Frontiers in tax

Polish edition

Marzec 2019

W tym numerze:

- Czy definicje i pojęcia w zakresie cen transferowych pomogą podatnikom?
- Elementy dokumentacji podatkowej oraz obowiązki sprawozdawcze
- Uproszczone zasady rozliczeń (*safe harbours*)
- Kolejny krok w kierunku ujednolicenia zasad szacowania zysków ze standardami międzynarodowymi
- Korekty cen transferowych – czas przygotować się do nowych obowiązków
- Nowe instrumenty: recharakteryzacja oraz nieuznawanie transakcji
- Nowe, dotkliwsze sankcje w cenach transferowych
- Nowe przepisy o cenach transferowych – od kiedy znajdą zastosowanie?

KPMG.pl

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

W tym numerze

Wstęp 5

Czy definicje i pojęcia w zakresie cen transferowych pomogą podatnikom? 6

Elementy dokumentacji podatkowej oraz obowiązki sprawozdawcze 10

Uproszczone zasady rozliczeń (*safe harbours*) 14

Kolejny krok w kierunku ujednolicenia zasad szacowania zysków ze standardami międzynarodowymi 19

Korekty cen transferowych – czas przygotować się do nowych obowiązków 22

Nowe instrumenty: recharakteryzacja oraz nieuznawanie transakcji 27

Nowe, dotkliwsze sankcje w cenach transferowych 30

Nowe przepisy o cenach transferowych – od kiedy znajdą zastosowanie? 34

Publikacje KPMG 38

Kontakt 39

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Wstęp

Jacek Bajger
partner w dziale doradztwa podatkowego, szef zespołu ds. cen transferowych w KPMG w Polsce

Monika Palmowska
partner w dziale doradztwa podatkowego w zespole ds. cen transferowych w KPMG w Polsce

Wszyscy pamiętamy emocje jakie towarzyszyły rewolucyjnym zmianom, które pojawiły się w przepisach o cenach transferowych od początku 2017 r. Jeszcze lepiej pamiętamy mobilizację z roku 2018 gdy musieliśmy przygotować dokumentację do transakcji z podmiotami powiązanymi według tych nowych przepisów. Wspominamy wrażenie ulgi, gdy okazało się, że oświadczenia o posiadaniu dokumentacji nie trzeba składać już po trzech, ale dopiero po dziewięciu miesiącach po zakończeniu roku podatkowego. I wreszcie z prawdziwą przyjemnością powracamy do momentu satysfakcji, gdy dokumentacja była gotowa i wszelkie prace w tym zakresie zostały zakończone. Smak prawdziwego zwycięstwa!

Nie możemy jednak zapomnieć, że zgodnie z dawnym porzekadłem, zwycięzcą jest się tylko jeden dzień. Już kolejnego dnia należy się zacząć przygotowywać do kolejnych wyzwań, kolejnych batalii, które mogą nam się przydarzyć w przyszłości. Niestety nie inaczej jest w zakresie sprostania obowiązkom wynikającym z przepisów o cenach transferowych. Za nami kolejna zmiana w przepisach, która nie tylko znów istotnie zmodyfikowała obowiązki w zakresie koniecznej dokumentacji podatkowej, lecz także wprowadziła nowe definicje, nowe podejście do metod weryfikacji cen, a nawet nowe sankcje. Pojawiły się również nowe zwolnienia z niektórych obowiązków czy przepisy ułatwiające nam łatwiejszą obronę cen w niektórych transakcjach. Poznanie nowych przepisów i właściwe ich zastosowanie pozwoli na odpowiednie przygotowanie się na wypadek jakichkolwiek przyszłych pytań ze strony fiskusa odnośnie transakcji i ich warunków.

Bieżący numer magazynu *Frontiers in tax* zawiera informacje na temat zmian jakie zostały wprowadzone do przepisów o cenach transferowych od początku 2019 r. Pamiętajmy, że największym osiągnięciem jest pokonanie wroga bez walki.

Życzymy przyjemnej lektury!

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Czy definicje i pojęcia w zakresie cen transferowych pomogą podatnikom?

Próba przedstawienia definicji oraz reguł w zakresie cen transferowych dotyczących powstania obowiązku dokumentacyjnego była podejmowana od początku pojawienia się regulacji w tym zakresie w polskim prawie podatkowym. Liczne interpretacje oraz wyroki sądów administracyjnych często wprowadzały tylko dodatkowe zamieszanie i ograniczoną pewność w związku z brakiem prezentacji ujednoliconej linii orzeczniczej. Nowe przepisy w zakresie cen transferowych wychodzą naprzeciw oczekiwaniom rynku, podatników i doradców ustalając pewne pojęcia oraz wprowadzając definicje wprost do ustawy. Powstanie tylko pytanie czy użyteczność i precyzja tych pojęć pozwoli w jasny sposób determinować obowiązki w zakresie cen transferowych?

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

© 2019 KPMG Tax Advisory sp.k. jest polską spółką komandytową, która jest członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych firm stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Pojęcia i definicje

Nowe przepisy w zakresie cen transferowych to próba doprecyzowania lub nadania nowego znaczenia pojęciom będących podstawą do rozliczeń grupowych skutkujących licznymi obowiązkami na gruncie tych przepisów. Kompletną transformację przeszła chociażby definicja podmiotów powiązanych, która znacząco rozszerza grono podmiotów uznanych za powiązane. Zgodnie z nową definicją poziom progu wynoszący co najmniej 25% nie odnosi się tylko do udziałów w kapitale, ale również do innych niż udziały instrumentów mających wpływ na zależność właścicielską. Takimi instrumentami od 2019 r. są m.in.: prawa głosu w organach kontrolnych/zarządczych, udział lub prawa udziału w zyskach lub majątku, posiadane jednostki uczestnictwa, jak również certyfikaty inwestycyjne. Nowe brzmienie otrzymało również pojęcie powiązania pośredniego oraz powiązania osobowego, gdzie istotną rolę odgrywa warunek posiadania rzeczywistej zdolności danej osoby do wpływania na podejmowane przez dany podmiot kluczowych decyzji gospodarczych.

Katalog definicji w zakresie cen transferowych został poszerzony również o pojęcie transakcji kontrolowanej oraz ceny transferowej, które dotychczas nie były zdefiniowane w polskim systemie prawnym. Przesłanką do wprowadzenia obydwu tych definicji była potrzeba zminimalizowania wątpliwości i trudności interpretacyjnych z nimi związanych. Pojęcie transakcji kontrolowanej obejmuje zgodnie z nowymi przepisami wszelkie działania handlowe, w tym także restrukturyzację, zawarcie umowy o podziale kosztów, umowy wspólnego przedsięwzięcia, czy też umowy spółki osobowej. Natomiast pojęcie ceny transferowej opiera się na znaczeniu rezultatu finansowego warunków ustalonych w wyniku istniejących powiązań, w tym cenie, wynagrodzeniu, wyniku lub wskaźniku finansowym.

Na szczególną uwagę w zakresie pojęć i definicji zasługują nowe zapisy odnoszące się do charakteru zależności pomiędzy podmiotami, które tworzą z nieuzasadnionych przyczyn ekonomicznych struktury służące ominięciu przepisów w zakresie cen transferowych. Zgodnie z nowymi przepisami w takim przypadku wszystkie podmioty uczestniczące w takiej strukturze będą uznane za podmioty powiązane.

Obowiązek przygotowania dokumentacji podatkowej

Kolejna odsłona przepisów w zakresie cen transferowych związana z determinacją obowiązków dokumentacyjnych wprowadza uproszczenie w stosunku do skomplikowanych formuł zaproponowanych przez ustawodawcę w przepisach, które weszły w życie z dniem 1 stycznia 2017 r.

Obowiązek przygotowania dokumentacji podatkowej do transakcji realizowanych z podmiotami powiązanymi ciąży na podatnikach, w przypadku gdy wartość tych transakcji przekroczy ustawowe limity, wynoszące:

a. 10 000 000 zł w przypadku transakcji towarowej

b. 10 000 000 zł w przypadku transakcji finansowej

c. 2 000 000 zł w przypadku transakcji świadczenia usług

d. 2 000 000 zł w przypadku transakcji innej niż wskazanej powyżej.

Progi dokumentacyjne ustala się osobno dla transakcji kosztowych i przychodowych, jak również

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

> Znowelizowane przepisy w zakresie cen transferowych to nie tylko dodatkowe obowiązki raportowania i obowiązkowe analizy porównawcze ale również szereg zwolnień umożliwiających podatnikom ograniczenie zaangażowania administracyjnego w proces przygotowania dokumentacji podatkowej.

dla każdej transakcji oddzielnie analizując jej charakter niezależnie od przyporządkowania do kategorii wskazanych powyżej. Charakter transakcji ocenia się pod kątem jej ekonomicznego wpływu na danego podatnika oraz możliwych do zastosowania kryteriów porównywalności i metod weryfikacji cen.

Co istotne, znowelizowane przepisy precyzyjnie determinują co powinno zostać uznane za wartość transakcji kontrolowanej. Odpowiednio dla pożyczki i kredytu jest to wartość kapitału, dla emisji obligacji wartość nominalna obligacji, dla gwarancji wartość sumy gwarancyjnej, natomiast dla pozostałych rodzajów transakcji są to inne wartości ustalone na podstawie wystawionych/otrzymanych faktur, umów bądź przekazanych/otrzymanych płatności.

Jednocześnie wskazano, iż wartości uwzględniane w trakcie determinowania obowiązków dokumentacyjnych powinny być wartościami netto, tj. pomniejszone o wartość podatku od towarów i usług.

Zwolnienia

Znowelizowane przepisy w zakresie cen transferowych to nie tylko dodatkowe obowiązki raportowania i obowiązkowe analizy porównawcze, ale również szereg zwolnień umożliwiających podatnikom ograniczenie zaangażowania administracyjnego w proces przygotowania dokumentacji podatkowej.

