

Podmiot zainteresowany**Crido sp. z o. o.**ul. Grzybowska 5A  
00 – 132 Warszawa*Reprezentowany przez*Ewelinę Stamblewską – Urbaniak,  
Szef zespołu Cen Transferowych Partner**Ministerstwo Finansów**ul. Świętokrzyska 12  
00 – 916 Warszawa*Do wiadomości*Pani Joanna Pietrasik,Dyrektor Departamentu  
Cen Transferowych i Wycen

Dokument nadany drogą elektroniczną na adres:

Joanna.Pietrasik@mf.gov.pl

sekretariat.dct@mf.gov.pl

konsultacje.ct@mf.gov.pl

**Dotyczy: DCT1.8201.2.2018****Stanowisko i opinia Podmiotu zainteresowanego konsultacjami podatkowymi w sprawie nowych regulacji w zakresie cen transferowych**

W odpowiedzi na pismo Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 16 listopada 2018 r. (sygn. DCT1.8201.2.2018), Crido Sp. z o.o. (dalej również: Podmiot zainteresowany), przedstawia poniżej swoje stanowisko i uwagi w przedmiocie nowych regulacji w zakresie cen transferowych. W celu zachowania właściwej systematyki zgłaszanych uwag, Podmiot zainteresowany w pierwszej części odnosi się do przepisów rangi ustawowej (por. wprowadzone ustawą z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw przepisy Rozdziału 4b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej ustawa PIT) oraz Rozdziału 1a ustawy o podatku dochodowego od osób prawnych (dalej: **ustawa CIT**)). Biorąc pod uwagę merytoryczną zbieżność regulacji przepisów Rozdziału 4b PIT i 1a CIT, redakcja przedmiotowego pisma koncentruje się na przepisach CIT.

W drugiej części pisma przedstawiono natomiast stanowisko i opinie w przedmiocie przepisów wykonawczych do rozdziału 1a CIT, które zostały wprowadzone za pośrednictwem wydanych w dniu 21 grudnia 2018 r. Rozporządzeń Ministra Finansów, w szczególności:

- a) Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r., poz. 2491, dalej: **Rozporządzenie TP**),

- b) Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r., poz. 2479, dalej: **Rozporządzenie TPD**),
- c) Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r., poz. 2474, dalej: **Rozporządzenie MAP**).

## I. Stanowisko i uwagi do przepisów Rozdziału 1a CIT

### Art. 11a ust. 1 pkt 6 ustawy CIT

Zgodnie z przepisami art. 11a ust. 1 pkt 6 CIT, „*ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o: transakcji kontrolowanej – oznacza to identyfikowane na podstawie rzeczywistych zachowań stron działania o charakterze gospodarczym, w tym przypisywanie dochodów do zagranicznego zakładu, których warunki zostały ustalone lub narzucone w wyniku powiązań.*”

W praktyce wiele trudności sprawia identyfikacja transakcji kapitałowych które wymagają przygotowania dokumentacji podatkowej. W konsekwencji, w opinii Podmiotu zainteresowanego pożądane jest przedstawienie w wyjaśnieniach katalogu transakcji / zdarzeń które podlegają obowiązkowi dokumentacyjnemu oraz które takiemu obowiązkowi nie podlegają. W opinii Crido, przedmiotowy katalog powinien mieć charakter otwarty i uwzględniać przykładowo takie transakcje/zdarzenia jak:

- dobrowolne umorzenie,
- przymusowe/automatyczne umorzenie,
- podwyższenie kapitału zakładowego, w tym alokacja kapitału na kapitał zakładowy i zapasowy,
- aport aktywów / ZORG / przedsiębiorstwa,
- podział,
- połączenie pionowe,
- połączenie poziome,
- przekształcenie w sp. z o.o. w spółkę osobową i odwrotnie.

Jednocześnie prosimy o potwierdzenie, że wypłata dywidendy nie podlega obowiązkowi dokumentacyjnemu.

### Art. 11c ust. 1 ustawy CIT

Zgodnie z przepisami art. 11c ust. 1 ustawy CIT, „*podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane*”. Zgodnie z intencjami projektodawcy, które zostały wyrażone za pośrednictwem uzasadnienia do wprowadzonych zmian: „*Jednocześnie fakt, że przepis ten adresowany jest również do podatników (podmiotów powiązanych) **wprost implikuje obowiązek stosowania przez nich cen rynkowych** – zgodnie z posiadaną w tym momencie najlepszą wiedzą – już w chwili zawierania transakcji kontrolowanej*”.



W opinii Podmiotu zainteresowanego, zasadnym będzie wyjaśnienie jak w praktyce powinni postępować podatnicy, którzy:

- realizują transakcje poniżej progów istotności, o których mowa w art. 11k ust. 2 ustawy CIT,
- realizują transakcje, które przekraczają ww. progi, ale podatnicy przewidują, że będą zwolnieni z obowiązku przygotowania dokumentacji na podstawie art. 11n ust. 1 ustawy CIT.

