



Ceny transferowe kogo obowiązują te przepisy?

Natalia Stoch-Mika

Podstawa prawna

CIT/PIT- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2587, z późn. zm.) oraz analogiczne przepisy Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2647, z późn. zm.)

Rozporządzenie TP- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. poz. 2491) oraz Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. poz. 2502)

Rozporządzenie TPD- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. poz. 2479) oraz Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. poz. 2509)

Wytyczne OECD- OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OECD, 2017)

Definicje

Zasada arm's length - zasada ceny rynkowej / zasada niezależności wyrażona w art. 11c ust. 1 ustawy CIT

Podmioty powiązane – oznacza:

- a) podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot, lub
- b) podmioty, na które wywiera znaczący wpływ:
 - ten sam inny podmiot lub
 - małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot, lub
- c) spółkę niebędącą osobą prawną i jej wspólnika, lub
 - ca) spółkę, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1 (Komandytowa i SKA), i jej komplementariusza, lub
 - cb) spółkę, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a (spółka jawna), i jej wspólnika, lub
- d) podatnika i jego zagraniczny zakład, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej - spółkę kapitałową wchodzącą w jej skład i jej zagraniczny zakład;

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.

Wywieranie znaczącego wpływu

Przez wywieranie znaczącego wpływu, o którym mowa w ust. 1 pkt 4 lit. a i b, rozumie się:

1) posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25%:

a) udziałów w kapitale lub

b) praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub

c) udziałów lub praw do udziału w zyskach, stratach, lub majątku, lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych, lub

2) **faktyczną zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, lub**

3) **pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia.**

Jeżeli pomiędzy podmiotami występują relacje, które nie są ustanawiane lub utrzymywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, w tym mające na celu manipulowanie strukturą właścicielską lub tworzenie cyrkularnych struktur właścicielskich, to podmioty, pomiędzy którymi występują takie relacje, uznaje się za podmioty powiązane.

Kto jest objęty obowiązkiem stosowania cen rynkowych?

Podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.

Jeżeli w wyniku istniejących powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, i w wyniku tego podatnik wykazuje dochód niższy (stratę wyższą) od tego, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały, organ podatkowy określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.

Obowiązek sporządzania deklaracji TPR

Podmioty powiązane realizujące między sobą transakcje przekraczające progi są zobowiązane do sporządzania deklaracji TPR.

TPR składają:

- 1) Podmioty powiązane realizujące między sobą transakcje, których wartość przekracza ustawowe progi, zobowiązane do sporządzania dokumentacji podatkowych,
- 2) Podmioty powiązane, zwolnione z obowiązku sporządzania dokumentacji na mocy art. 11o ustawy o CIT i 23k ustawy o PIT,
- 3) Podmioty niepowiązane realizujące transakcje z podmiotami z tzw. rajów podatkowych, m.in. z Hongkongu, Monako, Mauritius, Panama i inne po przekroczeniu określonego progu.

Progi których przekroczenie powoduje obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej

- ✓ Podatnicy, którzy realizują z podmiotami powiązаныmi transakcje przekraczające progi co do zasady zobowiązani są do sporządzania lokalnych dokumentacji podatkowych.
- ✓ Lokalna dokumentacja cen transferowych jest sporządzana dla transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, której wartość przekracza w roku podatkowym następujące progi dokumentacyjne:
 - 1) 10 000 000 zł - w przypadku transakcji towarowej;
 - 2) 10 000 000 zł - w przypadku transakcji finansowej;
 - 3) 2 000 000 zł - w przypadku transakcji usługowej;
 - 4) 2 000 000 zł - w przypadku innej transakcji niż określona w pkt 1-3.
- ✓ Dla transakcji z podmiotami z tzw. rajów podatkowych limit ten wynosi:
 - 1) 2 500 000 zł - w przypadku transakcji finansowej;
 - 2) 500 000 zł - w przypadku transakcji innej niż transakcja finansowa