Pierwszym i najistotniejszym zwolnieniem, z którego mogą skorzystać podatnicy na kanwie nowych przepisów jest wyłączenie z obowiązku dokumentacyjnego transakcji realizowanych pomiędzy dwoma polskimi spółkami. Możliwość skorzystania ze zwolnienia obwarowana jest szeregiem zastrzeżeń niemniej jednak, sam fakt wprowadzenia tego typu ograniczeń daje potencjalnie przestrzeń do efektywniejszego zarządzania ilością przygotowywanych dokumentów.

Zwolnieniu podlegają również transakcje realizowane pomiędzy podmiotami wchodzącymi w skład podatkowych grup kapitałowych, jak również transakcje objęte decyzją w zakresie uprzednich porozumień cenowych (tzw. APA).

Ponadto, ustawodawca zakłada wyłączenie z obowiązku dokumentacyjnego transakcji nie stanowiących trwale przychodu lub kosztu uzyskania przychodu i transakcji w przypadku, których cena została ustalona w trybie przetargu.

Co istotne, brak obowiązku dokumentacyjnego nie zwalnia w żadnym wypadku z konieczności realizowania transakcji na zasadach rynkowych. Takie zwolnienia mają jedynie na celu ograniczenie zaangażowania administracyjnego po stronie podatników oraz skierowanie sił na transakcje mające kluczowe znaczenie z punktu widzenia ewentualnego transgranicznego transferu zysków.

Katarzyna Olejnik-Długaszek
starszy menedżer w zespole ds. cen transferowych w KPMG w Polsce

Jakub Roszkiewicz
menedżer w zespole ds. cen transferowych w KPMG w Polsce

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Elementy dokumentacji podatkowej oraz obowiązki sprawozdawcze

Zgodnie z nowymi regulacjami w Ustawie o CIT, które weszły w życie w dniu 1 stycznia 2019 r., zmianie uległy nie tylko elementy lokalnej i grupowej dokumentacji cen transferowych ale również treść oświadczenia i informacji podlegających raportowaniu.

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International") podlegającym prawu szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Zakres elementów dokumentacji cen transferowych

Nadrzędnym celem dokumentacji przygotowywanej wg nowych przepisów jest wykazanie rynkowego charakteru transakcji kontrolowanej, a nie wyłącznie uwzględnienie wszystkich elementów formalnych.

Celem zmian w przepisach dotyczących cen transferowych wprowadzonych przez ustawodawcę z początkiem 2019 r. jest zarówno ujednolicenie polskich elementów dokumentacyjnych do standardów międzynarodowych określonych w Wytycznych OECD, jak również ich usystematyzowanie poprzez umieszczenie szczegółowych informacji na temat zakresu dokumentacji danego rodzaju w jednym rozporządzeniu. Działania te mają m.in. na celu zmniejszenie kosztów oraz obciążeń administracyjnych podatników związanych z przygotowaniem dokumentacji.

Za najważniejszą zmianę można uznać wprowadzenie przepisu wskazującego cel sporządzenia dokumentacji, tj. wykazanie, że ceny transferowe w transakcjach wewnątrzgrupowych zostały zawarte na warunkach jakie zaakceptowałyby podmioty niepowiązane.

Jednocześnie należy wspomnieć, że sama trójstopniowa koncepcja dokumentacji cen transferowych przedstawiona w działaniu 13 Planu BEPS (ang. *Base Erosion and Profit Shifting*) nie uległa zmianie i nadal opiera się na podziale dokumentacji na: dokumentację lokalną *(Local File)*, dokumentację grupową (*Master File*) oraz tzw. raportowanie *Country-by-Country*.

Dokumentacja lokalna

Zgodnie z art. 11q ust. 1 Ustawy o CIT lokalna dokumentacja cen transferowych zawiera następujące elementy:

1. opis podmiotu powiązanego;
2. opis transakcji, w tym analizę funkcji, ryzyk i aktywów;
3. analizę cen transferowych (analizę porównawczą lub analizę zgodności);

   Powyższe oznacza, że w przypadku każdej transakcji, co do której powstanie obowiązek dokumentacyjny, należy przygotować analizę rynkowości tj. bez względu na wielkość osiąganych przez podatnika przychodów lub kosztów.
4. informacje finansowe.

Dokumentacja grupowa

Grupowa dokumentacja cen transferowych zgodnie z art. 11q ust. 2 Ustawy o CIT zawiera następujące elementy:

1. opis grupy podmiotów powiązanych;
2. opis istotnych wartości niematerialnych i prawnych grupy podmiotów powiązanych;
3. opis istotnych transakcji finansowych grupy podmiotów powiązanych;
4. informacje finansowe i podatkowe grupy podmiotów powiązanych.

Ważną zmianą jest możliwość posiadania dokumentacji grupowej sporządzonej w języku angielskim przez inny podmiot należący do grupy podmiotów powiązanych i przedłożenia jej tłumaczenia na język polski dopiero na stosowne żądanie organu. Nie zwalania to jednak podatnika z odpowiedzialności za zgodność tej dokumentacji z art. 11q ust. 2 Ustawy o CIT.

Szczegółowy zakres elementów lokalnej i grupowej dokumentacji, mający na celu ułatwienie podatnikom sporządzenie poprawnej dokumentacji, został określony w drodze rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

Nadrzędnym celem dokumentacji przygotowywanej wg nowych przepisów jest wykazanie rynkowego charakteru transakcji kontrolowanej, a nie wyłącznie uwzględnienie wszystkich elementów formalnych.

Raportowanie Country-by-Country

Elementy jakie musi zawierać informacja o grupie podmiotów w 2019 r. pozostała niezmieniona. Kwestie te reguluje rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 czerwca 2017 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych przekazywanych w informacji o grupie podmiotów oraz sposobu jej wypełniania jak również zmieniające je rozporządzenie z dnia 14 marca 2018 r.

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Szerszy zakres oświadczenia o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych

Po raz pierwszy oświadczenie o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych, poza potwierdzeniem jej przygotowania, będzie musiało zawierać oświadczenie o stosowaniu cen rynkowych.

Zgodnie z nowym art. 11m Ustawy o CIT podmioty powiązane, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, składają urzędom skarbowym elektroniczne oświadczenie o jej sporządzeniu, w terminie do końca 9 miesiąca po zakończeniu roku obrotowego.

Poza dotychczasową informacją o sporządzeniu dokumentacji, nowym elementem oświadczenia jest potwierdzenie, że ceny transferowe transakcji kontrolowanych objętych lokalną dokumentacją cen transferowych są ustalane na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane tj. na warunkach rynkowych.

Ustawodawca wprowadził również zmiany w zakresie podpisywania oświadczenia. Według nowych przepisów oświadczenie o sporządzeniu dokumentacji cen transferowych podpisuje kierownik jednostki w rozumieniu ustawy o rachunkowości, podając pełnioną przez siebie funkcję. W przypadku gdy kilka osób będzie spełniało kryteria kierownika jednostki, albo nie będzie możliwe jego wskazanie, oświadczenie ma obowiązek złożyć i podpisać każda z osób uprawnionych do reprezentacji. Co ważne oświadczenie nie może zostać złożone przez pełnomocnika.

> Po raz pierwszy oświadczenie o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych, poza potwierdzeniem jej przygotowania, będzie musiało zawierać oświadczenie o stosowaniu cen rynkowych.

Informacja o cenach transferowych raportowana za pośrednictwem rozbudowanego elektronicznego formularza TP-R

Obowiązek raportowania szerszego zakresu informacji o cenach transferowych za pośrednictwem nowego elektronicznego formularza TP-R może przysporzyć sporo trudności. Wprowadzone przez ustawodawcę zmiany obejmują m.in. raportowanie informacji o cenach transferowych za pośrednictwem nowego elektronicznego formularza TP-R, który zastąpi dotychczasowy formularz CIT-TP. Podmioty, obowiązane do raportowania informacji o cenach transferowych, będą miały czas na złożenie informacji TP-R do końca 9 miesiąca po zakończeniu roku podatkowego rozpoczętego po dniu 1 stycznia 2019 r. Informacje jakie podatnicy będą raportować za

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

pośrednictwem nowego formularza obejmują m.in.:

1. cel złożenia informacji i okres, za jaki jest składana;

2. dane identyfikacyjne podmiotu składającego informację oraz podmiotu, dla którego jest składana;

3. ogólne informacje finansowe podmiotu, dla którego jest składana informacja;

4. informacje dotyczące podmiotów powiązanych i transakcji kontrolowanych;

   Podatnik będzie zobowiązany m.in. do wskazania kategorii transakcji kontrolowanych, których był stroną, ich wartości, jak również do określenia kraju terytorium siedziby bądź zarządu kontrahentów w transakcji. W sytuacji, gdy dana kategoria transakcji podlega zwolnieniu z obowiązku przygotowania dokumentacji podatkowej na podstawie art. 11n ust. 1 Ustawy o CIT, to znaczy, gdy transakcja zawierana jest między dwoma podmiotami krajowymi i przy założeniu spełnienia określonych kryteriów, w tym m.in. dotyczącego braku straty podatkowej stron, informację taką należy odpowiednio wskazać w formularzu.

5. informacje dotyczące metod i cen transferowych;

   Nowością jest również raportowanie już na etapie formularza TP-R informacji o wyborze metody w celu weryfikacji ceny transferowej, stosowanej cenie transferowej w transakcji kontrolowanej oraz wynikach analizy cen transferowych. Takie podejście może powodować większe ryzyko kontroli cen transferowych, szczególnie dla tych transakcji, gdzie samo odniesienie do przedziału rynkowego jest niewystarczające i wymaga przedstawienia dodatkowych argumentów uzasadniających rynkowość transakcji, które zawarte są jedynie w dokumentacji, a nie można ich dodać do formularza TP-R.

6. dodatkowe informacje lub wyjaśnienia dotyczące danych lub informacji, o których mowa w pkt 2-5.