W szczególności, czy organy podatkowe (celno – skarbowe) będą miały prawo żądać od podatników, którzy są zwolnieni z obowiązku przygotowania dokumentacji dowodów świadczących o ustaleniu ceny na warunkach rynkowych na moment zawarcia transakcji. W przypadku odpowiedzi twierdzącej, w opinii Zainteresowanego podmiotu zasadnym byłoby wskazanie przykładowego katalogu relewantnych dowodów za ustalaniem warunków na zasadach rynkowych, w szczególności biorąc pod uwagę ideę redukcji obowiązków administracyjnych w obszarze cen transferowych.

#### **Art. 11c ust. 4 ustawy CIT**

Art. 11c ust. 4 ustawy CIT nadaje organom podatkowym (celno – skarbowym) uprawnienie do nierozpoznania lub reklasyfikacji transakcji. Ze względu na sankcyjny charakter przedmiotowych regulacji oraz ewentualne konsekwencje podatkowe z zastosowania przepisów art. 11c ust. 4 ustawy CIT, w opinii Crido wyjaśnienia wymaga:

- jakimi przesłankami winien kierować się organ przy ocenie dochowania „racjonalności ekonomicznej”,
- jakimi dowodami (dokumentami) powinien dysponować podatnik na okoliczność wykazania „racjonalności ekonomicznej” w swoim działaniu.

W opinii Zainteresowanego podmiotu, uprawnienia wprowadzone przepisami art. 11c ust 4 ustawy CIT wkraczają głęboko w sferę prowadzenia działalności gospodarczej i podejmowania decyzji biznesowych co w efekcie może stanowić zarzewie istotnych materialnie sporów z organami podatkowymi (celno – skarbowymi), tym bardziej, jeżeli weźmie się pod uwagę fakt, że materia cen transferowych nie jest nauką ścisłą. W związku z powyższym Crido postuluje za wprowadzeniem ścisłych warunków (przesłanek) wyciągania sankcji w oparciu o przepisy art. 11c ust 4 ustawy CIT.

#### **Art. 11d ust. 2 ustawy CIT**

Zgodnie z przepisami art. 11d ust. 2 ustawy CIT, „w przypadku gdy **nie jest możliwe** zastosowanie metod, o których mowa w ust. 1, stosuje się **inną metodę**, w tym techniki wyceny, najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach.”

W ocenie Zainteresowanego podmiotu wyjaśnienia wymaga zakres znaczeniowy „braku możliwości” zastosowania metod, o których mowa w ust. 1. Crido zwraca uwagę, że w przypadku sprzedaży wartości niematerialnych (np. znaków towarowych) mogą istnieć dane porównawcze (np. dotyczące wartości zrealizowanych transakcji w przedmiocie znaków towarowych), niemniej jednak biorąc pod uwagę kryteria porównywalności, jak i jakość oraz dostępność danych, najbardziej właściwą metodą będzie technika wyceny (np. metoda kapitalizacji opłat licencyjnych). Zastosowanie techniki wyceny pozwoli uzyskać bardziej



wiarygodne wyniki ze względu na fakt, że w szczególności w przypadku wartości niematerialnych niezmiernie trudno jest znaleźć właściwe dane porównawcze.

Należy rozważyć wskazanie, że w przypadku braku porównywalnych danych porównawczych lub w przypadku gdy typową metodą wyceny danej transakcji (np. sprzedaż znaku lub nieruchomości) jest technika wyceny wówczas można zastosować inną metodę. W konsekwencji Zainteresowany podmiot postuluje, za uwzględnieniem w toku wykładania przepisów art. 11d ust 2 ustawy CIT reguł celowościowych i tym samym dopuszczaniu innych metod w przypadku, gdy są one właściwsze.

#### **Art. 11d ust. 4 ustawy CIT**

Zgodnie z przepisami art. 11d ust. 2 ustawy CIT, „*określając wysokość dochodu (wysokość straty) organ podatkowy stosuje metodę przyjętą przez podmiot powiązany, chyba że użycie **innej metody** jest bardziej odpowiednie w danych okolicznościach.*”

W opinii Crido wyjaśnienia wymaga, czy użyte sformułowanie „innej metody” jest tożsame z inną metodą, o której mowa w art. 11d ust. 2 ustawy CIT. Jak rozumiemy, przeprowadzony zabieg legislacyjny był celowy i organ podatkowy (celno – skarbowy) jest związany metodą przyjętą przez podatnika i może co najwyżej zastosować inną metodę, o której mowa w art. 11d. ust. 2 ustawy o CIT. W konsekwencji organ podatkowy (celno-skarbowy) nie ma uprawnień do zmiany przykładowo metody podziału zysku na metodę marży transakcyjnej netto.

#### **Art. 11e ustawy o CIT**

Zgodnie z przepisami art. 11e ustawy CIT „*podatnik może dokonać korekty cen transferowych poprzez zmianę wysokości uzyskanych przychodów lub poniesionych kosztów uzyskania przychodów, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:*

(...)

