

**Ewelina Stamblewska-Urbaniak,
Adam Zbroiński**

Rozdział IV. Nowe regulacje w zakresie cen transferowych

1. Wprowadzenie

Ustawodawca wciąż wykazuje niesłabnące zainteresowanie materią cen transferowych. Z początkiem 2017 r., za pomocą ZmPDOFizPrU15, wprowadzono wiele zmian, które miały na celu m.in. dostosowanie polskich przepisów do rezultatu prac nad projektem BEPS¹, w szczególności działania 13., w którym skupiono postulaty dotyczące uszczegółowienia i ujednolicenia zasad dokumentowania transakcji wewnątrzgrupowych.

W dniu 23.10.2018 r. Sejm uchwalił ZmPDOFizPrOrdPU18, stanowiącą kolejną istotną nowelizację w odniesieniu do problematyki cen transferowych, która weszła w życie 1.1.2019 r. Objęła ona swym zakresem zarówno obowiązki sprawozdawcze i informacyjne, jak i istotę postrzegania oraz stosowania się do zasady ceny rynkowej.

Jak wynika z uzasadnienia do przepisów wprowadzonych 1.1.2019 r.: „Ważnym celem wprowadzenia regulacji jest uproszczenie przepisów podatkowych, a także zmniejszenie obciążeń o charakterze biurokratycznym i administracyjnym dla przedsiębiorców, w szczególności małych i średnich przedsiębiorstw. Ponadto zgodnie z intencjami projektodawcy, (...) przepisy wpisują się w pakiet działań legislacyjnych, których celem jest uszczelnienie systemu podatkowego, w szczególności w zakresie podatków dochodowych, tak aby zapewnić powiązanie wysokości podatku, płaconego przez duże przedsiębiorstwa, w szczególności międzynarodowe, z faktycznym miejscem uzyskiwania przez nie dochodu”².

¹ We wrześniu 2013 r. państwa OECD i G20 przyjęły piętnastopunktowy „Plan działań w celu zapobiegania erozji podstawy opodatkowania oraz przenoszenia zysków” (BEPS). Plan określa piętnaście działań i opiera się na trzech kluczowych filarach, tj.: wprowadzeniu spójności w przepisach krajowych mających wpływ na działalność transgraniczną, wzmocnieniu wymogów w zakresie substancji biznesowej w dotychczasowych standardach międzynarodowych, a także zwiększeniu przejrzystości oraz pewności.

² Uzasadnienie do ZmPDOFizPrOrdPU18, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2860>, dostęp: 14.2.2019 r.

Zatem, mając na uwadze powyższe uzasadnienie zmian wprowadzonych 1.1.2019 r., nowe zasady ustalania zakresu przedmiotowego dokumentacji cen transferowych oraz możliwość skorzystania, pod pewnymi warunkami, ze zwolnienia z obowiązku sporządzania dokumentacji dla transakcji krajowych mogą w istotny sposób ograniczyć obciążenia administracyjne, które dotychczas towarzyszyły kompletowaniu dokumentacji, o której była mowa w uchylonym art. 9a PDOPrU. Ponadto ustawodawca uprościł zasady rozliczeń pomiędzy podmiotami powiązаныmi, wprowadzając tzw. instytucję *safe harbours*, oraz usystematyzował zasady dokonywania korekt dochodowości (*TP adjustment*). Zakładaną redukcję obowiązków biurowatycznych oceni praktyka. Wpływ na tę ocenę może mieć również wprowadzenie nowego narzędzia raportowania (TP-R), którego poziom szczegółowości znacznie przewyższa dotychczasowy formularz (CIT-TP).

Dodatkowo na zakres obowiązków administracyjnych i biurowatycznych pośredni wpływ mają także zmiany, których celem jest uszczelnienie systemu podatkowego. Nowe przepisy rozszerzyły zakres definicyjny instytucji powiązań między podmiotami (art. 11a ust. 2 PDOPrU), wyposażyły organy podatkowe (celo-skarbowe) w narzędzie recharakteryzacji transakcji, a ponadto przewidują możliwość pominięcia jej podatkowych skutków, w przypadku gdy zostanie ona uznana za nieracjonalną ekonomicznie (art. 11c ust. 4 PDOPrU). Powyższe zmiany nie wpisują się w założenie uproszczenia systemu podatkowego, a konieczność przeanalizowania swoich relacji handlowych w kontekście potencjalnego rozszerzenia liczby podmiotów powiązanych w myśl przepisów działu 1a PDOPrU czy też kompletowanie dowodów na okoliczność wykazania racjonalności ekonomicznej mogą w praktyce zwiększyć obciążenia administracyjne, które dotyczą podatników w związku z realizacją transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