Szczegółowy zakres danych i informacji przekazywany w informacji o cenach transferowych, wraz z objaśnieniami do jej sporządzenia, został przedstawiony w drodze rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie informacji o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

Wprowadzone zmiany nakładają na podatników więcej pracy oraz obowiązek ujawnienia znacznie większej ilości informacji – szczególnie danych dotyczących wyników finansowych – niż miało to miejsce w przypadku formularza CIT-TP.

Podsumowanie

Nowe przepisy mają ułatwić podatnikom przygotowanie poprawnej dokumentacji cen transferowych. Większa przejrzystość przepisów dotyczących zawartości dokumentacji cen transferowych – ogólny zakres elementów zawarty w Ustawie o CIT, zaś szczegółowy w rozporządzeniach – ma zmniejszyć po stronie podatników ryzyko podatkowe. Ponadto ustawodawca usystematyzował i ujednolicił przepisy zgodnie z Wytycznymi OECD. Jedne z większych zmian szykują się w zakresie oświadczenia i informacji o cenach transferowych, gdzie podatnicy będę musieli raportować więcej informacji.

Paulina Szemiel
menedżer w zespole ds. cen transferowych w KPMG w Polsce

Monika Bonikowska
konsultant w zespole ds. cen transferowych w KPMG w Polsce

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Uproszczone zasady rozliczeń (*safe harbours*)

Wprowadzając od 2019 r. nowe przepisy w zakresie cen transferowych, ustawodawca zrezygnował z uzależnienia zakresu obowiązków dokumentacyjnych od skali działalności podatnika. Tym samym analiza porównawcza jest, co do zasady, obowiązkowym elementem dokumentacji podatkowej. Wyjątek od tej reguły stanowią transakcje, w których podatnik zastosuje tzw. uproszczone zasady rozliczeń (ang. *safe harbours*).

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Geneza i przesłanki wprowadzenia

Pod warunkiem spełnienia wymogów określonych w przepisach Ustawy o CIT, zastosowanie uproszczonych zasad rozliczeń w transakcjach usługowych (art. 11f) lub pożyczkowych (art. 11g) skutkuje uznaniem ceny (lub jej elementu) w transakcji z podmiotem powiązanym za rynkową, w związku z czym organ podatkowy odstępuje od określenia dochodu lub straty podatnika w tym zakresie. Zgodnie z uzasadnieniem do projektu nowelizacji takie rozwiązanie nie tylko chroni podatników przed zakwestionowaniem ceny przez organ, ale ma też na celu ograniczenie zakresu obowiązków dokumentacyjnych. W przypadku spełnienia warunków, podatnicy są bowiem zwolnieni z obowiązku przygotowania analizy porównawczej do danej transakcji.

Rozwiązania typu *safe harbour* stosowane są już w wielu innych krajach i co do zasady mają na celu wprowadzenie uproszczeń w odniesieniu do nieskomplikowanych, rutynowych transakcji. Dla przykładu w Szwajcarii czy Rosji stosowane są uproszczenia dotyczące finansowania wewnątrzgrupowego, z kolei w Singapurze – uproszczenia związane z rutynowymi usługami wewnątrzgrupowymi i pożyczkami.

W Polsce, zgodnie ze znowelizowanymi przepisami, *safe harbours* mają zastosowanie do dwóch kategorii transakcji, tj. usług o niskiej wartości dodanej oraz pożyczek, kredytów i emisji obligacji.

Usługi o niskiej wartości dodanej

Uproszczone zasady rozliczeń dotyczące usług o niskiej wartości dodanej znajdą zastosowanie w odniesieniu do transakcji, w których narzut na kosztach usług został określony przy wykorzystaniu metody koszt plus lub metody marży transakcyjnej netto. Dopuszczalna wartość narzutu została określona na poziomie nie wyższym niż 5% w przypadku nabycia usług i nie niższym niż 5% w przypadku świadczenia usług. Tym samym w odniesieniu do transakcji pomiędzy podmiotami krajowymi zastosowanie uproszczeń będzie możliwe wyłącznie w przypadku ustalenia wartości narzutu na poziomie równym 5%, co odpowiada rekomendacjom zawartym w Wytycznych OECD oraz wnioskom Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych.

Ponadto, aby usługodawca mógł skorzystać z dobrodziejstw uproszczonych zasad rozliczeń w transakcji nie może być podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. raju podatkowym. Z kolei usługobiorca zobowiązany jest do posiadania kalkulacji zawierającej informacje o rodzaju i wysokości kosztów uwzględnionych w kalkulacji wartości wynagrodzenia, a także o sposobie zastosowania, wraz z uzasadnieniem wyboru kluczy alokacji dla wszystkich usługobiorców powiązanych.

Należy podkreślić, że przepis znajdzie zastosowanie wyłącznie do usług wymienionych w załączniku nr 6 do Ustawy o CIT, obejmującym m.in. usługi w zakresie księgowości i audytu, usługi związane z zasobami ludzkimi, usługi informatyczne, prawne czy administracyjno-biurowe. Ponadto usługi muszą mieć charakter usług wspomagających działalność gospodarczą usługobiorcy i nie mogą stanowić podstawowego przedmiotu działalności grupy podmiotów powiązanych. Ponadto, wartość usług świadczonych przez usługodawcę na rzecz podmiotów niepowiązanych ograniczono do 2% całkowitej wartości tych usług (świadczonych na rzecz podmiotów powiązanych i niepowiązanych). Dodatkowo usługi nie mogą być przedmiotem dalszej odprzedaży przez usługobiorcę, z wyjątkiem refakturowania.

W przypadku łącznego spełnienia powyższych kryteriów, organ odstępuje od określenia dochodu lub straty podatnika w zakresie wysokości narzutu na kosztach.

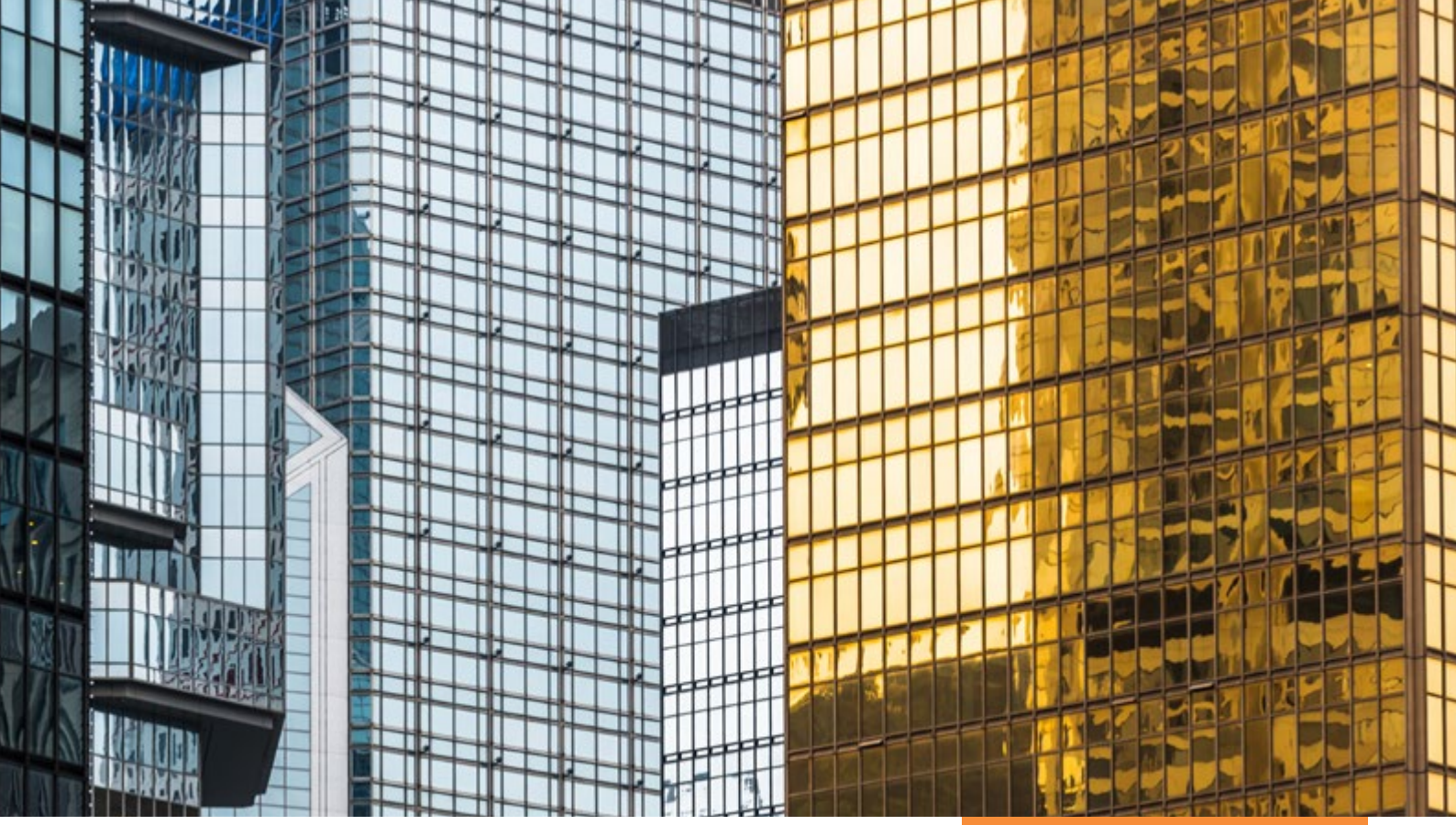
Pożyczki, kredyty i obligacje

W przypadku transakcji polegających na udzieleniu lub otrzymaniu pożyczki lub kredytu czy emisji lub objęciu obligacji, zastosowanie uproszczonych zasad rozliczeń będzie możliwe, jeżeli oprocentowanie w momencie zawarcia umowy określane jest w oparciu o odpowiedni rodzaj stopy bazowej i marżę wskazane w stosownym obwieszczeniu aktualnym na dzień zawarcia umowy.

