Ministerstwo Finansów

Departament Cen Transferowych

30 stycznia 2019 r.

Budzące wątpliwości interpretacyjne zagadnienia z obszaru cen transferowych uregulowane w Ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej „Ustawa CIT”) i Ordynacji podatkowej, zmienionych ustawą z dnia 23 października 2018 r., oraz rozporządzeniach wykonawczych do Ustawy CIT:

1. **Zakres i kryteria stosowania instrumentów recharakteryzacji i nierozpoznania**
2. Racjonalność ekonomiczna

Art. 11c ust. 4 Ustawy CIT umożliwia organowi podatkowemu określenie dochodu (straty) podatnika bez uwzględnienia transakcji kontrolowanej, w przypadku gdy uzna, że w porównywalnych okolicznościach podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną nie zawarłyby danej transakcji kontrolowanej lub zawarłyby inną transakcję, lub dokonałyby innej czynności, zwanych dalej "transakcją właściwą".

Mając na uwadze niedookreślony charakter pojęcia „racjonalności ekonomicznej” oraz potencjalne konsekwencje zastosowania przepisu przez organ podatkowy, zasadne wydaje się wskazanie przynajmniej przykładowego katalogu transakcji / zachowań podatników, które potencjalnie mogłyby zostać uznane za nieracjonalne ekonomicznie. Z drugiej strony, pomocne byłoby też określenie katalogu negatywnego, tj. przykładowych transakcji, które, przy zachowaniu określonych reguł, nie powinny być uznawane za nieracjonalne ekonomicznie.

1. Trudność w weryfikacji ceny transferowej oraz brak transakcji porównywalnych

Zgodnie z art. 11c ust. 5 Ustawy CIT, „*Podstawą zastosowania ust. 4 nie może być wyłącznie: 1) trudność w weryfikacji ceny transferowej przez organ podatkowy albo 2) brak porównywalnych transakcji występujących pomiędzy podmiotami niepowiązanymi w porównywalnych okolicznościach*”.

Zgodnie z zasadami logiki, w przypadku alternatywny rozłącznej („albo”), jeśli oba przypadki są prawdziwe, wniosek jest fałszywy. Oznaczałoby to, że jednoczesne zajście obydwu przesłanek (tj. trudność w weryfikacji ceny transferowej i jednocześnie brak porównywalnych transakcji) umożliwia organom zastosowanie art. 11c ust. 4 Ustawy CIT.

W naszej ocenie taką interpretację należy uznać za błędną.

1. **Stosowanie innych metod weryfikacji cen transferowych, w tym technik wyceny**
2. Przykładowy katalog innych metod weryfikacji cen transferowych

Art. 11d ust. Ustawy CIT umożliwia podatnikowi stosowanie innej metody, w tym techniki wyceny, najbardziej odpowiedniej w danych okolicznościach, w przypadku gdy nie jest możliwe zastosowanie metod, o których mowa w ust. 1 tego artykułu.

Jako przykład, w uzasadnieniu wskazano stosowanie metod kalkulacji cen produktów ropopochodnych w oparciu o notowania giełdowe produktów podstawowych – wskazanie przykładowych metod oraz transakcji, w ramach których mogą być stosowane, stanowi cenną wskazówkę dla podatników, w związku z czym, pomocne byłoby przygotowanie objaśnień w tym zakresie.

1. **Instytucje „*safe harbours*” dla usług o niskiej wartości dodanej i pożyczek**
2. Pożyczki zawarte przed dniem wydania obwieszczenia

Zgodnie z art. 11g ust. 1 pkt 1) Ustawy CIT, organ podatkowy odstępuje od określenia dochodu (straty) podatnika w zakresie wysokości oprocentowania pożyczki, jeśli oprocentowanie pożyczki na dzień zawarcia umowy jest ustalane w oparciu o rodzaj bazowej stopy procentowej i marżę, określone w obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych aktualnym na dzień zawarcia tej umowy.

Brzmienie przepisu wskazuje, że uproszczone zasady będą mogły być stosowane jedynie do umów pożyczek zawartych po dacie opublikowania obwieszczenia przez Ministra Finansów. Czy należy rozumieć, że uproszczone zasady nie będą mogły znaleźć zastosowania w stosunku do pożyczek udzielonych / otrzymanych w poprzednich latach, przed dniem opublikowania obwieszczenia przez Ministra Finansów?