Master file

- ✓ Podmioty powiązane, których sprawozdania finansowe są konsolidowane metodą pełną lub proporcjonalną, obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, dołączają do tej dokumentacji grupową dokumentację cen transferowych, sporządzoną za rok obrotowy, w terminie do końca dwunastego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego, jeżeli należą do grupy podmiotów powiązanych:
 - 1) dla której jest sporządzane skonsolidowane sprawozdanie finansowe;
 - 2) której skonsolidowane przychody przekroczyły w poprzednim roku obrotowym kwotę 200 000 000 zł lub jej równowartość.
- ✓ 2. Kwoty przychodów, o których mowa w ust. 1 pkt 2, wyrażone w walucie obcej przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski obowiązującego w ostatnim dniu roboczym sprawozdawczego roku obrotowego poprzedzającego rok obrotowy, którego dotyczy grupowa dokumentacja cen transferowych.

Brak obowiązku sporządzania DCT – zwolnienie z DCT dla polskich podmiotów

Zgodnie z art. 11n ustawy o CIT i 23z Ustawy o PIT ustawodawca zwolnił niektóre podmioty z obowiązku sporządzania DCT, pomimo przekroczenia progów.

Obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, nie ma zastosowania do transakcji kontrolowanych:

1) zawieranych wyłącznie przez podmioty powiązane mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w roku podatkowym, w którym każdy z tych podmiotów powiązanych spełnia łącznie następujące warunki:

- a) nie korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w art. 6 (zwolnienia podmiotowe),
- b) nie korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a (dla podmiotów z SSE i dla nowych inwestycji),
- c) nie poniósł straty podatkowej;

1a) zawieranych wyłącznie:

a) pomiędzy położonymi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznymi zakładami podmiotów powiązanych mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium innego niż Rzeczpospolita Polska państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego,

b) przez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium innego niż Rzeczpospolita Polska państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego z podmiotem powiązany mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej

- w roku podatkowym, w którym przychody lub koszty uzyskania przychodów powstałe w wyniku takich transakcji kontrolowanych zostały przypisane do zagranicznego zakładu pod warunkiem, że żaden z podmiotów powiązanych w zakresie tych przychodów lub kosztów przypisanych do zagranicznego zakładu nie korzysta ze zwolnień, o których mowa w art. 6 i art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a, i nie poniósł straty podatkowej;

Przykład 1

Spółka X sp. z o.o., która jest polskim rezydentem podatkowym nabyła usługi najmu maszyn i urządzeń od spółki Y sp. z o.o. z siedzibą w Polsce w 2022 r. Spółka X kupowała usługi najmu łącznie od 2 podmiotów powiązanych w Polsce. Od podmiotu Y sp. z o.o. kupowała usługi na kwotę 1.300.000 zł, zaś od pozostałych dwóch za ok. 900.0000 zł Jednakże z uwagi na spore koszty, spółka X poniosła stratę podatkową za 2022 r.

Pytanie: Czy w powyżej opisanej sytuacji spółki zobowiązane są do sporządzenia dokumentacji local file?

Odpowiedź: Tak. Opisana transakcja podlega obowiązkowemu sporządzeniu dokumentacji local file, z uwagi na to, że przekroczony został próg dla danego typu transakcji oraz z uwagi na to, że spółka X sp. z o.o. miała stratę w roku podatkowym, za który sporządzana jest dokumentacja.

Przykład 2

Spółka A sp. z o.o. pozyskuje finansowanie w postaci pożyczek od 2 podmiotów powiązanych.

Od podmiotu powiązanego B z siedzibą w Niemczech pożyczyła 7.000.000 zł, a od podmiotu C sp. z o.o. w Polsce pożyczyła 4.000.000 zł.

W 2022 r. spółka A sp. z o.o. osiągnęła zysk.

Pytanie: Czy w powyżej opisanej sytuacji spółki zobowiązane są do sporządzenia dokumentacji local file?

Odpowiedź: NIE, gdyż transakcje nie przekraczają progów dokumentacyjnych. Z uwagi na fakt, że transakcji z polskim podmiotem nie sumujemy z pozostałymi kwotami transakcji jednorodnej, to nie mamy obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej.