Informacja w zakresie zasad ustalania oprocentowania obowiązujących od początku 2019 r. została zawarta w Obwieszczeniu Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r., zgodnie z którym rodzaj bazowej stopy procentowej stanowi, w zależności od waluty transakcji, WIBOR 3M, LIBOR USD 3M, EURIBOR 3M,

> Zastosowanie uproszczonych zasad rozliczeń w transakcjach usługowych lub pożyczkowych skutkuje uznaniem ceny (lub jej elementu) w transakcji z podmiotem powiązanym za rynkową.

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.



LIBOR CHF 3M lub LIBOR GBP 3M. Stopa bazowa zostaje powiększona o marżę wynoszącą 2 punkty procentowe, a w przypadku stopy bazowej o wartości mniejszej od zera, stanowiącą sumę wartości bezwzględnej stopy bazowej i 2 punktów procentowych (w takim przypadku ostateczna wartość oprocentowania znajduje się zatem na poziomie marży). Określona w ten sposób wartość jest marżą maksymalną dla otrzymującego i minimalną dla udzielającego finansowanie.

Dodatkowym kryterium warunkującym możliwość zastosowania *safe harbour* jest zawarcie transakcji maksymalnie na okres 5 lat. W trakcie roku obrotowego łączny poziom zobowiązań albo należności podmiotu powiązanego z tytułu kapitału (bez uwzględnienia wartości odsetek) z podmiotami powiązanymi nie może przekraczać 20 mln złotych, przy czym wartość odnoszona do limitu jest określana odrębnie dla finansowania udzielonego i otrzymanego, niezależnie od jego formy. Kolejnym warunkiem możliwości zastosowania uproszczonych zasad rozliczeń jest brak dodatkowych opłat innych niż odsetki, np. prowizji lub premii, a finansowanie nie może być udzielane przez podmiot z tzw. raju podatkowego.

W przypadku łącznego spełnienia powyższych kryteriów, organ odstępuje od określenia dochodu lub straty w zakresie wysokości oprocentowania.

Wejście w życie przepisów

Co do zasady podatnicy mają możliwość zastosowania znowelizowanych przepisów w zakresie dokumentacji cen transferowych również w odniesieniu do 2018 r., jednak regulacje dotyczące *safe harbours* obowiązują dopiero w latach podatkowych rozpoczętych nie wcześniej niż 1 stycznia 2019 r.

Mamy nadzieję, że omawiane regulacje rzeczywiście umożliwią podatnikom prowadzenie bezpiecznych rozliczeń podatkowych w powyższym zakresie oraz spowodują ograniczenie obciążeń administracyjnych związanych z dokumentowaniem transakcji z podmiotami powiązanymi i wykazywaniem rynkowości stosowanych warunków cenowych.

Tomasz Szczepanek
starszy menedżer w zespole ds. cen transferowych w KPMG w Polsce

Anna Pypkowska
konsultant w zespole ds. cen transferowych w KPMG w Polsce

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

© 2019 KPMG Tax M. Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Kolejny krok w kierunku ujednolicenia zasad szacowania zysków ze standardami międzynarodowymi

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od 2019 r. nakłada na podatnika szereg obowiązków sprawozdawczych, mających na celu weryfikację czy ceny stosowane w transakcjach realizowanych z podmiotami powiązanymi są zgodne z zasadą ceny rynkowej. Tym samym kluczowe staje się sporządzenie rzetelnej analizy porównawczej potwierdzającej rynkowy charakter rozliczeń w transakcjach kontrolowanych.

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Intensyfikacja obowiązków sprawozdawczych

Nowe przepisy wprowadzają obowiązek potwierdzenia, że ceny transferowe stosowane w transakcjach kontrolowanych są ustalane na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, jak również wprowadzają formularz TP-R, w którym podatnicy będą zobowiązani do zaraportowania szczegółowych informacji dotyczących transakcji z podmiotami powiązanymi, stosowanych metod cen transferowych oraz wyników analiz porównawczych.

Tym samym ustawodawca nadał znaczącą rangę kwestii cen transferowych i nałożył na podatnika dodatkowe obowiązki informacyjne. W szczególności kwestia oświadczenia ma kluczowe znaczenie z punktu widzenia odpowiedzialności za składanie fałszywych zeznań.

Z tego względu, złożenie oświadczenia i deklaracji TP- R powinno zostać poprzedzone wnikliwą analizą weryfikującą czy ceny stosowane w transakcjach kontrolowanych są zgodne z zasadą ceny rynkowej. Weryfikacja powyższego jest możliwa poprzez sporządzenie analiz porównawczych lub opisów zgodności z zastosowaniem metod zaproponowanych przez ustawodawcę.

Zmiany w metodach szacowania zysków

Na gruncie nowych przepisów badanie porównywalności przebiega w sposób zbliżony do metodologii stosowanej już w latach poprzednich. Szczegółowe informacje na temat wymaganej zawartości analizy porównawczej oraz zakresu poszczególnych jej etapów zostały zaprezentowane w odpowiednich rozporządzeniach Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r.

Obecny kształt przepisów o cenach transferowych determinuje konieczność prawidłowego wyboru metod weryfikacji cen transferowych w celu przygotowania adekwatnych analiz porównawczych/opisów zgodności. W praktyce podatnicy napotykają wiele problemów podczas wyboru i stosowania metod cen transferowych. Być może częściowo się to zmieni, gdyż wprowadzone definicje metod zostały ujednolicone z Wytycznymi OECD i w obecnym kształcie wydają się być prostsze, bardziej przejrzyste i precyzyjne. Przepisy wyraźnie też określają, iż podatnik wybierając metodę powinien uwzględnić warunki, jakie zostały ustalone lub narzucone pomiędzy podmiotami powiązanymi, dostępność danych porównawczych oraz specyficzne kryteria niezbędne do prawidłowego jej zastosowania.

Obowiązujące od początku 2019 r. regulacje nie tylko precyzują, w jakim przypadku dana metoda może być zastosowana, ale również dopuszczają zastosowanie nowej „szóstej" metody weryfikacji ceny transferowej. W przypadku, gdy żadna z dotychczasowych pięciu ustawowych metod nie będzie możliwa do zastosowania Ustawa o CIT dopuszcza stosowanie innej metody najbardziej odpowiedniej w danych okolicznościach. Mogą to być np. techniki wyceny. Zgodnie z Wytycznymi OECD mogą być one szczególnie przydatne do ustalania i weryfikowania cen transferowych w transakcjach kontrolowanych, których przedmiotem są trudne do wyceny wartości niematerialne i prawne oraz opłaty z tytułu restrukturyzacji. Nowa metodologia ma umożliwić prawidłową ocenę warunków transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi z zasadą ceny rynkowej.

Nowe elementy analizy porównawczej

Ustawodawca wprowadza również nowe elementy do analizy porównawczej, które są podyktowane przede wszystkim chęcią zrozumienia stosowanej przez podatnika metodologii weryfikacji

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

cen. Przejawia się to w obowiązku wskazania i uzasadnienia metody zastosowanej do weryfikacji ceny transferowej, uzasadnienia doboru kryteriów wyszukiwania podmiotów lub transakcji porównywalnych, uzasadnienia wyboru wskaźnika finansowego przyjętego do analizy oraz w nałożeniu na podatnika obowiązku udostępnienia danych porównawczych w postaci elektronicznej w takiej formie, by możliwe było powtórzenie przez organy podatkowe procesu ich selekcji.

regułą jest zasada *ex ante*, która zakłada nieuwzględnienie w wycenie danych porównawczych, które nie mogły być znane stronom transakcji. Ustawodawca przewiduje jednak możliwość rekalkulacji ceny w oparciu o dane, które nie były znane na moment zawarcia transakcji, jeżeli podatnik sam zastosował takie podejście.

Dodatkowo ustawodawca skonstruował przepisy w zakresie trudnych do wyceny wartości niematerialnych. W przypadku, tzw. *secret comparables* tj. danych nieujawnionych podatnikowi jest niedozwolone.

Ustawodawca podjął również próbę zdefiniowania i skwantyfikowania terminu restrukturyzacji działalności jak również doprecyzował, że istnieje konieczność dokonania badania porównywalności obejmującego m.in.: identyfikację relacji pomiędzy podmiotami przed i po restrukturyzacji, określenie skutków podatkowych, ocenę czy doszło do przeniesienia potencjału do generowania zysku, określenie czy i w jakiej wysokości należne jest wynagrodzenie z tytułu przeprowadzonej restrukturyzacji.

> Złożenie oświadczenia i deklaracji TP- R powinno zostać poprzedzone wnikliwą analizą weryfikującą czy ceny stosowane w transakcjach kontrolowanych są zgodne z zasadą ceny rynkowej.

Zważywszy, że analiza stanowi kluczowy element lokalnej dokumentacji cen transferowych i ma za zadanie wykazać rynkowy charakter stosowanej w transakcji ceny transferowej, wymagane jest również, aby odnieść cenę transferową do wyniku analiz wraz z uzasadnieniem ewentualnych odchyleń.

Wprowadzenie zasad badania porównywalności

Obowiązujące od początku 2019 r. przepisy wprowadzają nowe zasady szacowania ceny transferowej, które niejednokrotnie stanowią implementację Wytycznych OECD. Jako przykład należy podać przepisy dotyczące zasad przeprowadzania przez organ podatkowy szacowania wartości ceny transferowej. Główną gdy różnica w wysokości ceny transferowej wynosi co najmniej 20% wartości ceny skalkulowanej w oparciu o dane prognozowane, organy podatkowe będą starały się ustalić czy podmioty niepowiązane dokonałyby rekalkulacji pierwotnie ustalonej ceny czy renegocjowałyby warunki transakcji.

Ustawodawca zaproponował również inne rozwiązania: rozszerzył dotychczas obowiązujące regulacje o możliwość kompensaty dochodu w okresie trzyletnim lub pomiędzy dwoma różnymi transakcjami realizowanymi z jednym podmiotem powiązanym, wycofał się z obowiązku sporządzenia analizy porównawczej w oparciu o polskie dane porównawcze, jak również uregulował wprost, że stosowanie

Podsumowanie

Podsumowując, wprowadzone zmiany mają na celu ułatwienie organom podatkowym ocenę podatnika i zawieranych przez niego transakcji z podmiotami powiązanymi, jednakże są również dobrym krokiem w kierunku ujednolicenia zasad w zakresie szacowania cen transferowych ze standardami OECD.