1. Oprocentowanie oparte na innym indeksie 3M lub innym okresie odsetkowym

Zgodnie z obwieszczeniem Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r., za oprocentowanie rynkowe pożyczek zostało uznane oprocentowanie oparte o stopę bazową WIBOR3M, LIBOR USD 3M, EURIBOR 3M, LIBOR CHF 3M lub LIBOR GBP powiększone o wskazaną marżę. Co natomiast w przypadku oprocentowania opartego na innym indeksie 3M lub innym okresie odsetkowym – czy uproszczone zasady będą mogły mieć zastosowanie do takich pożyczek, jeśli w wyniku konwersji oprocentowania na wskazane w obwieszczeniu potwierdzony zostanie jego rynkowy charakter?

1. **Progi dotyczące sporządzania dokumentacji cen transferowych, w tym kwestie związane z określaniem transakcji o charakterze jednorodnym**
2. Korekta cen transferowych

Jak rozumiemy, wartość transakcji za dany rok jest ustalana przy uwzględnieniu korekty cen transferowych przeprowadzonej zgodnie z art. 11e Ustawy CIT.

1. Określenie wartości transakcji finansowych

W Ustawie CIT wskazano, iż w przypadku pożyczek i kredytów wartością transakcji jest kapitał pożyczki lub kredytu. Wątpliwe pozostaje czy w przypadku zmian wartości kapitału w ciągu roku należy brać pod uwagę wartość najwyższą w ciągu roku, wartość z ostatniego dnia roku podatkowego czy inną.

Powyższe odnosi się również do pozostałych transakcji finansowych, np. w przypadku poręczeń lub gwarancji jest to suma gwarancyjna – wartość z którego dnia należy brać pod uwagę w przypadku zmian wysokości sumy gwarancyjnej w ciągu roku?

1. Określenie wartości transakcji dla transakcji typu *cash-pool* na podstawie średnich sald dziennych

W uzasadnieniu można odnaleźć fragment mówiący, że: „*W celu uniknięcia wątpliwości przepis wskazuje sposób określania wartości transakcji w zależności od ich rodzaju / typu w odniesieniu do transakcji finansowych, przypisywania dochodu do zakładu zagranicznego oraz pozostałych transakcji. W przypadku transakcji dot. finansowania działalności dla ustalenia wartości transakcji jednorodnych należy przyjąć średni dzienny poziom rzeczywistego zobowiązania / należności z tytułu finansowania. Dla celów kalkulacji odsetek w przypadku transakcji finansowych należy uwzględnić średnią dzienną za cały rok, również dla transakcji zarządzania płynnością (cash pooling), ale w tym ostatnim przypadku należy odrębnie ująć salda dodatnie i ujemne.”*.

Powyższa kwestia powinna zostać uwzględniona również poza uzasadnieniem, tak by kwestia określania wartości dla tego rodzaju transakcji nie budziła wątpliwości.

1. Próg dokumentacyjny dla umowy spółki niebędącej osobą prawną oraz umów wspólnego przedsięwzięcia

W Ustawie CIT wskazano nowe progi dokumentacyjne dla różnego typu transakcji, jednak nie uwzględniono odrębnych limitów dla umowy spółki niebędącej osobą prawną oraz umowy wspólnego przedsięwzięcia.

Jak rozumiemy, zgodnie z art. 11k ust. 2 pkt 4) próg ten wynosi 2.000.000 PLN netto.

1. **Korekty cen transferowych i warunki ich stosowania**
2. Konsekwencje niewłaściwego przeprowadzenia korekty cen transferowych

Przepisy dotyczące korekty cen transferowych (art. 11e Ustawy CIT) wskazują na przesłanki, jakie musi spełnić podatnik w celu uznania takiej korekty za przychód / koszt uzyskania przychodów w okresie, którego dotyczą. Jednocześnie, przepisy nie wskazują na konsekwencje sytuacji, w której nie zostały spełnione te warunki – jest to szczególnie istotne w przypadku korekt zwiększających wysokość kosztów uzyskania przychodów.

Rekomendujemy przygotowanie objaśnień w tym zakresie, wskazujących czy taka korekta będzie mogła być zaliczona do kosztów na zasadach ogólnych (tj. w momencie poniesienia kosztu), czy w ogóle nie będzie stanowiła kosztów uzyskania przychodów.

1. **Identyfikacja powiązań pomiędzy podmiotami, w tym w szczególności w zakresie pojęcia „znaczącego wpływu”**
2. Udział w kapitale

Art. 11a ust. 2 pkt 1) stanowi, że „*Przez wywieranie znaczącego wpływu rozumie się posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25% udziałów w kapitale*”. O jaki kapitał chodzi – jedynie o kapitał zakładowy czy może np. o cały kapitał własny?