2. Podstawa normatywna wprowadzonych zmian

Do podstaw normatywnych wprowadzonych zmian zaliczają się:

- 1) ustawa z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 2193). Za pośrednictwem przedmiotowej nowelizacji m.in. uchylono dotychczas obowiązujące art. 9a oraz 11 PDOPrU, wprowadzając nowy rozdział 1a „Ceny transferowe”, którego przepisy regulują materię *transfer pricingu* w sposób kompleksowy. Ponadto ZmPDOFizPrOrdPU18 wprowadziła instytucję dodatkowego zobowiązania podatkowego, które jest nakładane m.in. w przypadku doszacowania dochodu (zmniejszenia straty) podatnika (por. nowe przepisy rozdziału 6a OrdPU), oraz znowelizowała KKS, przewidując sankcje za uchybienia w nowym oświadczeniu o sporządzeniu dokumentacji cen transferowych oraz zachowaniu zgodności warunków dokumentowanych transakcji z zasadą ceny rynkowej (por. wprowadzony art. 56c § 1 KKS) czy też za niewywiązanie się z obowiązków w zakresie raportowania TP-R (art. 80e § 1 KKS);

- 2) projekt z 26.11.2018 r. ustawy o zmianie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw³. Procedowana nowelizacja zakłada wprowadzenie zmian w zakresie informacji o grupie podmiotów (*Country-by-Country Report* – CbC), które przewidują m.in. możliwość raportowania zastępczego oraz zmianę zasad kalkulacji kwot progowych;
- 3) rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2491), za pośrednictwem którego doprecyzowano sposób oceny zgodności warunków transakcji z zasadą ceny rynkowej oraz reguły szacowania dochodów;
- 4) rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2479), którego przepisy doprecyzowują obowiązkowe elementy dokumentacji cen transferowych na poziomie lokalnym (*local file*) i grupowym (*master file*);
- 5) rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie informacji o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2487), za pośrednictwem którego określono zawartość nowego instrumentu raportowania (TP-R);
- 6) rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2474), które w praktyce stanowi transpozycję do nowego aktu wykonawczego przepisów § 25 uchylanego TrOkreślDochOPrR.

3. Zmiany w zakresie stosowania zasady ceny rynkowej

3.1. Wprowadzenie definicji ceny transferowej oraz transakcji kontrolowanej

W stanie prawnym obowiązującym do 31.12.2018 r. organy interpretacyjne szeroko wytyczyły zakres przedmiotowy obowiązku stosowania się do zasady ceny rynkowej wynikającej z uchylonego art. 11 PDOPrU.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26.9.2018 r., 0111-KDIB2-1.4010.258.2018.1.BJ, Legalis

Stosownie do art. 11 PDOPrU organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej badają zgodność ustalonych lub narzuconych przez podmioty powiązane warunków z warunkami, jakie ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, w tym w szczególności, zasadność dokonania danej transakcji przez podmioty powiązane. Przepis art. 9a PDOPrU obejmuje więc także sytuacje lub zachowania podmiotów powiązanych nietypowe z punktu widzenia obrotu gospodarczego, w celu ich skonfrontowania z sytuacjami lub zachowaniami podmiotów niezależnych.

³ <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=3208>, dostęp: 14.2.2019 r.

Ponadto funkcjonujące do końca 2018 r. (w ramach przepisów art. 9a PDOPrU) pojęcia „transakcja” oraz „inne zdarzenie”, za pośrednictwem których określano zakres przedmiotowy obowiązku dokumentacyjnego, nie posiadały swoich legalnych definicji, a zgodnie z orzecznictwem sądów administracyjnych dokumentacja cen transferowych powinna zostać przygotowana dla każdej istotnej materialnie czynności zaistniałej pomiędzy podmiotami powiązаныmi, również takiej, która nie stanowi transakcji, co zdaniem WSA wynika m.in. ze słownikowej definicji pojęcia transakcji czy też zdarzenia oraz gwarancyjnej funkcji, jaką pełni dokumentacja cen transferowych (zob. m.in. wyr. WSA w Szczecinie z 15.12.2017 r., I SA/Sz 902/17, Legalis).