Piotr Wierzejski
starszy menedżer w zespole ds. cen transferowych w KPMG w Polsce

Dominika Woźniak
starszy konsultant w zespole ds. cen transferowych w KPMG w Polsce

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Korekty cen transferowych – czas przygotować się do nowych obowiązków

Jednym z bardziej dyskusyjnych tematów ostatnich miesięcy była kwestia niejasnego traktowania podatkowych skutków korekt rentowności podmiotów powiązanych (tzw. *TP adjustments*). Rozwiązaniem mają być nowe przepisy, szczegółowo określające warunki i tryb przeprowadzania korekt cen transferowych. Pełna ocena skutków regulacji będzie możliwa po analizie podejścia organów podatkowych. Jedno jest pewne - podatnicy powinni przygotować się na dodatkowe obowiązki.

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Jaki jest cel nowych zmian?

Przeprowadzanie korekt rentowności jest mechanizmem powszechnie stosowanym w praktyce podatkowej w ramach grup kapitałowych. Mechanizm korekt umożliwia dostosowanie poziomu ceny transferowej w transakcji do rynkowego poziomu rentowności, wynikającego chociażby z analizy danych porównawczych, przeprowadzonej po zakończeniu roku oraz po otrzymaniu informacji o zmieniających się w ciągu roku czynnikach wpływających na cenę.

Do końca 2018 r., sposób przeprowadzania korekt cen transferowych nie był regulowany przepisami ustaw podatkowych, powodując konieczność odnoszenia się do ogólnych regulacji, dotyczących przychodów i kosztów uzyskania przychodu. Nowe przepisy mają na celu uregulowanie tej kwestii, wprowadzając dodatkowo szczegółowe warunki, które podatnik będzie musiał spełnić w odniesieniu do przeprowadzanej korekty. Zgodnie bowiem z uzasadnieniem ustawy zmieniającej, celem wprowadzanych przepisów jest ograniczenie możliwości nadużywania korekt cen transferowych oraz „odpowiednie zabezpieczenie interesu Skarbu Państwa". Podatnicy muszą zatem przygotować się na pewne utrudnienia.

Brak jednolitego podejścia

Możliwość dokonania korekt oraz odpowiedni moment ich rozpoznania od dłuższego czasu są przedmiotem sporu między podatnikami a organami podatkowymi. W szczególności, występujące różnice przejawiają się w zakresie uznania korekty zwiększającej koszty za koszt uzyskania przychodów – do tej pory sądy administracyjne w swoich wyrokach zarówno akceptowały, jak i negowały prawo podatnika w tym zakresie, przykładowo wskazując na brak związku takich kosztów z przychodami. Co więcej, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyrokach z 2018 r. podważył również prawo podatnika do zmniejszenia kwot wykazanych przychodów w wyniku zastosowania mechanizmu korekty zmniejszającej rentowność (korekta przychodów in minus).

Powyższe niejasności negatywnie wpływały na przejrzystość prawa podatkowego, różnicując sposób postępowania organów podatkowych w zależności od charakteru korekty cen transferowych i przyczyniały się do powstania wątpliwości wśród podatników co do poprawnego rozliczenia i ujęcia korekt.

Warunki zastosowania korekt cen transferowych

Nowe przepisy wprowadzają szereg warunków do spełnienia przez podatników, szczególnie w odniesieniu do korekt obniżających wysokość zobowiązania podatkowego (tj. zmniejszających przychody lub zwiększających koszty uzyskania przychodów). Lista wymogów, które muszą być spełnione przez podatników, została przedstawiona na poniższym schemacie.

1. Wymóg **ustalenia warunków rynkowych przez strony transakcji już w trakcie roku podatkowego**.
2. Nastąpiła **zmiana istotnych okoliczności mających wpływ na warunki ustalone** w trakcie roku lub znane są faktyczne koszty/przychody stanowiące podstawę kalkulacji ceny.

Korekta zwiększająca przychody/ zmniejszająca koszty

(zwiększająca wysokość zobowiązania podatkowego)

3. W momencie dokonania korekty podatnik posiada **oświadczenie podmiotu powiązanego** o korekcie drugostronnej w tej samej wysokości.
4. Druga strona transakcji, której dotyczy korekta, ma siedzibę w Polsce lub państwie, z którym Polska **zawarła UPO oraz umowę dotyczącą wymiany informacji podatkowych.**
5. Podatnik **potwierdził dokonanie korekty** w rocznym zeznaniu podatkowym za rok podatkowy, którego dotyczy ta korekta.

Korekta zmniejszająca przychody/ zwiększająca koszty

(zmniejszająca wysokość zobowiązania podatkowego)

Źródło: KPMG w Polsce

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Spełnienie przedstawionych warunków wiąże się z prawem podatnika do rozpoznania korekty cen transferowych w roku podatkowym, którego ta korekta dotyczy. Jednocześnie, nowe regulacje wyłączają stosowanie w takim przypadku ogólnych przepisów dotyczących momentu rozpoznania przychodu lub kosztu w związku z wystawieniem faktury korygującej (tj. art. 12 ust. 3j i 3k oraz art. 15 ust. 4i i 4j Ustawy o CIT).

W konsekwencji powyższego, w zależności od momentu spełnienia przytoczonych warunków, podatnik będzie uprawniony do ujęcia korekty cen transferowych w zeznaniu podatkowym za rok, którego dotyczy ta korekta lub do skorygowania zeznania za ten rok (w przypadku, gdy moment spełnienia warunków nastąpił po złożeniu zeznania). W toku prac nad nowymi przepisami, ustawodawca zrezygnował z ograniczenia prawa do ujęcia korekty cen transferowych do dnia upływu terminu na złożenie przez podatnika rocznego zeznania podatkowego za dany rok podatkowy, co wiązałoby się ze znacznym utrudnieniem dla członków grup kapitałowych, przystępujących do kalkulacji korekt dopiero po ustaleniu wyników finansowych.

Oprócz uproszczeń - wątpliwości

Rozwiązania przygotowane przez ustawodawcę wiążą się jednak z pojawieniem szeregu pytań i wątpliwości. Wymóg ustalenia warunków rynkowych przez strony transakcji już w trakcie roku podatkowego może wiązać się z praktycznymi trudnościami w zakresie bieżącej weryfikacji lub zwiększeniem nakładów administracyjnych w ramach grupy kapitałowej. Ponadto, nie określono treści oświadczenia podmiotu powiązanego, dotyczącego dokonania korekty cen transferowych.

Najważniejsze pytanie dotyczące nowych przepisów odnosi się do sposobu działania podatnika w przypadku niespełnienia ustawowych warunków. Biorąc pod uwagę aktualne orzecznictwo, nie można wykluczyć w takiej sytuacji faktycznego pozbawienia podatnika prawa do zmniejszenia przychodów (korekta przychodów in minus) lub zwiększenia kosztów uzyskania przychodu (korekta kosztów in plus). Warto również zwrócić uwagę na ograniczoną liczbę warunków przeprowadzenia korekty zwiększającej wysokość zobowiązania podatkowego (na skutek zwiększenia przychodów lub zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów). Niespełnienie pierwszego warunku (ustalenia cen na poziomie rynkowym w trakcie roku) mogłoby wiązać się z doszacowaniem dochodu podatnika przez organy podatkowe, zaś dokonanie korekty bez związku ze zmianą istotnych okoliczności, może być trudne do wykazania przez podatnika.

Wprowadzone regulacje niewątpliwie przyczyniają się do uporządkowania kwestii związanych z uznawaniem korekt cen transferowych za przychody podatkowe oraz koszty uzyskania przychodu, a także z momentem ich rozpoznawania. Niezależnie od powyższego, na podatników zostały nałożone dodatkowe obowiązki, których niewypełnienie będzie mogło wiązać się z całkowitym brakiem możliwości rozpoznania skutków dokonanej korekty w rozliczeniu podatkowym.

> Nowe przepisy wprowadzają szereg warunków do spełnienia przez podatników, szczególnie w odniesieniu do korekt obniżających wysokość zobowiązania podatkowego (tj. zmniejszających przychody lub zwiększających koszty uzyskania przychodów).

Karolina Stępień
starszy konsultant w zespole ds. cen transferowych w KPMG w Polsce

Tomasz Klusek
starszy konsultant w zespole ds. cen transferowych w KPMG w Polsce

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych firm członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Nowe instrumenty: recharakteryzacja oraz nieuznawanie transakcji

Nowelizacja przepisów, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. doprecyzowała uprawnienia organów podatkowych w zakresie uznania za rynkowe warunków, na jakich prowadzą działalność podmioty powiązane. Oznacza to, iż organ ma prawo uznać, iż w określonych warunkach dana transakcja pomiędzy podmiotami powiązanymi nie zostałaby zawarta (ang. *non-recognition*) lub zostałaby zawarta inna transakcja (ang. *recharacterization*).

© 2019 KPMG Tax Mańchira sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Instrumenty weryfikacji cen transferowych

Przedmiotowa regulacja umożliwia właściwe rozpoznanie przez organ podatkowy faktycznej transakcji kontrolowanej (nawet, jeśli odbiega ona od transakcji wskazywanej przez podatnika) oraz ewentualne zastąpienie przez organ podatkowy – na potrzeby szacowania dochodu lub straty – transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi inną transakcją (transakcją właściwą) lub całkowite pominięcie skutków podatkowych transakcji kontrolowanej.

Trzeba podkreślić, iż w badaniu transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi organy podatkowe biorą pod uwagę faktyczny przebieg transakcji i okoliczności jej zawarcia oraz rzeczywiste zachowanie stron w transakcji, a niekoniecznie zapisy umowne czy inne ustalenia.

Co nowe przepisy oznaczają dla podatników w praktyce?