W naszej ocenie przepis należy odczytywać jako udział w kapitale zakładowym.

1. **Pozostałe kwestie**
2. **Oświadczenie o sporządzeniu dokumentacji cen transferowych**

* Prokurent

Zgodnie z art. 11m ust. 3 Ustawy CIT, nie jest dopuszczalne złożenie oświadczenia przez pełnomocnika. Czy zakaz ten obejmuje także prokurenta w związku z faktem, iż prokura jest specjalnym rodzajem pełnomocnictwa?

* Oświadczenie o rynkowym charakterze cen a wyniki analizy porównawczej przeprowadzonej przez kontrolujących

Zgodnie z art. 11m ust. 2 Ustawy CIT, w oświadczeniu o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych podmiot powiązany oświadcza, że: 1) sporządził lokalną dokumentację cen transferowych; 2) ceny transferowe transakcji kontrolowanych objętych lokalną dokumentacją cen transferowych są ustalane na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.

W związku z powyższym, w sytuacji złożenia przez podatnika oświadczenia o rynkowym charakterze udokumentowanych transakcji, np. na podstawie analiz porównawczych przeprowadzonych przez zewnętrznego doradcę, oraz kwestionowania powyższych analiz przez kontrolujących, a tym samym i rynkowego charakteru transakcji, czy będzie to umożliwiało nałożenie na podatnika sankcji określonych w KKS za pisemne poświadczenie nieprawdy?

W naszej ocenie nie można przyjąć takiego założenia, bowiem na moment składania oświadczenia podatnik jest przekonany o rzetelności i poprawności przeprowadzonej analizy i działa w dobrej wierze.

1. **Zwolnienie z obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych**

* Jednostronne porozumienia cenowe

Brak obowiązku dokumentacyjnego dotyczy również transakcji objętych jednostronnymi porozumieniami cenowymi („(…) transakcji kontrolowanych objętych decyzją w sprawie porozumienia, o której mowa w art. 20a Ordynacji podatkowej).

Wątpliwe pozostaje dlaczego ustawodawca uprzywilejował ten typ porozumienia, z pominięciem porozumień dwu- i wielostronnych.

* Wartość transakcji trwale i w całości nie stanowi przychodu ani kosztu uzyskania przychodu

W nowych przepisach Ustawodawca daje podatnikom możliwość nieprzygotowania dokumentacji Local FIle m.in. w przypadku: „*Transakcji, których wartość w całości trwale nie stanowi przychodu albo kosztu uzyskania przychodu*.” Zarówno w przepisach, jak i uzasadnieniach brak jest odniesienia do definicji „trwałości”.

Rekomendowane jest wydanie wyjaśnień precyzujących, co oznacza, że wartość transakcji trwale nie stanowi przychodu albo kosztu uzyskania przychodu.

1. **Dokumentacja grupowa**

* Metody konsolidacji: konsolidacja metodą praw własności

Zgodnie z art. 11p ust. 1 Ustawy CIT, podmioty powiązane konsolidowane metodą pełną lub proporcjonalną, przy spełnieniu pozostałych wymienionych przesłanek, są zobowiązane do dołączenia do dokumentacji cen transferowych dokumentację grupową.

Jak rozumiemy, do dołączenia dokumentacji grupowej (nawet przy spełnieniu pozostałych przesłanek) nie są natomiast zobowiązane podmioty konsolidowane metodą praw własności. Powyższe podejście byłoby spójne z podejściem prezentowanym przy raportowaniu CBC, w przypadku którego podmioty konsolidowane metodą praw własności nie podlegają obowiązkowemu raportowaniu.

* Łamany rok podatkowy

W przypadku spółki o łamanym roku podatkowym należącej do grupy podmiotów powiązanych o roku podatkowym zgodnym z rokiem kalendarzowym, czy spółka ta jest zobowiązana do załączenie do dokumentacji cen transferowych dokumentacji grupowej za obydwa lata kalendarzowe?

Co w przypadku, gdy dokumentacja grupowa nie została sporządzona w terminie 12 miesięcy po zakończeniu roku obrotowego spółki? Np. rok obrotowy 2019/2020 spółki kończy się z dniem 31 stycznia 2020 r. Dokumentacja grupowa w części dotyczącej stycznia 2020 r. powinna zostać dołączona przez spółkę do 31 stycznia 2021 r., podczas gdy dokumentacja grupowa za 2020 r. będzie przygotowywana przez Grupę najprawdopodobniej dopiero w połowie lub pod koniec 2021 r.

