuacje, że transakcje jednego rodzaju dla celów przygotowania dokumentacji cen transferowych są dzielone na kilka mniejszych transakcji w ramach procedury zawierania porozumienia ws. cen transakcyjnych. Dla podatników taka sytuacja powoduje:

- niepewność co do tego, jak powinien być formułowany wniosek o zawarcie porozumienia ws. cen transakcyjnych dla transakcji jednego rodzaju wg art. 11k ust. 5 ustawy o CIT, ale które w praktyce są dzielone na mniejsze w ramach procedury zawierania porozumień ws. cen transakcyjnych,
- wydłużenie procedury zawierania porozumień ws. cen transakcyjnych,

- istotne zwiększenie kosztów uzyskania porozumień ws. cen transakcyjnych – ze względu na konieczność ponoszenia kilkukrotnych opłat za złożenie wniosku dla transakcji stanowiących jeden rodzaj wg art. 11k ust. 5 ustawy o CIT, w przypadku dzielenia transakcji jednego rodzaju na mniejsze transakcje.

Sugerujemy wydanie objaśnień, w których wskazane zostanie, że termin „transakcja o charakterze jednorodnym” powinien być rozumiany w tożsamy sposób zarówno na cele dokumentacji cen transferowych, jak i porozumień ws. cen transakcyjnych.

Na marginesie należy zauważyć, że w art. 11k ust. 5 pkt 1 ustawy o CIT wskazano, iż przy ocenie, czy transakcja kontrolowana ma charakter jednorodny, uwzględnia się „jednolitość transakcji kontrolowanej w ujęciu ekonomicznym”. W celu uniknięcia ewentualnych wątpliwości dotyczących pojęcia „jednolitości transakcji w ujęciu ekonomicznym” sugerujemy podkreślenie, iż pojęcie to oznacza w szczególności jednolitość w zakresie istotnych funkcji, aktywów, ryzyk, a także sposobu kalkulacji ceny i istotnych warunków płatności.

XII. Przeliczenie wartości transakcji w innych walutach na PLN

Widzimy pewną niejasność w art. 11l pkt 4 ustawy o CIT. Przepis ten wskazuje na konieczność przeliczenia wartości transakcji wyrażonych w walutach obcych na PLN według kursu średniego ogłaszanego przez NBP obowiązującego w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym dzień **realizacji operacji gospodarczej lub zawarcia umowy**.

Dostrzegamy możliwość zaistnienia sytuacji w której ta sama transakcja będzie miała dwie znacząco różne wartości (np. w przypadku transakcji dokonywanych obecnie, dla których nie są wystawiane faktury (np. finansowych), a których warunki regulują umowy zawarte wiele lat temu).

W art. 11l pkt 4 ustawy o CIT nie została wprowadzona hierarchia stosowania kursów walutowych do przeliczania wartości transakcji na PLN. Sugerujemy więc wskazanie, że zastosowany powinien zostać kurs zgodnie z hierarchią wskazaną w art. 11l pkt 2 ustawy o CIT, lub wskazanie katalogu transakcji dla których powinien zostać zastosowany kurs średni NBP z dnia poprzedzającego dzień realizacji operacji gospodarczej oraz transakcji dla których właściwy jest kurs średni NBP z dnia poprzedzającego dzień zawarcia umowy.

XIII. Zwolnienia z obowiązku przygotowania dokumentacji cen transferowych

W celu zapewnienia prawidłowego stosowania zwolnień z obowiązku przygotowywania dokumentacji cen transferowych określonych w art. 11n ustawy o CIT i uniknięcia sytuacji w której niektóre podmioty mogą niedopełniać obowiązku sporządzenia dokumentacji kierując się przekonaniem o możliwości zastosowania zwolnienia, proponujemy:

- doprecyzowanie pojęcia „strata podatkowa” wskazanego w art. 11n pkt 1 lit. c ustawy o CIT - w szczególności poprzez wskazanie, czy uwzględnienie rozliczenia straty podatkowej z lat poprzednich może wpłynąć na zastosowanie rzeczonego zwolnienia,
- wskazanie katalogu przykładowych transakcji, których koszty lub przychody w całości trwale nie stanowią przychodu ani kosztu podatkowego.

XIV. Przypisanie dochodu do zakładu

Definicja transakcji kontrolowanej określona w przepisach art. 11a ustawy o CIT obejmuje m.in. przypisywanie dochodu do zakładu.

Wyjaśnienia wymaga sposób stosowania metod wskazanych w art. 11d ustawy o CIT do przypisania dochodu do zakładu, przede wszystkim dlatego, że:

- zakład nie posiada odrębnej zdolności prawnej ani zdolności do czynności prawnych, a istnieje jedynie dla celów podatkowych,
- pomiędzy zakładem a podatnikiem nie są zawierane transakcje,
- metody wskazane w art. 11d ustawy o CIT odnoszą się do transakcji.