Przykład 3

Spółka z o.o. posiadająca siedzibę w Polsce należy do międzynarodowej grupy kapitałowej. W związku ze swoim rozwojem planuje budowę nowej hali produkcyjnej. Na budowę zaciąga kredyt w Banku, którego siedziba jest również na terytorium Polski. Dla uzyskania kredytu niezbędne jest podpisanie zabezpieczenia w formie gwarancji udzielonej przez inny podmiot z grupy, który ma siedzibę w Austrii. Kwota udzielonej gwarancji wynosi 20.000.000,00 zł.

Pytanie: Czy w związku z powyższą sytuacją Spółka ma obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych?

Odpowiedź: Tak, gwarancje i poręczenia należą do transakcji finansowych. Opisany powyżej przykład udzielenia gwarancji przez podmiot z zagranicy będzie podlegał dokumentacji podatkowej z koniecznością przeprowadzenia analizy porównawczej.

W roku 2022 KAS wykryła zaniżenie przychodu przez spółkę o ponad 6,1 mln zł.

• Dolnośląska Krajowa Administracja Skarbowa (KAS) wykryła, że spółka informatyczna udzielała za darmo „spółkom córkom” zabezpieczeń

z tytułu zobowiązań płatniczych oraz gwarancji bankowych.

• Takie usługi w warunkach rynkowych są płatne i stanowią przychód podlegający opodatkowaniu.

• Spółka złożyła korektę deklaracji CIT i wpłaciła ponad 1,4 mln zł.

Kontrola spółki

Eksperti z dolnośląskiej KAS przeprowadzili kontrolę celno-skarbową w spółce z branży informatycznej. Udzielała za darmo „spółkom córkom” w Czechach i Polsce (podmiotom powiązanych) zabezpieczeń z tytułu zobowiązań płatniczych, wynikających z zakupów towarów z odroczonym terminem płatności, a także gwarancji bankowych.

Takie usługi w warunkach rynkowych są płatne i są przychodem podlegającym opodatkowaniu.

Zaniżony przychód przez spółkę o ponad 6,1 mln zł.

W toku kontroli oszacowano wartość nieodpłatnych świadczeń na ponad 6,1 mln zł, których spółka udzieliła na rzecz podmiotów powiązanych z tytułu udzielonych im gwarancji i poręczeń. Przychód ten nie został wykazany, przez co została zaniżona podstawa opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych (CIT) oraz podatek należny.

Spółka złożyła korektę deklaracji CIT i wpłaciła ponad 1,4 mln zł podatku z odsetkami.

Wytyczne OECD

Analizy przeprowadzono w oparciu o polskie przepisy dotyczące cen transferowych. Wykorzystano wytyczne OECD dla przedsiębiorstw międzynarodowych oraz administracji podatkowych w sprawie cen transferowych.

Wytyczne OECD to wskazówki stosowania zasady ceny rynkowej, która stanowi międzynarodowy standard w zakresie wyceny dla celów podatku dochodowego transakcji między podmiotami powiązаныmi. Stanowią zbiór dobrych praktyk oraz punkt odniesienia, służący do wyboru właściwego kierunku interpretacyjnego norm prawnych z zakresu cen transferowych.

Przykład 4

Spółka S.A. z siedzibą w Polsce dokonuje importu odzieży od Spółki z siedzibą w Monako. Spółki nie są podmiotami powiązаныmi. Import odzieży w trakcie roku opiewa na kwotę 3.000.000,00 zł.

Pytanie: Czy w związku z powyższą sytuacją Spółka ma obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych?

Odpowiedź: Tak, Monako jest rajem podatkowym i związku z tym Spółka ma obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej. Spółka nie ma obowiązku sporządzania analizy porównawczej dla wyżej opisanej transakcji.