1. **Przygotowanie analiz porównawczych / analiz zgodności**

* Zachowanie należytej staranności

Art. 11q ust. 1 pkt 3b) Ustawy CIT wskazuje, że analizę zgodności przygotowuje się w przypadku gdy sporządzenie analizy porównawczej nie jest właściwe w świetle danej metody weryfikacji cen transferowych lub nie jest możliwe przy zachowaniu należytej staranności.

Z uwagi na odniesienie się do niedookreślonego pojęcia „*należytej staranności*”, wskazane byłoby przygotowanie rekomendacji w tym zakresie (np. w odniesieniu do podatników, dla których ustalenie wysokości przychodów oraz kosztów operacyjnych związanych z daną transakcją, niestanowiącą ich głównego przedmiotu działalności, jest trudne do realizacji).

1. **Restrukturyzacja**

* Zmiana EBIT o co najmniej 20%

Zgodnie z §2 pkt 1b) Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, przez restrukturyzację rozumie się reorganizację wiążącą się z przeniesieniem pomiędzy podmiotami powiązanymi funkcji, aktywów lub kategorii ryzyka, jeżeli w wyniku tego przeniesienia przewidywany średnioroczny wynik finansowy podatnika przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT) w 3-letnim okresie po tym przeniesieniu uległby zmianie o co najmniej 20% przewidywanego średniorocznego EBIT w tym samym okresie, gdyby nie dokonano przeniesienia.

Dlaczego warunek zmiany EBIT o co najmniej 20% należy badać w 3-letnim okresie po dokonaniu restrukturyzacji, skoro restrukturyzacje mogą mieć bardziej długofalowe skutki?

W jaki konkretnie sposób zbadać ten wpływ na EBIT?

Czy to oznacza, że przy każdej czynności, która potencjalnie mogłaby zostać uznana za restrukturyzację (ale podatnik nie ma co do tego pewności) trzeba wykonywać wariantowe prognozy rachunku zysków i strat na 3 lata do przodu?

* Wysokość „Exit fee”

Zgodnie z §17 pkt 5c) Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, zasadność wysokości exit fee określa się przy uwzględnieniu *relacji między wynagrodzeniem z tytułu restrukturyzacji a oczekiwanym przez podmiot przenoszący wynagrodzeniem z transakcji z podmiotem przejmującym*.

Co konkretnie oznacza, że wysokość exit fee określa się przy uwzględnieniu „relacji między wynagrodzeniem z tytułu restrukturyzacji a oczekiwanym przez podmiot przenoszący wynagrodzeniem z transakcji z podmiotem przejmującym”? O jakim oczekiwanym wynagrodzeniu jest tu mowa? O jakiej transakcji z podmiotem przejmującym? Co konkretnie będzie z czym porównywane?

* Wycena całego pakietu funkcji, aktywów i ryzyk, w tym korzyści, efektów synergii i szans

Zgodnie z §18 Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, jeżeli do określenia wynagrodzenia z tytułu restrukturyzacji została wybrana technika wyceny oparta o wycenę przyszłych oczekiwanych korzyści ekonomicznych, to wycenie podlegają łącznie przenoszone funkcje, aktywa, kategorie ryzyka, w tym korzyści, efekty synergii oraz szanse.

W jaki sposób należy poddać wycenie cały pakiet przenoszonych w ramach restrukturyzacji funkcji, aktywów, kategorii ryzyka, w tym korzyści, efekty synergii oraz szanse? Jak to zastosować w praktyce? Jak wycenić korzyści, efekt synergii i szanse?

1. **Określenie zobowiązania podatkowego**

* Jednostronne porozumienia cenowe

Art. 11c ust. 6 Ustawy CIT wskazuje, że w okresie obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia, o której mowa w art. 20a Ordynacji podatkowej, organ podatkowy nie określa zobowiązania podatkowego (wysokości straty) w zakresie, w jakim wykazany przez podatnika dochód (strata) został ustalony zgodnie z warunkami i metodami uznanymi w tej decyzji.

Tym samym, przepis chroni podatników przed określeniem zobowiązania podatkowego jedynie w przypadku zawarcia jednostronnego uprzedniego porozumienia cenowego. W uzasadnieniu do ustawy nie wskazano, z jakich powodów ustawa nie objęła np. dwustronnych porozumień, w związku z czym zasadne jest przygotowanie objaśnień w tym zakresie.

* Termin przedawnienia

W ciągu ilu lat od zakończenia danego roku podatkowego może powstać dodatkowe zobowiązanie podatkowe – 3 lat (jak w przypadku obecnej stawki 50%) czy 5 lat? A może jeszcze w innym terminie?