W konsekwencji badania transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi organ może (1) dokonać recharakteryzacji transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi na inną transakcję i ocenić skutki podatkowe jedynie tej drugiej lub (2) pominąć całkowicie skutki podatkowe transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi, jeśli podmioty niepowiązane w ogóle nie zawarłyby takiej transakcji. Jak zastosowanie przedmiotowych przepisów może wyglądać w praktyce?

Przykład 1. – recharakteryzacja transakcji[1]

Podmiot uczestniczy w grupowym systemie zarządzania płynnością (cashpooling), jednak zawsze wykazuje saldo ujemne (tzn. posiada deficyt środków obrotowych).

W takiej sytuacji organ podatkowy może potraktować wskazaną transakcję jako pożyczkę i zastosować odpowiednią dla pożyczki metodę szacowania cen transferowych.

Przykład 2. – pominięcie transakcji[2]

Podmiot posiada zakład produkcyjny położony na terenie zalewowym, na którym regularnie dochodzi do podtopień. Podmiot ten nabywa od podmiotu powiązanego ubezpieczenie

[1] *Źródło: Zmiany proponowane przez rząd ucieszą podatników – wywiad z dyrektor departamentu cen transferowych i wycen w Ministerstwie Finansów Joanną Pietrasik – Dziennik Gazeta Prawna – 10 sierpnia 2018 r.*
[2] *Źródło: Wytyczne OECD 2017, pkt. 1.126-1.127*

© 2019 KPMG Tax M. Michna sp. k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG, składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

> w badaniu transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi organy podatkowe biorą pod uwagę faktyczny przebieg transakcji i okoliczności jej zawarcia oraz rzeczywiste zachowanie stron w transakcji, a niekoniecznie zapisy umowne czy inne ustalenia.

posiadanego majątku i uiszcza na jego rzecz odpowiednią składkę.

W tym przypadku organ podatkowy może próbować uzasadnić, iż na wolnym rynku taka transakcja nie zostałaby zawarta tj. żaden zakład ubezpieczeniowy nie przyjąłby na siebie takiego ryzyka i w konsekwencji nie doszłoby do zawarcia takiej transakcji.

Nowe przepisy?

Należy podkreślić jednocześnie, iż w polskim prawodawstwie obowiązuje już klauzula antyabuzywna w postaci art. 119a oraz 199a Ordynacji podatkowej. Natomiast trzeba powtórzyć za Ministerstwem Finansów, iż instrumenty wprowadzone ostatnią nowelizacją przepisów dotyczą jedynie podmiotów powiązanych, a głównym wyznacznikiem ich zastosowania nie jest korzyść podatkowa w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, lecz rynkowość transakcji tj. czy podmioty niepowiązane zachowałyby się w podobny sposób, jak zachowały się podmioty powiązane.

Ograniczenia dla organów podatkowych

Wskazać należy, iż ustawodawca podkreślił, że podstawą zastosowania przepisów prowadzących do recharakteryzacji czy odmowy rozpoznania transakcji nie mogą być jedynie trudnością w weryfikacji ceny w transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi czy brak porównywalnych transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami niepowiązanymi w porównywalnych okolicznościach na rynku. Nie zmienia to jednak faktu, iż przedmiotowe regulacje w obecnym brzmieniu budzą wątpliwości i uwagi ze strony podatników. Natomiast zgodnie z uzasadnieniem nowelizacji przepisów podatkowych, recharakteryzacja transakcji oraz pominięcie transakcji, nie stanowią nowych narzędzi w polskim ustawodawstwie. Do tej pory mogły być one bowiem stosowane w oparciu o określoną w przepisach zasadę ceny rynkowej. W konsekwencji oznacza to, iż mogą one mieć zastosowanie również do transakcji zawartych w latach poprzednich.

Natomiast podkreślenia wymaga fakt, iż wprowadzając przedmiotowe przepisy polski ustawodawca konsekwentnie wprowadza do polskich regulacji zapisy Działań nr 8, 9 i 10 inicjatywy BEPS (ang. Base Erosion and Profit Shifting). Sekcja D.2 Wytycznych OECD (lipiec 2017) mówi wprost o możliwości recharakteryzacji danej transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi lub jej pominięciu.

Ewa Kasperkiewicz
menedżer w zespole ds. cen transferowych w KPMG w Polsce

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Nowe, dotkliwsze sankcje w cenach transferowych

Od 1 stycznia 2019 r., wraz z wejściem w życie nowych regulacji dotyczących cen transferowych, zmianie uległy również sankcje związane z niedopełnieniem obowiązków w zakresie cen transferowych zarówno w odniesieniu do samego podatnika, jak i kierowników jednostki, tj. osób wchodzących w skład zarządu spółki w przypadku osób prawnych.

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Zgodnie z zasadą ceny rynkowej, wyrażoną wprost w Rozdziale 1a Ustawy o CIT, podmioty powiązane są zobligowane do ustalania cen transferowych na warunkach, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane działające na rynku. Na mocy znowelizowanych przepisów w przypadku, gdy warunki transakcji z podmiotem powiązanym nie są zgodne z zasadą rynkową, organy podatkowe w wyniku kontroli podatkowej mogą nałożyć na podatnika sankcję w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego.

dodatkowe zobowiązanie podatkowe w przypadku decyzji dotyczącej braku rynkowego charakteru ceny w transakcji z podmiotem powiązanym wynosi 10% sumy zawyżonej straty lub zaniżonego dochodu. Wprowadzona zmiana daje organom podstawę do stosowania sankcji wobec podatników ustalających warunki w transakcjach kontrolowanych odbiegające od warunków rynkowych, nawet w przypadku posiadania przez podatnika dokumentacji podatkowej.

Zgodnie z art. 58c § 1. Ordynacji podatkowej w przypadkach związanych

Odpowiedzialność karno-skarbowa

Począwszy od 1 stycznia 2019 r. odpowiedzialność karno-skarbowa w zakresie cen transferowych uregulowana została w znowelizowanych przepisach odnoszących się do odpowiedzialności za składanie oświadczeń o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych (art. 56c Kodeksu karnego skarbowego) oraz informacji o cenach transferowych (art. 80e Kodeksu karnego skarbowego).

Zmiana sankcji podatkowych

Na gruncie przepisów obowiązujących do 31 grudnia 2018 r. w przypadku braku dokumentacji podatkowej, stawka sankcyjna mająca zastosowanie do doszacowanego w transakcji z podmiotem powiązanym dochodu wynosiła 50%. Przyjęte rozwiązanie, w opinii Ministerstwa Finansów, okazało się jednak nieskuteczne, gdyż nie spełniało przyjętych założeń o prewencyjnym efekcie oddziaływania. Brak było bowiem podstaw prawnych do sankcjonowania podatnika, który pomimo posiadania kompletnej dokumentacji cen transferowych, nie stosował zasady ceny rynkowej w zakresie transakcji kontrolowanych, tym samym zaniżając podstawę opodatkowania.

Powyższy problem został rozwiązany poprzez wprowadzenie instytucji „dodatkowego zobowiązania podatkowego" wyrażonej w Ordynacji podatkowej (Rozdział 6 – art. 58 i kolejne), zastępującej obowiązującą dotychczas 50% stawkę sankcyjną z Ustawy o CIT. Na mocy znowelizowanych przepisów Ordynacji podatkowej,

z cenami transferowymi, 10% stawka sankcyjna ulega podwojeniu jeżeli podstawa do ustalenia dodatkowego zobowiązania przekracza 15 000 000 złotych (w zakresie nadwyżki ponad tę kwotę), lub gdy podatnik nie przedłożył organowi dokumentacji podatkowej.

Podatnik ma jednak możliwość uchronienia się przez 20% stawką sankcyjną ustaloną ze względu na brak sporządzenia dokumentacji podatkowej. Zgodnie z nowymi przepisami jeżeli podatnik uzupełni niekompletną dokumentację podatkową w terminie wskazanym przez organ podatkowy, nie dłuższym niż 14 dni, odstępuje się od zastosowania przesłanki braku dokumentacji. Należy jednak pamiętać, że przedłożona dokumentacja podatkowa musi być kompletna i spełniać wszelkie wymogi formalne określone przez ustawodawcę.

Stawka w wysokości 30% podstawy (art. 58c § 2. Ordynacji podatkowej) stosowana jest natomiast w przypadku, gdy jednocześnie podstawa do ustalenia dodatkowego zobowiązania przekracza 15 000 000 złotych i podatnik nie przedłożył organowi dokumentacji podatkowej.

W przypadku nie złożenia oświadczenia lub informacji o cenach transferowych, złożenia ich po terminie lub poświadczenia informacji niezgodnych ze stanem faktycznym, kara grzywny wynieść może do 720 stawek dziennych. W przypadku mniejszej wagi czynu organ może nałożyć grzywnę za wykroczenie skarbowe. W kontekście poświadczenia informacji niezgodnych z prawdą istotny staje się zwiększony zakres składanego oświadczenia, które począwszy od 1 stycznia 2019 r. dotyczy nie tylko posiadania dokumentacji podatkowej, ale również poświadczenia, że warunki w transakcjach kontrolowanych są zgodne z zasadą ceny rynkowej.

Przedmiotowe ryzyko spoczywa na osobach odpowiedzialnych za prowadzenie spraw spółki, a nie samej spółce. Zgodnie z wprowadzonym art. 11m Ustawy o CIT, oświadczenie składają i podpisują wszystkie osoby pełniące funkcję kierownika jednostki w rozumieniu ustawy o rachunkowości tj. członkowie zarządu lub innego organu zarządzającego, lub, gdy nie jest możliwe określenie kierownika jednostki, oświadczenie podpisuje każda z osób uprawnionych do reprezentacji zgodnie

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

z wpisem KRS. Ustawodawca wskazuje więc wprost osoby odpowiedzialne za złożenie oświadczenia, wykluczając możliwość jego podpisania przez pełnomocników podatnika czy inne zatrudniane osoby, np. główną księgową czy dyrektora finansowego.