3) *w momencie dokonania korekty podatnik posiada oświadczenie podmiotu powiązanego, że podmiot ten **dokonał** korekty cen transferowych w tej samej wysokości co podatnik.*”

W ocenie Zainteresowanego podmiotu wyjaśnienia wymaga zagadnienie jak w praktyce należy interpretować kwestie dokonania korekty cen transferowych przez drugą stronę transakcji oraz w jakiej formie powinno być udokumentowane oświadczenie.

Należy rozważyć wyjaśnienie, że przez dokonanie korekty rozumie się ujęcie korekty w ewidencji podatkowej (np. w danym dniu / miesiącu a nie w rocznym zeznaniu podatkowym). Należy wskazać, że strony transakcji mogą mieć różne lata podatkowe (np. jeden zgodny z rokiem kalendarzowym a drugi nie) lub w kraju drugiej strony transakcji obowiązują przepisy, które nakazują ujęcie korekty na bieżąco a nie w roku którego dana korekta dotyczy.

Ponadto w opinii Zainteresowanego podmiotu należy określić wymogi odnośnie do oświadczenia, czy jest wymagana forma pisemna oraz przez kogo oświadczenie powinno zostać podpisane.



Dodatkowo wyjaśnienia wymaga kwestia, że przepisy art. 11e ustawy CIT mają wyłącznie zastosowanie do **retrospektywnej** korekty cen transferowych a nie **prospektywnej**. W szczególności przepis art. 11e nie ma zastosowania do aktualizacji cenników w trakcie roku podatkowego. Ponadto, w opinii Crido doprecyzowania wymaga relacja pomiędzy przepisami art. 11e ustawy CIT a zasadami ogólnymi rozpoznania kosztu i przychodu podatkowego, w szczególności poprzez wyjaśnienie, czy spełnienie przesłanek z art. 11e ustawy CIT będzie zawsze skutkowało możliwością rozpoznania korekty jako przychód albo koszt podatkowy oraz czy w przypadku braku spełnienia warunków art. 11e ustawy CIT korekta będzie mogła zostać zaliczona do kosztów podatkowych na zasadach ogólnych (pod warunkiem związku kosztu z przychodami).

Niezależnie od powyższego, działając jako Zainteresowany podmiot, oraz mając na względzie interes podatników, wnosimy o wydanie **w terminie pilnym** wyjaśnień jaki reżim podatkowy stosować w stosunku do korekt dotyczących roku 2018. Należy wskazać, że korekty cen transferowych przed wprowadzeniem art. 11e ustawy CIT były ujmowane na bieżąco. Należy rozważyć możliwość ujęcia korekt dotyczących 2018 r. według zasad obowiązujących przed wejściem w życie przepisów art. 11e ustawy CIT.

#### **Art. 11f ust. 1 ustawy CIT**

Zgodnie z przepisami art. 11f. 1 ustawy CIT, „w przypadku transakcji kontrolowanych stanowiących usługi o niskiej wartości dodanej organ podatkowy odstępuje od określenia dochodu (straty) podatnika w zakresie wysokości narzutu na kosztach tych usług, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:

1) narzut na kosztach tych usług został ustalony **przy wykorzystaniu metody, o której mowa w art. 11d ust. 1 pkt 3 albo 4**, i wynosi:

- a) nie więcej niż 5% kosztów – w przypadku nabycia usług albo
- b) nie mniej niż 5% kosztów – w przypadku świadczenia usług”.

W opinii Crido, wyjaśnienia wymaga jak powinna być ustalona baza kosztowa w przypadku usług o niskiej wartości dodanej. W szczególności czy wystarczające jest uwzględnienie w bazie kosztowej wyłącznie kosztów bezpośrednio i pośrednio związanych ze świadczeniem usług czy również należy uwzględnić koszty ogólnego zarządu, pozostałe koszty operacyjne, koszty finansowe.

Ponadto, Crido prosi o wyjaśnienie, że narzut (jego maksymalny i minimalny poziom) jest uproszczeniem i nie powinien stanowić dla organów podatkowych bezpośredniego porównania dla celów ustalenia ceny rynkowej. Ponadto nie powinno się na jego podstawie wnioskować, że dla usług innych niż usługi o niskiej wartości dodanej narzut na koszty powinien być wyższy niż 5%.

Prosimy również o wyjaśnienie, czy podatnik nadal może stosować inną wysokość narzutu jeśli posiada analizę porównawczą / analizę zgodności potwierdzającą wysokość narzutu przyjętego przez podatnika.

#### **Art. 11g ust. 1 ustawy CIT**

Wskazany przepis reguluje kwestię zastosowania tzw. *safe harbour* dla pożyczek. W opinii Crido wyjaśnienia wymaga, czy w przypadku zastosowania art. 11g ustawy CIT organ podatkowy będzie mógł zastosować art. 11c ust. 4 ustawy CIT, tj. przykładowo dokonać reklasyfikacji pożyczki na kapitał.



Ponadto, Crido prosi o wyjaśnienie, że marża (jej maksymalny i minimalny poziom) jest uproszczeniem i nie powinna stanowić dla organów podatkowych bezpośredniego porównania dla celów ustalenia ceny rynkowej.