Wprowadzone za pośrednictwem ZmPDOfizPrOrdPU18 przepisy art. 11a ust. 1 pkt 1 i 6 PDOPrU wdrażają definicję ceny transferowej oraz transakcji kontrolowanej. Zgodnie z przepisami obowiązującymi od 1.1.2019 r. cena transferowa to rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cenę, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy (por. art. 11a ust. 1 pkt 1 PDOPrU). Zgodnie z art. 11a ust. 1 pkt 6 PDOPrU transakcja kontrolowana oznacza 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.

Co istotne, pojęcie ceny transferowej jest właściwe zarówno dla procesu ustalania warunków transakcji (art. 11c PDOPrU), jak i dla procesu ich weryfikacji na podstawie jednej z sześciu metod⁴ (art. 11d PDOPrU).

Ujednolicenie aparatury pojęciowej oraz jej stosowanie zarówno względem przepisów adresowanych do podatnika, jak i organów podatkowych (celno-skarbowych) może korzystnie wpłynąć na dyskusję w przedmiocie cen transferowych.

Wprowadzona przez art. 11a ust. 1 pkt 6 PDOPrU definicja transakcji kontrolowanej jest szeroka, jednak biorąc pod uwagę praktykę interpretacyjną dotychczas obowiązujących przepisów, zakres przedmiotowy stosowania się do zasady ceny rynkowej nie powinien ulec istotnym zmianom. Warto zwrócić uwagę na zawarcie w definicji transakcji kontrolowanej elementu w postaci „zachowania rzeczywistego”, do którego odnoszą się także przepisy art. 11c ust. 3 PDOPrU, stanowiące, że podczas przeprowadzania szacowania dochodów organy podatkowe biorą pod uwagę faktyczny przebieg i okoliczności zawarcia i realizacji transakcji oraz zachowanie stron tej transakcji.

Powyższe nawiązuje do poglądów OECD w zakresie prawidłowej identyfikacji treści i przebiegu transakcji (*delineation of transaction*, zob. m.in. ust. 1.36 wytycznych OECD⁵), nadając w pewnym zakresie prymat faktów i okoliczności nad informacjami

⁴ Zgodnie z art. 11d ust. 1 PDOPrU do katalogu metod weryfikacji cen transferowych zalicza się metody: porównywalnej ceny niekontrolowanej, ceny odprzedaży, koszt plus, marży transakcyjnej netto oraz podziału zysku. Ponadto przepisy art. 11d ust. 2 PDOPrU stanowią, że w przypadku, gdy nie jest możliwe zastosowanie jednej z pięciu metod, o których mowa w niniejszym przepisie, stosuje się inną metodę, w tym techniki wyceeny, najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach.

⁵ OECD – *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (wersja z 2017 r.). W treści: Wytyczne OECD. Dokument został opublikowany na oficjalnej witrynie OECD / <http://www.oecd>.

wynikającymi wyłącznie z umów oraz innych dokumentów określających pierwotne założenia transakcji realizowanych pomiędzy podmiotami powiązanychmi.

3.2. Nowa definicja podmiotów powiązanych

Jedną z ważniejszych zmian wprowadzanych przez ZmPDOFizPrOrdPU18 jest istotna przebudowa sposobu definiowania powiązań dla potrzeb ustalania obowiązków zachowania zgodności z zasadą ceny rynkowej. Zgodnie z obowiązującym od 1.1.2019 r. art. 11a ust. 1 pkt 4 PDOPrU przez podmioty powiązane rozumie się:

- 1) podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot, lub
- 2) podmioty, na które wywiera znaczący wpływ:
 - a) ten sam inny podmiot lub
 - b) małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot, lub
- 3) spółkę niemającą osobowości prawnej i jej wspólników, lub
- 4) podatnika i jego zagraniczny zakład, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej – spółkę kapitałową wchodzącą w jej skład i jej zagraniczny zakład.