Inne formy odpowiedzialności

Niezależnie od wprowadzanych zmian, w dalszym ciągu osoby uprawnione do reprezentacji spółki mogą zostać pociągnięte do odpowiedzialności również na podstawie przepisów karnych.

Zgodnie z art. 296 § 1 Kodeksu karnego, osoba zobowiązania do zajmowania się sprawami majątkowymi lub działalnością gospodarczą podmiotu, która poprzez nadużycie udzielonych uprawnień lub niedopełnienie ciążącego na niej obowiązku, doprowadziła do powstania w spółce szkody majątkowej o wartości ponad 200 tys. PLN może zostać uznana za działającą na szkodę spółki, co jest zagrożone karą pozbawienia wolności do 10 lat. Niezastosowanie przez spółkę zasad ceny rynkowej w transakcjach z podmiotem powiązanym, a w konsekwencji nałożenie stawki sankcyjnej podatku w określonych przypadkach może zostać sklasyfikowane jako działanie na szkodę spółki.

Złożenie oświadczenia o rynkowym charakterze cen w transakcji kontrolowanej, a nałożenie sankcji dodatkowego zobowiązania podatkowego

Istotną kwestią pozostaje pociągnięcie do odpowiedzialności członków zarządu, którzy wydali oświadczenie o rynkowym charakterze stosowanych cen w przypadku, gdy kwestionowany jest wynik analizy stanowiącej podstawę oświadczenia.

Znowelizowane przepisy nie wskazują wprost, czy złożenie oświadczenia o rynkowym charakterze cen, w sytuacji późniejszego nałożenia sankcji w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego w drodze kwestionowania wyników badania, pociąga członków zarządu do odpowiedzialności również z tytułu złożenia informacji niezgodnych ze stanem rzeczywistym. Z uwagi na fakt, że nowe regulacje weszły w życie na początku stycznia 2019 r., brak jest też praktyki w tym zakresie.

Wydaje się jednak, że w sytuacji dochowania przez podatnika należytej staranności w zakresie ustalania cen w transakcji kontrolowanej i przeprowadzenia rzetelnych analiz danych porównawczych, a także działania zgodnie ze swoją najlepszą wiedzą, oświadczający nie powinni ponosić osobistej odpowiedzialności, a złożenie oświadczenia, nawet w sytuacji kwestionowania wyników analizy przez organ, nie powinno pociągać wystąpienia sankcji przewidzianych dla składania oświadczeń niezgodnych z prawdą.

Niewątpliwie jednak należy stwierdzić, że w świetle wprowadzenia dodatkowych wymogów w zakresie składanego oświadczenia, podatnicy powinni zwrócić szczególną uwagę na jakościowy aspekt nie tylko przy dokumentowaniu transakcji kontrolowanych, ale również na etapie ustalania i badania cen z podmiotem powiązanym. Pozwoli to na znaczne ograniczenie ryzyka nie tylko sankcji w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego, ale również odpowiedzialności członków zarządu za kwestie związane z cenami transferowymi.

> Wprowadzona zmiana daje organom podstawę do stosowania sankcji wobec podatników ustalających warunki w transakcjach kontrolowanych odbiegające od warunków rynkowych, nawet w przypadku posiadania przez podatnika dokumentacji podatkowej.

Piotr Wodecki
menedżer w zespole
ds. cen transferowych
w KPMG w Polsce

Joanna Brodziak
konsultant w zespole
ds. cen transferowych
w KPMG w Polsce

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Nowe przepisy o cenach transferowych – od kiedy znajdą zastosowanie?

Nowelizacja Ustawy o CIT co do zasady, wprowadzająca istotne zmiany w zakresie cen transferowych weszła w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. Niemniej jednak, w odniesieniu do szeregu zagadnień przepisy przejściowe regulują odrębnie moment, od którego podatnicy powinni (lub mogą) stosować znowelizowane przepisy. Szczególnie ważna dla wielu podatników może okazać się możliwość stosowania przepisów dotyczących obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych także dla roku podatkowego rozpoczętego jeszcze przed wejściem w życie nowelizacji Ustawy o CIT.

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Rok 2019 rokiem zmian

Podstawowa reguła przyjęta w ustawie zmieniającej stanowi, że znowelizowane przepisy należy stosować do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2019 r. Reguła ta została zmodyfikowana dla podatników, których rok kalendarzowy rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2019 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2018 r. – podatnicy ci stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy Ustawy o CIT w brzmieniu dotychczasowym. Należy zatem przyjąć, że znowelizowane przepisy znajdują obligatoryjne zastosowanie dla roku podatkowego, który rozpoczął się po 31 grudnia 2018 r.

Rok 2018 rokiem wyboru

W ramach przepisów przejściowych ustawy zmieniającej przewidziano możliwość stosowania wybranych, znowelizowanych przepisów (dotyczących obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych) także dla transakcji realizowanych w roku podatkowym rozpoczynającymi się po dniu 31 grudnia 2017 r. Oznacza to, że podatnicy mogą zadecydować, czy dla roku rozpoczętego po dniu 31 grudnia 2017 r. lecz przed dniem 1 stycznia 2019 r. będą sporządzali dokumentację cen transferowych według przepisów znowelizowanych czy też według przepisów dotychczasowych.

Jeżeli podatnik zdecyduje o sporządzeniu dokumentacji cen transferowych dla 2018 r. według dotychczasowych przepisów, to przepisy te będą obowiązywały zarówno w zakresie określenia obowiązków podatnika (tj. obowiązek przygotowania Local File, analiz benchmarkingowych i Master File, złożenie oświadczenia oraz CIT-TP), jak i określenia szczególnych elementów dokumentacji oraz zakresu oświadczenia o posiadaniu dokumentacji cen transferowych.

W tym zakresie została zgłoszona w trakcie konsultacji publicznych wątpliwość czy nowelizując przepisy ustawodawca nie zlikwidował jednocześnie podstawy prawnej do sporządzenia dokumentacji cen transferowych, przesłania oświadczenia o jej sporządzeniu oraz złożeniu formularza CIT-TP w odniesieniu do roku 2018 – przepisy Ustawy o CIT w tym zakresie zostały bowiem uchylone z dniem 1 stycznia 2019 r. W odpowiedzi na powyższe wątpliwości, Ministerstwo Finansów przedstawiło wyjaśnienia, zgodnie z którymi obowiązki dokumentacyjne i sprawozdawcze, mimo że są realizowane po zakończeniu roku podatkowego, stanowią konsekwencję obowiązku podatkowego powstałego w roku poprzednim. W związku z powyższym, co do zasady, do określenia obowiązków w zakresie cen transferowych za 2018 r. podatnicy powinni stosować przepisy obowiązujące w 2018 r.

Które znowelizowane przepisy można stosować w odniesieniu do 2018 r.?

Podatnicy mogą zdecydować o dobrowolnym stosowaniu przepisów znowelizowanych do dokumentowania transakcji kontrolowanych realizowanych w 2018 r. Wówczas zastosowanie znajdą art. 11a oraz art. 11k-11r Ustawy o CIT w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą.

Oznacza to zatem, że zastosowanie mogą znaleźć w szczególności nowe przepisy dotyczące definicji – obejmują one m.in. zagadnienia dotyczące określania istnienia powiązań między podmiotami. Stosowane mogą być również przepisy dotyczące identyfikacji transakcji podlegających obowiązkowi dokumentacyjnemu, w tym dotyczące określenia wartości transakcji kontrolowanych oraz przepisy określające wyłączenia od obowiązku sporządzenia dokumentacji (m.in. możliwość nie ujmowania w ramach dokumentacji transakcji krajowych, pod warunkiem spełnienia określonych przesłanek). W przypadku wyboru znowelizowanych przepisów zastosowanie znajdą również normy określające zakres obowiązku sporządzenia dokumentacji (przesłanki sporządzenia dokumentacji lokalnej z obligatoryjną analizą cen transferowych oraz dokumentacji grupowej), jak i determinujące zawartość poszczególnych elementów dokumentacji cen transferowych.

Co istotne, w przypadku wyboru stosowania znowelizowanych przepisów w odniesieniu do transakcji zawieranych w 2018 r. konieczne będzie również złożenie oświadczenia o sporządzeniu dokumentacji cen transferowych zgodnie z nowymi przepisami – co obejmuje zmienioną treść oświadczenia, jak i na nowo określenie kręgu osób, które są zobligowane podpisać oświadczenie. W konsekwencji, nie jest możliwe przygotowanie dokumentacji według nowych przepisów i złożenie oświadczenia o jej przygotowaniu według dotychczasowych przepisów.

> Podatnicy mogą zdecydować o dobrowolnym stosowaniu przepisów znowelizowanych do dokumentowania transakcji kontrolowanych realizowanych w 2018 r.

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Które znowelizowane przepisy nie mogą być stosowane w odniesieniu do 2018 r.?

Należy zwrócić szczególną uwagę na to, że nie wszystkie przepisy wprowadzone ustawą zmieniającą można stosować w odniesieniu do roku 2018. W szczególności informacja o cenach transferowych (TP-R), o której mowa w art. 11t Ustawy o CIT będzie mogła być złożona dopiero w odniesieniu do roku podatkowego rozpoczętego po 31 grudnia 2018 r. Podobnie skorzystanie z tzw. *safe harbours* (art. 11g i 11g Ustawy o CIT) nie jest możliwe w odniesieniu do transakcji realizowanych w trakcie 2018 r.

Wejście w życie nowych rozporządzeń

Poruszając zagadnienie wejścia w życie znowelizowanych przepisów Ustawy o CIT dotyczących cen transferowych należy jednocześnie wskazać, że nowelizacja ta wiąże się z koniecznością wydania przez Ministra Finansów szeregu rozporządzeń umożliwiających stosowanie nowych przepisów. Większość rozporządzeń została wydana i opublikowana jeszcze w trakcie 2018 r. i weszła w życie jednocześnie z nowelizacją Ustawy o CIT, w tym m.in. rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie informacji o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych oraz rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Jednakże nie zostało jeszcze wydane nowe rozporządzenie określające wykaz krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. Ponieważ zgodnie z art. 46 ustawy zmieniającej dotychczasowe przepisy wykonawcze określające wykaz tzw. „rajów podatkowych" zachowują ważność nie dłużej niż do dnia 31 marca 2019 r. należy się spodziewać, że niebawem opublikowane zostanie nowe rozporządzenie dotyczące tego zagadnienia.