W opinii Zainteresowanego podmiotu, wiążącymi objaśnieniami podatkowymi powinny być również objęte konsekwencje niespełnienia w toku realizacji transakcji pożyczkowej jednego z warunków przewidzianych w katalogu z art. 11g ust 1 ustawy o CIT. W szczególności jakiego okresu dotyczy odstępianie od określenia dochodu (straty) podatnika, jeżeli którakolwiek z przesłanek pozytywnych przestaje być spełniona w jednym z lat podatkowych realizacji transakcji (np. w trzecim roku po udzieleniu finansowania).

Prosimy również o wyjaśnienie, czy podatnik nadal może stosować inną wysokość oprocentowania jeśli posiada analizę porównawczą / analizę zgodności potwierdzającą wysokość oprocentowania przyjętą przez podatnika.

### **Art. 11n pkt. 1 ustawy CIT**

Zgodnie z brzmieniem przepisów art. 11n pkt 1 ustawy o CIT, obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych nie ma zastosowania do transakcji kontrolowanych zawieranych wyłącznie przez podmioty krajowe, które nie korzystają ze zwolnień o których mowa w art. 6 i art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a ustawy o CIT, oraz nie poniosły straty podatkowej. W związku z konstrukcją zwolnienia z obowiązków dokumentacyjnych, w opinii Zainteresowanego podmiotu, wiążącymi objaśnieniami podatkowymi powinny zostać objęte takie zagadnienia jak, (i) zakres ograniczenia zwolnienia wyłącznie do podmiotów krajowych, (ii) znaczenie rozliczania straty podatkowej, oraz (iii) znaczenie wprowadzenia odrębnej kategorii dochodów w postaci zysków kapitałowych.

Ad (i)

Z uwagi na zróżnicowanie relacji handlowych w grupach podmiotów powiązanych, w opinii Crido, doprecyzowania wymaga sposób ustalania przebiegu transakcji dla potrzeb określenia, czy została ona przeprowadzona wyłącznie pomiędzy podmiotami mającymi siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Praktyczne problemy przy stosowaniu wyłączenia przewidzianego przepisami art. 11n pkt. 1 ustawy o CIT mogą dotyczyć chociażby takich sytuacji jak:

- jeden z podmiotów krajowych prowadzi również działalność za pośrednictwem stałego zakładu za granicą (PE),
- z perspektywy jednego z podmiotów krajowych, ta sama transakcja realizowana jest zarówno na rzecz innego podmiotu krajowego, jak i podmiotu mającego siedzibę w innym państwie,
- w związku z przebiegiem grupowego łańcucha wartości, na warunki transakcji realizowanej pomiędzy podmiotami krajowymi ma wpływ inna transakcja realizowana przez jednego spośród nich z powiązaniem podmiotem zagranicznym (np. w transakcji sprzedaży produktów pomiędzy krajowym producentem i dystrybutorem, producent wykorzystuje technologię udostępnianą przez zagranicznego licencjodawcę, w tym ew. w cenie sprzedaży uwzględnia jej koszty),
- podmiot zagraniczny (np. zarządzający łańcuchem dostaw) bierze udział w ustalaniu warunków transakcji zakupowej pomiędzy podmiotami krajowymi.



Ad (ii)

W opinii Crido, doprecyzowania wymagają ramy czasowe poniesienia straty podatkowej, tj. czy ustawodawca wprowadzając warunek z art. 11n pkt 1 lit. c ustawy o CIT, miał na myśli poniesienie straty wyłącznie w roku realizacji transakcji. Praktyczne wątpliwości na tym polu mogą budzić takie kwestie jak:

- wpływ na wynik podatkowy rozliczania strat z lat poprzednich,
- poniesienie straty w jednym roku podatkowym, a obowiązek dokumentacyjny dla transakcji realizowanej w kilkuletniej perspektywie czasowej, tj. czy w takim przypadku brak zwolnienia dotyczy tylko roku poniesienia straty podatkowej,
- zaistnienie straty podatkowej w wyniku dokonania korekty zeznania podatkowego. Czy utrata prawa do zwolnienia z obowiązku dokumentacyjnego za przeszłe lata podatkowe w związku z dokonaniem korekty (np. po dwóch latach względem roku podatkowego), będzie skutkować sankcjami za uchybienia w oświadczeniu o którym mowa w art. 11m ust 1 ustawy o CIT za objęty korektą rok podatkowy, w tym kary wynikające z KKS (złożenie oświadczenia i TP-R po terminie).