* Termin 14 dni na uzupełnienie niekompletnej dokumentacji

Zgodnie z art. 58c §3 Ordynacji podatkowej, przepisu §1 pkt 3 nie stosuje się, jeżeli strona uzupełni niekompletną dokumentację podatkową w pełnym zakresie w terminie wskazanym przez organ podatkowy, nie dłuższym niż 14 dni.

Co w praktyce oznacza ten przepis? Czy organ podatkowy może czy musi wystąpić z takim żądaniem jeśli uzna dokumentację za niekompletną?

Czy to znaczy, że podatnik może w ciągu 7 dni (ustawowy termin na przedstawienie dokumentacji cen transferowych na żądanie organu podatkowego) przedłożyć nawet niekompletną dokumentację, a następnie ma dodatkowy czas na jej uzupełnienie po wezwaniu przez organ?

Czy jeśli podatnik odpowie na takie wezwanie i uzupełni dokumentację, żeby zasłonić się przed dodatkową stawką sankcyjną (20% lub 30%), nie będzie to automatycznie oznaczało, że w oświadczeniu o posiadaniu dokumentacji (w domyśle: kompletnej dokumentacji) podatnik poświadczył nieprawdę?

W naszej ocenie nie można przyjąć takiego założenia, bowiem na moment składania oświadczenia podatnik jest przekonany o kompletności posiadanej dokumentacji i działa w dobrej wierze.

1. **Przepisy przejściowe**

* Zakres stosowania nowych przepisów za 2018 r.

Zgodnie z art. 44 ust. 2 ustawy zmieniającej, „*Przepisy art. 11a i art. 11k-11r Ustawy CIT podatnik może stosować do transakcji kontrolowanych realizowanych w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2017 r., przy czym przepisy te będą miały zastosowanie do wszystkich transakcji kontrolowanych podatnika realizowanych w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2017 r., a podatnik będzie zwolniony z obowiązków dokumentacyjnych na podstawie przepisów obowiązujących w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2017 r*.”

Jak rozumiemy, w przypadku stosowania nowych przepisów w odniesieniu do transakcji realizowanych w 2018 r., należy stosować wszystkie przepisy art. 11a i art. 11k-11r Ustawy CIT w ich nowym brzmieniu, tj. nie jest możliwe przygotowanie dokumentacji według nowych przepisów i złożenie oświadczenia o jej przygotowaniu według dotychczasowych przepisów.

Jednocześnie jednak, w przypadku wyboru przez podatnika stosowania nowych przepisów w stosunku do transakcji realizowanych w 2018 r.:

* W celu przeprowadzenia korekt dot. 2018 r. podatnik nie będzie obowiązany zachować warunków określonych w art. 11e Ustawy CIT – art. 11e Ustawy CIT nie został bowiem uwzględniony w art. 44 ust. 2 ustawy zmieniającej;
* Podatnik nie będzie mógł skorzystać z tzw. „*safe harbours*” – art. 11f Ustawy CIT nie został bowiem uwzględniony w art. 44 ust. 2 ustawy zmieniającej;
* Podatnik będzie zobowiązany do złożenia formularza CIT-TP za 2018 r. w oparciu o dotychczasowe przepisy, nie będzie natomiast składał informacji o cenach transferowych wymaganej przez art. 11t Ustawy CIT – art. 11t Ustawy CIT nie został bowiem uwzględniony w art. 44 ust. 2 ustawy zmieniającej.
* Dokumentacja za 2018 r.

Zgodnie z brzmieniem przepisów o cenach transferowych obowiązujących do 31 grudnia 2018 r., podatnicy są zobowiązani do przygotowania dokumentacji również za rok podatkowy następujący po roku, za który wystąpił obowiązek dokumentacyjny, niezależnie od przychodów lub kosztów. Czy w przypadku, gdy podatnik zechce skorzystać z nowych zasad w 2018 r., przepis ten mimo wszystko będzie miał zastosowanie?

\*\*\*\*\*

Monika Palmowska Jacek Bajger Hanna Rawska Barbara Popowska

Tax Partner Tax Partner Tax Manager Tax Manager

KPMG Tax M. Michna sp. k.

ul. Inflancka 4A

00-189 Warszawa

Powyżej wskazane osoby będące pracownikami KPMG Tax M. Michna sp. k. wyrażają zgodę na przetwarzanie podanych danych osobowych zgodnie z „*Klauzulą informacyjną dotyczącą przetwarzania danych osobowych na podstawie obowiązku prawnego ciążącego na administratorze*” przesłaną przez Ministerstwo Finansów w dniu 20 listopada 2018 r.