Względem poprzedniego reżimu prawnego czynnikiem determinującym powiązania pozostają powiązania właścicielskie, zarządcze i kontrolne, a także te o charakterze rodzinnym (stosunek pokrewieństwa albo powinowactwa do drugiego stopnia). Jednak art. 11a ust. 2 pkt 1 PDOPrU w sposób istotny rozszerza definicję powiązania kapitałowego, ponieważ w przeciwieństwie do przepisów art. 11 ust. 5a w zw. z art. 11 ust. 1 i 4 PDOPrU obowiązujących do 31.12.2018 r. o jego zaistnieniu stanowi już nie tylko udział w kapitale podmiotu (na poziomie co najmniej 25%), ale także:

- 1) udział w prawach głosu w organach stanowiących lub kontrolnych,
- 2) udział w jednostkach uczestnictwa czy certyfikatach lub
- 3) udziały lub prawa do udziałów w zyskach lub majątku lub ich ekspektatywy, w tym jednostki uczestnictwa i certyfikaty inwestycyjne.

Zgodnie z art. 11a ust. 2 pkt 2 PDOPrU wywieranie znaczącego wpływu, który determinuje zaistnienie powiązań pomiędzy podmiotami, zaistnieje także w przypadku, gdy osoba fizyczna będzie miała faktyczny wpływ na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych. Przykłady takiego wpływu wskazano w uzasadnieniu do ZmPDOFizPrOrdPU18. Zgodnie z drukiem sejmowym Nr 2860 za wywieranie znaczącego wpływu należy uznać np. wskazywanie przez osobę fizyczną członków organów zarządzających lub nadzorujących u podatnika, podejmowanie decyzji o rezygnacji z części działalności, wprowadzenie na rynek nowego produktu lub przejęcie pewnego zakresu działalności od podmiotu powiązanego.

Wprowadzając nową definicję podmiotów powiązanych, ustawodawca w praktyce dokonał znacznego rozszerzenia katalogu przesłanek pozytywnych do uznania podmiotów za powiązane ze sobą. Wprowadzone przepisami art. 11a PDOPrU pojęcie rzeczywistego wpływu, rozumianego m.in. jako faktyczna zdolność do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych, nawiązuje swoją semantyką do pierwotnego brzmienia uchylonego art. 11 PDOPrU, gdzie posługiwano się pojęciem „pozostawania w związku gospodarczym”. Identyfikacja powiązań na podstawie przesłanki faktycznego wpływu w praktyce może nastroczać pewnych problemów, które w skrajnej postaci mogą doprowadzić do tego, że dana relacja gospodarcza będzie uznawana za powiązanie w rozumieniu PDOPrU i równocześnie nie będzie taką relacją pod jurysdykcją innego państwa.

3.3. Obowiązek stosowania zasady ceny rynkowej

Od 2019 r. przepisy wprost przewidują obowiązek stosowania zasady ceny rynkowej do transakcji kontrolowanych realizowanych przez podatnika. Zgodnie bowiem z art. 11c ust. 1 PDOPrU podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. Zgodnie z uzasadnieniem do zmian, zawartym w druku sejmowym Nr 2860: „przepis [art. 11c ust. 1 PDOPrU – dop. autora] definiuje warunki, na jakich powinny być zawierane transakcje pomiędzy podmiotami powiązаныmi wskazując, że warunki te nie powinny odbiegać od warunków, jakie zostałyby ustalone pomiędzy podmiotami niepowiązаныmi. Jednocześnie fakt, że przepis ten adresowany jest również do podatników (podmiotów powiązanych) wprost implikuje obowiązek stosowania przez nich cen rynkowych – zgodnie z posiadaną w tym momencie najlepszą wiedzą – już w chwili zawierania transakcji kontrolowanej”.

Należy wskazać, że warunek stosowania zasady ceny rynkowej dotyczy zarówno transakcji podlegających obowiązkowi dokumentacyjnemu, jak i transakcji wyłączonych spod tego obowiązku (zarówno ze względu na nieprzekraczanie progu dokumentacyjnego, jak i ze względu na zwolnienie z obowiązku dokumentacyjnego na podstawie art. 11n PDOPrU). Co więcej, brak zastosowania się do rygору ceny rynkowej będzie podlegał sankcji w postaci dodatkowego zobowiązania oraz sankcji wynikających z KKS (szerzej w pkt 4.5 niniejszego rozdziału).