Ad (iii)

Z dniem 1 stycznia 2018 roku do ustawy o CIT wprowadzono odrębną kategorię dochodów, jaką są zyski kapitałowe, oraz rozdzielono dochody uzyskiwane z tego źródła od pozostałych dochodów podatników. Jednocześnie od 1 stycznia wprowadzono odrębne źródło w postaci dochodów z praw kwalifikowanych (tzw. IP Box). Wyodrębnienie zysków kapitałowych od pozostałych zysków z działalności gospodarczej, skutkuje w praktyce brakiem możliwości rozliczania straty z jednego źródła z dochodem z drugiego źródła. W związku z wprowadzeniem braku możliwości rozliczania straty z danego źródła, np. zysków kapitałowych z pozostałymi dochodami z działalności operacyjnej podatnika, doprecyzowania wymaga również funkcjonujące w ramach przepisów art. 11n pkt 1 lit. c Ustawy o CIT pojęcie „poniesienia straty podatkowej”. W szczególności prosimy o wyjaśnienie:

- czy warunek braku poniesienia straty podatkowej w danym roku podatkowym dotyczy całkowitego wyniku podatkowego podatnika (tj. czy należy zsumować wynik na działalności operacyjnej, kapitałowej i innowacyjnej),
- czy też należy patrzeć na koszyk którego dotyczy transakcja, przykładowo w przypadku transakcji operacyjnej należy patrzeć na wynik na koszyku operacyjnym i jeśli na tym koszyku jest dochód można zastosować zwolnienie (niezależnie od faktu, że na koszyku kapitałowym jest strata),
- czy też należy uznać, że strata na jakimkolwiek koszyku dyskwalifikuje możliwość zastosowania zwolnienia.

### **Art. 11p ustawy CIT**

W opinii Crido, wyjaśnieniami powinna zostać objęta relacja pomiędzy przepisami art. 11p a art. 11n ustawy CIT, tj. czy uprawnionym jest wnioskowanie, że **podatnik korzystający ze zwolnienia** z obowiązku dokumentacyjnego na podstawie art. 11n ustawy CIT, nie jest tym samym **podatnikiem obowiązany do sporządzenia** lokalnej dokumentacji cen transferowych w rozumieniu art. 11q ust 1 ustawy CIT,



i w konsekwencji nawet w przypadku spełnienia przesłanek z art. 11q ust 1 pkt 1 i 2 ustawy CIT nie będzie obowiązany do posiadania grupowej dokumentacji cen transferowych (master file).

#### **Art. 11s ust 2 ustawy CIT**

Zgodnie z przepisami art. 11s ust. 2 ustawy CIT, „**w przypadku wystąpienia prawdopodobieństwa zaniżenia wartości transakcji kontrolowanej organ podatkowy może zwrócić się do podatnika niebędącego mikroprzedsiębiorcą w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. poz. 646, 1479, 1629 i 1633), z żądaniem sporządzenia i przedłożenia lokalnej dokumentacji cen transferowych niezawierającej analizy porównawczej lub analizy zgodności dla wskazanych przez organ podatkowy transakcji kontrolowanych w roku podatkowym, w terminie 30 dni od dnia doręczenia takiego żądania. Żądanie wskazuje okoliczności świadczące o prawdopodobieństwie zaniżenia wartości transakcji kontrolowanej.**”

Wnosimy o potwierdzenie, że ww. przepis ma zastosowanie wyłącznie w przypadku prawdopodobieństwa **zaniżenia** wartości transakcji i nie ma zastosowania w przypadku prawdopodobieństwa jej zawyżenia. W naszej ocenie takie jest literalne brzmienie przepisu.

#### **Art. 12 ust. 1e ustawy CIT oraz art. 12 ust. 6b ustawy CIT**

Zgodnie z przepisami art. 12 ust. 1e ustawy CIT, „**w odniesieniu do transakcji kontrolowanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 6 przepis ust. 1 pkt 2 stosuje się z uwzględnieniem art. 11c.**”

Zgodnie natomiast z przepisami art. 12 ust. 6b ustawy CIT, „**w przypadku transakcji kontrolowanej w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 6 wartość otrzymanych rzeczy lub prawa, a także wartość innych świadczeń w naturze, o których mowa w ust. 1 pkt 2, ustala się na podstawie przepisów art. 11c.**”

Podmiot zainteresowany wnosi o wyjaśnienie następujących kwestii:

- Czy należy stosować metody określone w art. 11d ust. 1 i 2 ustawy CIT pomimo, że ww. artykuły odsyłają do art. 11c a nie 11d ustawy CIT?
- Czy dla celów stosowania art. 12 ust. 1e ustawy CIT oraz art. 12 ust. 6b ustawy CIT należy stosować przepisy Rozporządzenia TP?
- Jaka jest relacja pomiędzy art. 12 ust. 1e ustawy CIT oraz art. 12 ust. 6b ustawy CIT zważywszy, że oba te przepisy dotyczą art. 12 ust. 1 pkt 2?

Crido zwraca uwagę, że w przypadku art. 14 ust. 7 ustawy CIT wprost jest odwołanie do art. 11d: „**w przypadku transakcji kontrolowanej w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 6 wartość zbytych nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy ustala się na podstawie przepisów art. 11c i art. 11d.**”

#### **Art. 24d ust. 8 ustawy CIT**

Zgodnie z przepisami art. 24d ust. 8 ustawy CIT, do ustalenia dochodów z kwalifikowanego IP uwzględnionego w cenie sprzedaży produktu/usługi stosuje się przepis art. 11c. W ocenie Zainteresowanego podmiotu, wyjaśnienia wymaga kwestia, jak w praktyce podatnicy powinni stosować art. 11c ustawy CIT do ustalenia



dochodów z kwalifikowanego IP uwzględnionego w cenie sprzedaży produktu lub usługi. W szczególności pojawiają się następujące wątpliwości:

- Czy należy stosować metody określone w art. 11d ust. 1 i 2 ustawy CIT pomimo, że art. 24d ust. 8 ustawy CIT odsyła do art. 11c a nie 11d?
- Czy dla celów stosowania art. 24d ust. 8 ustawy CIT należy stosować przepisy Rozporządzenia TP, w szczególności w zakresie badania porównywalności oraz metod weryfikacji cen transferowych?
- Czy dla celów art. 24d ust. 8 mają zastosowanie przepisy dotyczące trudnych do wyceny wartości niematerialnych w szczególności § 8 Rozporządzenia TP? Czy organy podatkowe będą mogły stosować w tym przypadku § 8 ww. Rozporządzenia?
- Czy w przypadku nieprawidłowego ustalenia dochodu na podstawie art. 24d ust 8 będzie miało zastosowanie dodatkowe zobowiązanie, o którym mowa w art. 58a § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej?
- Czy podatnik będzie mógł wystąpić z wnioskiem o uprzednie porozumienie cenowe (na podstawie przepisów Działu IIa Ordynacji podatkowej)? Jeśli nie, to postulujemy o rozważenie takiej możliwości.

Zwracamy się również z prośbą o podanie przykładów liczbowych dla kilku sytuacji prezentujących prawidłowy sposób postępowania przez podatnika w przypadku konieczności ustalenia dochodu w cenie sprzedaży produktu lub usługi.

#### **Art. 44 ust. 2 ustawy CIT**

Zainteresowany podmiot postuluje za objęciem wyjaśnieniami przepisów przejściowych art. 44 ust 2 ustawy CIT. W szczególności praw i obowiązków wynikających z zastosowania w stosunku do roku podatkowego rozpoczynającego się po 31 grudnia 2017 r. reżimu prawnego uregulowanego przepisami Rozdziału 1a ustawy o CIT, oraz sformułowania ze wskazanej jednostki redakcyjnej (...) „a podatnik będzie zwolniony z obowiązków dokumentacyjnych na podstawie przepisów obowiązujących w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2017 r.”.

W opinii Crido, doprecyzowania wymaga zapis ustępu dotyczący zwolnienia z obowiązku sporządzania dokumentacji za rok rozpoczynający się po dniu 31 grudnia 2017 r. w oparciu o wprowadzane regulacje. Literalne brzmienie ww. przepisu - w szczególności zdanie „(...) podatnik będzie zwolniony z obowiązków (...) na podstawie przepisów obowiązujących w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2017 r.” może być (w naszej ocenie wbrew intencji Ustawodawcy) interpretowane jako zwolnienie oparte o przepisy obowiązujące przed 1 stycznia 2019 r. Innymi słowy, w praktyce tylko podatnicy korzystający ze zwolnienia z obowiązku dokumentacyjnego na starych zasadach (ze względu na brak transakcji lub realizację transakcji poniżej progów) będą mogli skorzystać z nowych przepisów już za rok 2018. Taka wykładnia prowadzi do wniosków sprzecznych z celem wprowadzenia przepisów przejściowych jak i z uzasadnieniem do projektu: „Regulacja ustępu 2 ma na celu fakultatywne umożliwienie podatnikom stosowanie przepisów wprowadzonych przez ustawę w zakresie dokumentacji cen transferowych – w odniesieniu do transakcji kontrolowanych realizowanych w 2018 r. Regulacja zostaje wprowadzona, żeby pozwolić podatnikom na przygotowanie dokumentacji cen transferowych za 2018 rok na podstawie zmienionych przepisów, co może spowodować ograniczenie obowiązków w zakresie dokumentacji cen transferowych dla części podatników już za 2018 rok”.



## II. Stanowisko i uwagi do przepisów ustawy Ordynacja podatkowa w zakresie raportowania schematów podatkowych (Rozdział 11a)

Ze względu na trudności interpretacyjne prosimy o wyjaśnienie czy następujące czynności będą podlegały raportowaniu zgodnie z Rozdziałem 11a Ordynacji podatkowej:

- zastosowanie uproszczenia, o którym mowa art. 11g ustawy CIT (safe harbour dla pożyczek),
- przygotowanie analizy porównawczej potwierdzającej rynkowość historycznej transakcji,
- przygotowanie analizy porównawczej potwierdzającej rynkowość historycznej transakcji, gdzie analiza może zostać wykorzystana przez klienta do ustalenia ceny transferowej na kolejne lata podatkowe (ze względu na jej 3 letni okres obowiązywania),
- przygotowanie analizy porównawczej do planowanej transakcji (jako odrębnej usługi niezwiązanej z projektowaniem modelu rozliczeń),
- przygotowanie uzasadnienia wyboru metody dla planowanej transakcji,
- przygotowanie uzasadnienia wyboru punktu w przedziale,
- przygotowanie analizy zgodności,
- wystąpienie z wnioskiem o uprzednie porozumienie cenowe (APA),
- przygotowanie dokumentacji wspierającej (tzw. defense file) dla transakcji historycznej, która w przyszłości będzie mogła służyć obronie dokumentowanej transakcji,
- przygotowanie / opiniowanie umowy dotyczącej transakcji wewnątrzgrupowych, w tym zasad kalkulacji wynagrodzenia.