Przykład 5

Spółka A sp. z o.o. zbliża się do limitu, który zobowiązuje ją do badania przez biegłego rewidenta. W związku z powyższym Wspólnicy Spółki decydują się na otwarcie nowego podmiotu i przeniesienia do niego części umów. W związku z czym obroty Spółki A w kolejnym roku spadną o 40%.

Pytanie: Czy w związku z powyższą sytuacją Spółka ma obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych?

Odpowiedź: Tak, dla tak zwanej transakcji restrukturyzacji.

Ceny transferowe a restrukturyzacja

Definicja restrukturyzacji

Rozumie się przez to 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.

Warunki restrukturyzacji

Zgodnie z literalną interpretacją definicji restrukturyzacji ma ona miejsce wtedy, gdy łącznie spełnione są dwie okoliczności wskazane w przepisach, na co wskazuje spójnik „oraz”.

Jednocześnie, literalna interpretacja przepisu wskazuje, że warunek zmiany EBIT o 20% dotyczy drugiej okoliczności czyli punktu 1 lit. b) w którym zawarto stwierdzenie: „...jeżeli w wyniku tego przeniesienia przewidywany średnioroczny wynik finansowy...”. W konsekwencji, przepis w obecnym brzmieniu należy interpretować następująco: Restrukturyzacja, w rozumieniu przepisów o cenach transferowych, ma miejsce wtedy, gdy reorganizacja obejmuje istotną zmianę relacji handlowych lub finansowych, (w tym zakończenie obowiązujących umów lub zmianę ich istotnych warunków), wiążącą się jednocześnie z przeniesieniem pomiędzy podmiotami powiązаныmi funkcji, aktywów lub kategorii ryzyka, a materialność tego przeniesienia mierzona zmianami przewidywanego średniorocznego EBIT podatnika w trzyletnim okresie wynosi co najmniej 20%.

Przykładowe reorganizacje
biznesowe, które które mogą
wypełniać definicję
restrukturyzacji:

- ✓ Konwersja dystrybutora o pełnym ryzyku na dystrybutora o niskim profilu ryzyka, agenta, komisanta, podmiot świadczący usługi marketingowe/wsparcia sprzedaży;
- ✓ Konwersja producenta o pełnym ryzyku na producenta o niskim profilu ryzyka, podmiot świadczący usługę produkcyjną, przetwórcę;
- ✓ Transfer istotnych wartości niematerialnych i prawnych oraz istotnych praw do wartości niematerialnych i prawnych; ☐ Wypowiedzenie umowy / kontraktu, które wiąże się z przeniesieniem istotnych funkcji, ryzyk lub aktywów lub zawarciem innej umowy / kontraktu przez inny podmiot grupy;
- ✓ Zamknięcie produkcji / części produkcji w jednym podmiocie powiązonym i rozpoczęcie tej samej produkcji w innym podmiocie powiązonym;
- ✓ Przeniesienie / koncentracja funkcji do podmiotu regionalnego/centralnego przy jednoczesnym ograniczeniu funkcji podmiotów lokalnych, w zakresie np. funkcji zakupowych, wsparcia sprzedaży, zarządzania łańcuchem dostaw;
- ✓ Przeniesienie pracowników / zespołów między podmiotami, nawet gdy odbywa się ono poprzez rozwiązanie umowy o pracę za porozumieniem i zawarcie nowej umowy; Przeniesienie aktywów, które następnie są zwrotnie udostępniane / leasingowane / licencjonowane;
- ✓ Sprzedaż lub aport zorganizowanej części przedsiębiorstwa lub przedsiębiorstwa;
- ✓ Przenoszenie działalności gospodarczej generującej straty.

Dokumentacja dla restrukturyzacji

Należy pamiętać, że analiza i dokumentowanie restrukturyzacji służy zaadresowaniu zasady arm's length wyrażonej w art. 11c Ustawy CIT.

Dokumentowanie restrukturyzacji powinno się zatem odbywać już w momencie podejmowania decyzji o restrukturyzacji jak i momencie jej przeprowadzania. Udokumentowanie procesu restrukturyzacji powinno adresować wszystkie punkty, czyli elementy wskazane w rozdziale 4 Rozporządzenia TP.