Obligatoryjnie od 2019 r., dobrowolnie od 2018 r.

Nowe przepisy znajdują obligatoryjne zastosowanie dla roku podatkowego, który rozpoczął się po 31 grudnia 2018 r. Ponieważ jednak podatnicy mają możliwość wyboru stosowania tych przepisów także dla sporządzenia dokumentacji cen transferowych dla kontrolowanych transakcji dokonywanych w trakcie 2018 r., warto przeanalizować swoje obowiązki w obydwu reżimach prawych.

Brak odniesienia w nowych przepisach do poziomu przychodów/kosztów podatnika oraz wyłączenie obowiązku dokumentacyjnego dla transakcji krajowych (przy spełnieniu określonych przesłanek) sprawia, że niektórzy podatnicy mogą mieć znacznie mniej obowiązków dokumentacyjnych stosując znowelizowane przepisy; z drugiej strony, w przypadku największych podatników zakres transakcji objętych obowiązkiem może się zwiększyć. Należy mieć jednak na uwadze, że zgodnie z nowymi przepisami oświadczenie dotyczące cen transferowych obejmować będzie nie tylko informację o sporządzeniu dokumentacji, ale także oświadczenie o tym, że w kontrolowanych transakcjach ustalono warunki rynkowe.

Barbara Popowska
menedżer w zespole ds. cen transferowych w KPMG w Polsce

Adrian Gurec
konsultant w zespole ds. cen transferowych w KPMG w Polsce

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Publikacje KPMG

Analizy i raporty KPMG tworzone są dzięki wiedzy i doświadczeniu naszych ekspertów. Publikacje te podejmują problemy istotne dla przedsiębiorców prowadzących działalność w Polsce i na świecie.

Polski system podatkowy wg uczestników IX Kongresu Podatków i Rachunkowości KPMG

Raport KPMG w Polsce pt. „Polski system podatkowy wg uczestników IX Kongresu Podatków i Rachunkowości KPMG" zawiera wyniki badania dotyczącego systemu podatkowego w Polsce przeprowadzonego 15 stycznia 2019 r. wśród uczestników IX Kongresu Podatków i Rachunkowości KPMG, tj. przedstawicieli kadry zarządzającej, dyrektorów finansowych, głównych księgowych oraz szefów sprawozdawczości finansowej i controllingu. Badanie miało na celu poznanie oceny polskiego systemu podatkowego z punktu widzenia kadry najwyższego szczebla przedsiębiorstw z różnych branż z całej Polski. Na pytania odpowiedziały 284 osoby.

Global Automotive Executive Survey 2019

Raport KPMG International pt. „Global Automotive Executive Survey" analizuje wiodące trendy w branży motoryzacyjnej na świecie. Edycja 2019 powstała na podstawie wywiadów przeprowadzonych z ponad 3 tys. przedstawicielami kadry zarządzającej, prezesów, dyrektorów, członków zarządów oraz menedżerów. Badanie przeprowadzono w terminie od października do listopada 2018 r. Wśród przebadanych respondentów około 1/3 pochodzi z firm z Europy Zachodniej i Wschodniej, a 14% z Ameryki Północnej. Około 10% pochodzi z Ameryki Południowej, Indii i Azji Południowo-Wschodniej, Chin oraz regionu Japonii i Korei Południowej.

Branża motoryzacyjna, Edycja Q1/2019

Raport kwartalny PZPM i KPMG w Polsce „Branża motoryzacyjna", Edycja Q1/2019 należy do serii raportów kwartalnych, których celem jest przedstawienie bieżących trendów w branży motoryzacyjnej w Polsce, rozumianej zarówno jako rynek motoryzacyjny, jak i produkcja przemysłowa oraz motoryzacyjne usługi finansowe. Analiza oparta jest o najnowsze dostępne dane rejestracyjne, statystyczne i rynkowe. Publikacja jest wspólnym przedsięwzięciem Polskiego Związku Przemysłu Motoryzacyjnego oraz KPMG w Polsce.

Raport KPMG w Polsce pt. „[Cyfrowy] klient nasz pan. Jak marki na polskim rynku zarządzają doświadczeniami klientów?"

Raport KPMG w Polsce powstał na podstawie badania rynkowego przeprowadzonego w drugim kwartale 2018 r. przez niezależną firmę badawczą na próbie ponad 5 000 polskich konsumentów, reprezentatywnej dla mieszkańców Polski w wieku powyżej szesnastego roku życia. W raporcie KPMG znalazło się m.in. zestawienie TOP 100 Marek, które zdaniem polskich konsumentów oferują im najlepsze doświadczenia klienckie. Warunkiem uwzględnienia marki w analizie było osiągnięcie minimalnej wymaganej liczby odpowiedzi respondentów. Prezentowane w raporcie wnioski na temat poszczególnych marek i ich działania na polskim rynku w zakresie zarządzania doświadczeniami klientów zostały opracowane wyłącznie na podstawie wyników badania konsumenckiego zrealizowanego przez zewnętrzną agencję badawczą oraz publicznie dostępnych informacji.

Zakupy Polaków na wyprzedażach. Kto realnie zarządza procesem zakupu – konsument czy sprzedawca?

Raport KPMG w Polsce pt. „Zakupy Polaków na wyprzedażach. Kto realnie zarządza procesem zakupu – konsument czy sprzedawca?" powstał na podstawie badania zrealizowanego w dniach 5-10 grudnia 2018 r. wśród konsumentów cyfrowych – osób posiadających praktycznie nieprzerwany dostęp do internetu, członków panelu internetowego firmy ARC. Badanie zostało zrealizowane na próbie internautów reprezentatywnej ze względu na płeć, wiek, wielkość miejscowości i województwo zamieszkania. Respondentami były osoby pełnoletnie, które w ciągu 3 ostatnich tygodni dokonały zakupu za kwotę 150 zł lub więcej w sklepie internetowym lub stacjonarnym. Badanie zostało przeprowadzone na próbie 501 osób.

Rynek dóbr luksusowych w Polsce. Edycja 2018

„Rynek dóbr luksusowych w Polsce. Edycja 2018" jest dziewiątą edycją publikacji KPMG o rynku luksusu w Polsce. Na potrzeby raportu przyjęto, że dobrem luksusowym jest każde dobro opatrzone marką powszechnie uznawaną za luksusową na danym rynku lub takie, które ze względu na swoją specyfikę (unikalność, wysoką cenę itp.) nabiera luksusowego charakteru. W raporcie wykorzystano także dane firmy Credit Suisse, Euromonitor International, GUS-u, Ministerstwa Finansów, Narodowego Banku Polskiego, Polskiego Związku Przemysłu Motoryzacyjnego, Polboat, Poland Sotheby's International Realty, Urzędu Lotnictwa Cywilnego. Analiza została uzupełniona o wypowiedzi specjalistów z analizowanych w raporcie segmentów.

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Kontakt

Jacek Bajger

Partner w dziale doradztwa podatkowego
Szef zespołu ds. cen transferowych
w KPMG w Polsce
E: jbajger@kpmg.pl

Monika Palmowska

Partner w dziale doradztwa podatkowego w zespole ds. cen transferowych
w KPMG w Polsce
E: mpalmowska@kpmg.pl

Interesujesz się podatkami? SPRAWDŹ:

kpmg.com/pl/blogpodatkowy
kpmg.com/pl/podatki
kpmg.com/pl/taxalerts
kpmg.com/pl/frontiersintax
kpmg.com/pl/ppt
kpmg.com/pl/globaltaxapp
abcplatnika.pl
taxownik.pl

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Znajdź nas:
youtube.com/kpmgpoland
facebook.com/kpmgpoland
twitter.com/kpmgpoland
linkedin.com/company/kpmg_poland
instagram.com/kpmgpoland
pinterest.com/kpmgpoland

Dostępne w App Store
KPMG Poland

Biura KPMG w Polsce

Warszawa
ul. Inflancka 4A
00-189 Warszawa
T: +48 22 528 11 00
F: +48 22 528 10 09
E: kpmg@kpmg.pl

Kraków
ul. Opolska 114
31-323 Kraków
T: +48 12 424 94 00
F: +48 12 424 94 01
E: krakow@kpmg.pl

Poznań
ul. Roosevelta 22
60-829 Poznań
T: +48 61 845 46 00
F: +48 61 845 46 01
E: poznan@kpmg.pl

Wrocław
ul. Szczytnicka 11
50-382 Wrocław
T: +48 71 370 49 00
F: +48 71 370 49 01
E: wroclaw@kpmg.pl

Gdańsk
al. Zwycięstwa 13A
80-219 Gdańsk
T: +48 58 772 95 00
F: +48 58 772 95 01
E: gdansk@kpmg.pl

Katowice
ul. Francuska 36
40-028 Katowice
T: +48 32 778 88 00
F: +48 32 778 88 10
E: katowice@kpmg.pl

Łódź
ul. Składowa 35
90-127 Łódź
T: +48 42 232 77 00
F: +48 42 232 77 01
E: lodz@kpmg.pl

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone. Wydrukowano w Polsce.

Nazwa i logo KPMG są zastrzeżonymi znakami towarowymi bądź znakami towarowymi KPMG International.

Informacje zawarte w niniejszej publikacji mają charakter ogólny i nie odnoszą się do sytuacji konkretnej firmy. Ze względu na szybkość zmian zachodzących w polskim prawodawstwie prosimy o upewnienie się w dniu zapoznania się z niniejszą publikacją, czy informacje w niej zawarte są wciąż aktualne. Przed podjęciem konkretnych decyzji proponujemy skonsultowanie ich z naszymi doradcami.

kpmg.pl