Dodatkowo pojawiają się następujące wątpliwości:

- czy analiza porównawcza może zostać uznana za znacznie ujednoliconą dokumentację, o której mowa w art. 86a. § 1 pkt 5d OP?
- czy dla celów definicji trudnych do wyceny wartości niematerialnych można posługiwać się wskazówkami wynikającymi z BEPS Działanie 8-10? W przeciwnym razie – jak należy definiować trudne do wyceny wartości niematerialne? W praktyce w przypadku braku zbieżności definicji z definicją BEPS i przy obecnym kształcie wyjaśnień, w zasadzie każda wycena wartości niematerialnych może podlegać raportowaniu,
- czy przygotowanie opinii / porady stwierdzającej, że brak odpłatności skutkuje zastosowaniem art. 12 ust 1 pkt 2 ustawy CIT i w konsekwencji rozpoznaniem przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia stanowi zmianę kwalifikacji dochodów (przychodów) do innego źródła jeśli w wyniku tej porady podatnik wprowadzi odpłatność (zmiana z przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia na koszt podatkowy)?
- czy opinia w zakresie zakwalifikowania do podlegających limitowi lub podziału rozliczeń na podlegające i niepodlegające limitowi, o których mowa w art. 15e ustawy CIT będzie podlegać raportowaniu?
- czy przy weryfikacji czy analiza porównawcza podlega raportowaniu istotny jest fakt czy dany podmiot korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w art. 6 ustawy CIT lub korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a ustawy CIT lub że ponosi stratę. W szczególności czy jest spełnione kryterium głównej korzyści skoro art. 11c ust. 1 ustawy CIT nakłada na podatników obowiązek



stosowania zasady rynkowej, a przygotowanie analizy porównawczej jest niezbędne w celu wywiązania się z tego obowiązku,

- czy inna szczególna cecha rozpoznawcza „Różnica pomiędzy polskim podatkiem a faktycznie podlegającym zapłacie podatkiem w innym państwie przekracza kwotę 5 mln zł” (art. 86a. § 1 pkt 1d OP) dotyczy także transakcji towarowych?
- czy opinia dotycząca prawidłowości modelu rozliczeń (metody kalkulacji) może podlegać raportowaniu?
- czy opinia dotycząca stosowania kluczy alokacji w stosowanej przez klienta metodzie odkosztowej lub innej metodzie może podlegać raportowaniu?
- czy opinia dotycząca składu bazy kosztowej w stosowanej przez klienta metodzie odkosztowej lub metodzie profit split może podlegać raportowaniu?



### III. Stanowisko i uwagi do przepisów Rozporządzeń wykonawczych do przepisów Rozdziału 1a CIT

#### Uwagi do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych

##### § 2 pkt. 1 Rozporządzenia TP

Na kanwie wprowadzenia nowej definicji restrukturyzacji (por. § 2 pkt. 1 Rozporządzenia TP) powstaje pytanie jak należy traktować zdarzenia, które nie spełniają kryteriów zaadresowanych w Rozporządzeniu TP np. skutkują zmniejszeniem EBIT o 15% czy w takim przypadku:

- nienależne jest wynagrodzenie pomimo, że podmioty niepowiązane ustaliłyby takie wynagrodzenie?
- czy w przypadku zapłaty wynagrodzenia z tytułu takiej restrukturyzacji takie wynagrodzenie nie będzie stanowić kosztu podatkowego?

Zainteresowany podmiot zwraca uwagę, że wprowadzenie definicji różniącej się od definicji zawartej w Wytycznych OECD będzie powodować problemy praktyczne. Pomimo, że zgodnie z polską definicją dane zdarzenie nie będzie stanowić restrukturyzacji w rozumieniu regulacji z zakresu cen transferowych, pod inną jurysdykcją podatkową może zostać ocenione jako przeprowadzenie restrukturyzacji. Stąd niezbędne jest objęcie zagadnienia restrukturyzacji stosownymi wyjaśnieniami.

##### § 7 pkt. 2 Rozporządzenia TP

Zgodnie z § 7 pkt 2. Rozporządzenia TP, „*przy określaniu dochodu (straty) podatnika w zakresie transakcji kontrolowanej w drodze oszacowania, w przypadku gdy podmiot powiązany dokonał zmiany ceny transferowej z uwzględnieniem okoliczności, w tym danych porównawczych, które nie mogły być znane stronom transakcji kontrolowanej w dniu jej zawarcia, organ podatkowy nie jest związany ograniczeniem wynikającym z ust. 1 w zakresie tej zmiany*”.