Należy także podkreślić, że w praktyce:

- podatnicy często nie mają świadomości konieczności stosowania metod wskazanych w art. 11d ustawy o CIT do przypisywania dochodu do zakładu,
- zastosowanie metod wskazanych w art. 11d ustawy o CIT do przypisania dochodu do zakładu powoduje wiele wątpliwości technicznych.

W związku z tym, zagadnienie wymaga szczegółowych wyjaśnień co do techniki stosowania metod wymienionych w art. 11d ustawy o CIT do ustalania dochodu przypisywanego do zakładu, w tym w zakresie:

- określania zakresu działalności jaka powinna być uznawana za działalność zakładu (analizy funkcji, aktywów i ryzyk zakładu oraz zdolności zakładu do ponoszenia ryzyk),
- kwalifikacji środków pieniężnych wydzielonych dla zakładu jako kapitał oraz dług,
- wyboru metody przypisania dochodu do zakładu w zależności od funkcji, aktywów i ryzyk zakładu,
- praktycznego stosowania tych metod do przypisania dochodu do zakładu.

Zasadne wydaje się co najmniej wskazanie, że:

- możliwe są sytuacje, w których:
 - zakład prowadzi złożoną działalność, ponosi istotne ryzyka biznesowe oraz angażuje istotne wartości niematerialne,
 - zakład prowadzi działalność rutynową, czyli pełni relatywnie proste funkcje, ponosi niewielkie ryzyka i nie angażuje istotnych wartości niematerialnych,
- dochód z działalności rutynowej często może być przypisywany do zakładu metodą marży transakcyjnej netto poprzez określenie zysku jaki realizują podmioty niezależne prowadzące działalność porównywalną do działalności zakładu,
- dochód z działalności o złożonym charakterze może być ustalany na podstawie ksiąg rachunkowych prowadzonych dla zakładu z uwzględnieniem przepływów transakcyjnych jakie mają miejsce pomiędzy zakładem jako wydzielonym podmiotem i podmiotami powiązаныmi z tym zakładem.

XV. Restrukturyzacja działalności

Przepis §2 pkt 1 Rozporządzenia ws. CT definiuje restrukturyzację jako reorganizację:

- (a) obejmującą istotną zmianę relacji handlowych lub finansowych, w tym również zakończenie obowiązujących umów lub zmianę ich istotnych warunków, oraz
- (b) wiążącą się z przeniesieniem pomiędzy podmiotami powiązаныmi funkcji, aktywów lub kategorii ryzyka, jeżeli w wyniku tego przeniesienia przewidywany średnioroczny wynik finansowy podatnika

przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT) w trzyletnim okresie po tym przeniesieniu uległby zmianie o co najmniej 20% przewidywanego średniorocznego EBIT w tym samym okresie, gdyby nie dokonano przeniesienia.

W praktyce mogą mieć miejsce sytuacje, w których będzie dochodziło do istotnej zmiany relacji handlowych lub finansowych, w tym również zakończenia obowiązujących umów lub zmiany ich istotnych warunków, lecz które to zmiany nie będą powodowały spadku EBIT o więcej niż 20%. W związku z tym, pojawia się wątpliwość, czy:

- przepisy rozdziału 4 Rozporządzenia ws. CT stosuje się wyłącznie wówczas gdy obie ww. przesłanki wymienione w §2 pkt 1 Rozporządzenia ws. CT są spełnione,
- w przypadku nie spełnienia warunku wskazanego w §2 pkt 1 (b) Rozporządzenia ws. CT organy podatkowe nie będą analizować w ogóle rozliczeń z tytułu restrukturyzacji pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

Przepisy dotyczące restrukturyzacji obowiązujące w innych państwach nie zawierają kryterium spadku EBIT o co najmniej 20%. Wobec tego mogą mieć miejsce przypadki, w których podatnik zapłaci wynagrodzenie z tytułu restrukturyzacji pomimo, że restrukturyzacja nie spowodowała spadku EBIT innego podmiotu o ponad 20%. Wyjaśnienia wymaga, że wówczas takie wynagrodzenie z tytułu restrukturyzacji nie powinno być kwestionowane, jeżeli jest zgodne z zasadą warunków rynkowych (arm's length), odpowiednimi Wytycznymi OECD ws. cen transferowych dotyczącymi restrukturyzacji oraz wytycznymi ws. restrukturyzacji wydanymi przez Ministra Finansów.

Z poważaniem,

Rafał Sadowski

Partner Deloitte

Doradca podatkowy nr wpisu 10328

Igor Fudali

Dyrektor Deloitte