3.4. Zmiany w zakresie metod weryfikacji cen transferowych

Jedną z istotniejszych zmian wprowadzonych przez ZmPDOfizPrOrdPU18, które weszły w życie z początkiem 2019 r., jest doprecyzowanie obowiązku stosowania się do zasady ceny rynkowej. Przepisy oddziału 2 „Zasada ceny rynkowej” PDOPrU obligują podmioty powiązane zarówno do ustalania cen transferowych na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane (art. 11c ust. 1 PDOPrU), jak i do ich weryfikacji na podstawie jednej z ustawowych metod. Przepisy art. 11d ust. 1 PDOPrU konstytuują katalog metod, którymi mogą się posługiwać organy podatkowe i podatnicy na potrzeby weryfikacji ceny transferowej (te metody zostały wymienione niżej). Równocześnie

art. 11d ust. 3 PDOPrU wprowadza katalog przesłanek, którymi należy się kierować przy wyborze najwłaściwszej metody weryfikacji cen transferowych. Zgodnie z treścią przywołanego artykułu do weryfikacji ceny transferowej pod kątem zgodności z zasadą ceny rynkowej należy wykorzystać tę metodę, która jest najbardziej odpowiednią metodą w danych okolicznościach, przy uwzględnieniu m.in. warunków ustalonych lub narzuconych pomiędzy podmiotami powiązаныmi, dostępności informacji niezbędnych do prawidłowego zastosowania metody oraz specyficznych kryteriów jej zastosowania.

Podobnie jak w obowiązujących do 31.12.2018 r. przepisach art. 11 ust. 2 i 3 PDOPrU możliwe jest stosowanie:

- 1) metody porównywalnej ceny niekontrolowanej,
- 2) metody ceny odprzedaży,
- 3) metody koszt plus,
- 4) metody marży transakcyjnej netto oraz
- 5) metody podziału zysku.

Istotną zmianą, która weszła w życie 1.1.2019 r., jest możliwość zastosowania, w uzasadnionych przypadkach, innych metod niż przewidziane w art. 11d ust. 1 PDOPrU, w tym technik wyceny. Należy pamiętać, że zgodnie z uzasadnieniem do zmian, zawartym w druku sejmowym Nr 2860: „regulacja ta ma na celu praktyczne umożliwienie organom podatkowym szacowania dochodu podatników również na podstawie innych metod, w tym technik wyceny – np. metodą zdyskontowanych przepływów pieniężnych. Dotychczasowe regulacje umożliwiały bowiem organom podatkowym szacowanie dochodu tylko na podstawie jednej z pięciu metod wskazanych w uchylanym art. 11 PDOPrU i art. 25 PDOfizU (katalog zamknięty), co stawiało organy podatkowe w gorszej sytuacji w stosunku do podatnika, który miał możliwość zastosowania dowolnej metody ustalania ceny transferowej”.

Ponadto w rozdziale 3 PDOPrCenTransfR ujęto definicje metod weryfikacji cen transferowych. Uwagę zwraca wprowadzenie nowych definicji metody koszt plus oraz metody marży transakcyjnej netto (§ 12 i 14 PDOPrCenTransfR), które – biorąc pod uwagę praktykę weryfikacji cen transferowych – są metodami stosowanymi powszechnie. Ponadto § 15 PDOPrCenTransfR doprecyzowuje główne zasady stosowania technik wyceny, jeżeli zostały one wybrane do weryfikacji cen transferowych jako tzw. inna metoda w rozumieniu przepisów art. 11d ust. 2 PDOPrU.

3.5. Prawne usankcjonowanie możliwości dokonywania korekt cen transferowych

Praktyką powszechnie stosowaną przez podmioty powiązane jest dokonywanie końcoworocznych korekt cen lub dochodowości (określanych również jako korekty wyrównawcze, ang. *transfer pricing adjustment/TP adjustment*). Tego typu korekty polegają na dostosowaniu cen ustalanych w ciągu roku do poziomu rynkowego, a mechanizm ich stosowania często jest uwzględniany w polityce cen transferowych grup kapitałowych.

Merytoryczne podstawy dokonania korekt wyrównawczych znajdują się w wytycznych OECD.