Zainteresowany podmiot identyfikuje praktyczną wątpliwość, czy powyższe oznacza, że w przypadku dokonania przez podmiot powiązany zmiany ceny transferowej, organ podatkowy (celno – skarbowy) ma prawo przeprowadzić szacowanie dochodów uwzględniając dane nieznanne podatnikowi na moment przeprowadzenia zmiany, a znane organowi na moment dokonywania szacowania przez organ? W szczególności czy sam fakt dokonania zmiany przez podatnika nadaje organom podatkowym nieograniczone w czasie prawo do stosowania danych nieznanymi podatnikowi na moment dokonania zmiany. Czy też organ podatkowy w takiej sytuacji może stosować dane znane wyłącznie na moment dokonania zmiany przez podatnik, a używanie danych po tej dacie nie będzie uprawnione.



### **§ 15 pkt 4 rozporządzenia TP**

Zgodnie z treścią § 15 pkt 4 Rozporządzenia TP, *analiza uwzględnia oczekiwany przez każdą ze stron transakcji kontrolowanej poziom wartości przedmiotu transakcji kontrolowanej.*

Zainteresowany podmiot zgłasza wątpliwość interpretacyjną, czy ustawodawca miał w tym przypadku na myśli dokonanie wyceny z perspektywy obu stron, co oznacza w praktyce dokonanie dwóch wycen dla sprzedającego i kupującego.

### **§ 17 pkt 3 Rozporządzenia TP**

Przepisy § 17 pkt 3 Rozporządzenia TP stanowią, że elementem badania porównywalności w odniesieniu do restrukturyzacji jest: *określenie, w jakim zakresie w rezultacie restrukturyzacji doszło do przeniesienia potencjału do generowania zysku, w szczególności wskutek przeniesienia wartościowych aktywów lub praw do tych aktywów, w tym wartości niematerialnych, lub rozwiązania lub istotnego renegotjowania istniejących umów, lub przeniesienia zorganizowanej części przedsiębiorstwa;*

W opinii Crido, doprecyzowania wymaga, czy stosowanie § 17 Rozporządzenia TP powinno uwzględniać również dokonanie przeniesienia funkcji i/lub ryzyk, co również może być związane z potencjałem zysku.

## **Uwagi do Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych**

### **§ 2 Rozporządzenia TPD**

Zgodnie z § 2 lokalna dokumentacja cen transferowych obejmuje m.in.

*b) opis podstawowej działalności podmiotu powiązanego, w tym:*

*– informację o istotnych ekonomicznie funkcjach, aktywach lub ryzykach, mających wpływ na podmiot powiązany, które zostały przeniesione w roku obrotowym i w roku poprzedzającym rok obrotowy, jeżeli takie przeniesienie nastąpiło.*

Crido, wskazuje na wątpliwość interpretacyjną, czy dla celów określenia jakie są istotne ekonomicznie funkcje, aktywa lub ryzyka należy posługiwać się definicją **restrukturyzacji** z § 2 ust. 1 Rozporządzenia TP.



**Uwagi do Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych**

**§ 4 ust 1 Rozporządzenia MAP**

Zainteresowany podmiot postuluje za objęciem wyjaśnieniami pojęcia „protokół kontroli”. Zasady procedury MAP przewidują jej uniezależnienie od administracyjnego i sądowego toku procedowania, bowiem wszczęcie procedury wzajemnego porozumiewania się jest możliwe niezależnie od środków odwoławczych przewidzianych przez prawo krajowe (§ 4 ust. 11 Rozporządzenia MAP). Pełna realizacja powyższej zasady jest możliwa przy założeniu, że podatnik może wnieść stosowny wniosek w pierwszym możliwym momencie zidentyfikowania ryzyka zaistnienia podwójnego opodatkowania. Biorąc pod uwagę tryb kontroli celno – skarbowej oraz praktykę kontrolną organów podatkowych, ustalenia mogą zostać wyartykułowane również w protokole z badania ksiąg (por. art. 193 § 6 Ordynacji podatkowej), czy też wyniku kontroli (por. art. 82 ustawy o KAS). W związku z powyższym Crido postuluje za praktycznym rozszerzeniem poprzez wyjaśnienia podatkowego katalogu aktów administracyjnych, które mogą stanowić podstawę formalną do zawnioskowania o wszczęcie procedury wzajemnego porozumiewania się (MAP).



Ewelina Stamblewska – Urbaniak, Partner



Zapoznałam się z klauzulą informacyjną.

Wyrażam zgodę na przetwarzanie i administrowanie moimi danymi przez Ministerstwo Finansów na potrzeby konsultacji podatkowych w zakresie wydania objaśnień podatkowych dotyczących cen transferowych.

Wyrażam zgodę na przetwarzanie i administrowanie moimi danymi przez Ministerstwo Finansów w przyszłości na potrzeby dalszych działań w ramach konsultacji podatkowych w zakresie wydania objaśnień podatkowych dotyczących cen transferowych.

Jednocześnie oświadczam, że zostałam poinformowana, że mam prawo dostępu do treści swoich danych, prawo ich poprawiania, prawo sprzeciwu wobec ich przetwarzania w wyżej opisanym celu oraz wobec przekazywania danych innym podmiotom, a także prawo zażądania zaprzestania przetwarzania moich danych osobowych.



---

Ewelina Stambewska – Urbaniak, Partner