Zgodnie z wyjaśnieniami Forum Cen Transferowych w celu przeprowadzenia identyfikacji faktycznych transakcji, które składają się na restrukturyzację najważniejsze jest, aby dokonać analizy dokumentów, jakie zostały sporządzone np. pisemne kontrakty, umowy i inne dokumenty, w tym, dokumentację cen transferowych, a także rzeczywiste wydarzenia i postępowanie stron.

Dopiero na podstawie posiadanych dokumentów można opracować analizę funkcjonalną, czyli dokładne określenie pełnionych przez podmioty funkcji, angażowanych aktywów oraz ponoszonych ryzyk, a następnie określić jakie zmiany w tych funkcjach wprowadzana dana transakcja.

Recharakteryzacja transakcji

Wprowadzone w roku 2019 przepisy art.11c ust.4 Ustawy o CIT dały nowe narzędzia organom skarbowym. Przepisy te określają, że w przypadku gdy organ podatkowy 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", uwzględniając:

- 1) warunki, które ustaliły między sobą podmioty powiązane,
- 2) fakt, że warunki ustalone między podmiotami powiązanymi uniemożliwiają określenie ceny transferowej na takim poziomie, na jaki zgodziłyby się podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną uwzględniając opcje realistycznie dostępne w momencie zawarcia transakcji

- organ ten określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia transakcji kontrolowanej, a w przypadku gdy jest to uzasadnione, określa dochód (stratę) podatnika z transakcji właściwej względem transakcji kontrolowanej.

Recharakteryzacja transakcji cd.

Podatnicy w szczególności muszą mieć na uwadze, że dokonując określenia dochodu z transakcji właściwej lub pomijając transakcję, organy podatkowe po pierwsze uwzględniają fakt, że warunki ustalone między podmiotami powiązаныmi uniemożliwiają określenie ceny transferowej na takim poziomie, na jaki zgodziłyby się podmioty niepowiązane, które kierowałyby się racjonalnością ekonomiczną. Po drugie organy podatkowe powinny uwzględniać opcje realistycznie dostępne w momencie zawarcia transakcji.

Warto pamiętać, że przepisy stanowią, że podstawą recharakteryzacji lub pominięcia transakcji kontrolowanej nie może być wyłącznie trudność w weryfikacji ceny transferowej przez organ podatkowy albo brak porównywalnych transakcji występujących pomiędzy podmiotami niepowiązаныmi w porównywalnych okolicznościach.

Skutkiem recharakteryzacji transakcji kontrolowanej na inną transakcję właściwą jest, jest zastosowanie przez organ podatkowy metody ustalania cen transferowych odpowiedniej dla nowo określonej transakcji właściwej. W przypadku pominięcia transakcji organ odstępuje od zastosowania metody ustalania cen transferowych i określa dochód (stratę) bez uwzględnienia transakcji.

Warto pamiętać

Podatnicy powinni pamiętać, że przepisy dotyczące recharakteryzacji transakcji w cenach transferowych powinny być stosowane przez organy podatkowe w sytuacjach ostatecznych po wyczerpaniu się innych możliwości uwzględnionych w przepisach prawa. Przepis ten również nie powinien być stosowany samodzielnie przez organy podatkowe tylko po to by podważyć rynkowy charakter danej transakcji.

W przypadku, gdy organ podatkowy zdecyduje się na dokonanie recharakteryzacji lub pominięcie transakcji kontrolowanej powinno podlegać rygorom wykazania przez organy podatkowe, że w wyniku istniejących powiązań zostały ustalone lub narzucone warunki różniące się od tych, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, i w wyniku tego podatnik wykazał dochód niższy (stratę wyższą) od tego, jakiego należałoby oczekiwać. Kolejnym krokiem organu podatkowego winno być uwzględnienie faktycznego przebiegu transakcji, jak również okoliczności jej zawarcia oraz zachowania stron.

Przepisy dotyczące recharakteryzacji transakcji nigdy nie powinny być stosowane w sposób uznaniowy przez organy podatkowe.