Korekty dochodowości dotychczas nie doczekały się szczególnych regulacji właściwych dla problematyki cen transferowych, dlatego ich podatkowe rozpoznanie nasycało pewnych dylematów interpretacyjnych, których wymownym przykładem jest stanowisko Dyrektora KIS zaprezentowane w interpretacji indywidualnej z 3.8.2018 r.

**Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej
z 3.8.2018 r., 0111-KDIB1-3.4010.286.2018.3.IZ, Legalis**

W niniejszej sprawie nie znajdzie zastosowania art. 12 ust. 3a PDOPrU, bowiem w wyniku przyjętego mechanizmu ustalania dochodowości z uwzględnieniem korygowania wzajemnych rozliczeń nie dochodzi do wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub świadczenia usług na rzecz spółki, od której Wnioskodawca otrzymuje wyrównanie dochodowości. W związku z powyższym należy stwierdzić, że otrzymane w wyniku zastosowania powyższego mechanizmu środki finansowe będą stanowiły dla Wnioskodawcy przychód, o którym mowa w art. 12 ust. 3 PDOPrU, a momentem jego powstania, zgodnie z art. 12 ust. 3e PDOPrU, będzie dzień otrzymania środków finansowych.

Natomiast zastosowanie ww. mechanizmu nie stanowi podstawy do zmniejszenia kwot wykazanych przychodów, bowiem nie ulega zmianie wartość sprzedanych produktów. Zmniejszenie wysokości przychodów wynika zatem jedynie z umowy stron i nie znajduje automatycznego przełożenia na skutki podatkowe.

Zgodnie z obowiązującym od 1.1.2019 r. art. 11e PDOPrU podatnik ma możliwość dokonania korekty cen transferowych przez zmianę wysokości uzyskanych przychodów lub poniesionych kosztów uzyskania przychodów. Równocześnie ustawodawca wprowadził dość restrykcyjne warunki przeprowadzania korekt. Zgodnie z art. 11e PDOPrU podatnik może dokonać korekty cen transferowych przez zmianę wysokości uzyskanych przychodów lub poniesionych KUP, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:

- 1) w transakcjach kontrolowanych realizowanych przez podatnika w trakcie roku podatkowego ustalone zostały warunki, które ustaliłyby podmioty niepowiązane;
- 2) nastąpiła zmiana istotnych okoliczności mających wpływ na ustalone w trakcie roku podatkowego warunki lub znane są faktycznie poniesione koszty lub uzyskane przychody będące podstawą obliczenia ceny transferowej, a zapewnienie ich zgodności z warunkami, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane, wymaga dokonania korekty cen transferowych;
- 3) w momencie dokonania korekty podatnik posiada oświadczenie podmiotu powiązanego, że ten podmiot dokonał korekty cen transferowych w tej samej wysokości co podatnik;
- 4) podmiot powiązany, o którym mowa w pkt 3, ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium RP albo w państwie lub na terytorium, z którym RP zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, oraz istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z tym państwem;
- 5) podatnik potwierdzi dokonanie korekty cen transferowych w rocznym zeznaniu podatkowym za rok podatkowy, którego dotyczy ta korekta.

Zgodnie z treścią uzasadnienia do ZmPDOFizPrOrdPU18, zawartym w druku sejmowym Nr 2860, zaproponowane warunki dokonywania korekt ograniczą możliwość nadużywania korekt cen transferowych przez podatników i odpowiednio zabezpieczą interes Skarbu Państwa. Z perspektywy podatników słusznym rozwiązaniem legislacyjnym jest potwierdzenie podatkowego charakteru korekt cen transferowych, jednak liczne warunki, które należy spełnić, aby móc korektę zastosować, w praktyce mogą prowadzić do powstania kolejnych obciążeń administracyjnych po ich stronie.

Jednocześnie w celu zabezpieczenia interesu fiskalnego Skarbu Państwa przepisy art. 12 ust. 3aa oraz art. 15 ust. 1ab PDOPrU stanowią, że w przypadku korekty cen transferowych zmniejszającej przychody/zwiększającej koszty należy spełnić łącznie pięć warunków określonych w art. 11e PDOPrU. W przypadku korekty cen transferowych zwiększającej przychody/zmniejszającej koszty wystarczy, aby podatnik spełniał przynajmniej warunki określone w art. 11e pkt 1 i 2 PDOPrU.

Ponadto należy wskazać, że przepisy art. 11e PDOPrU przewidują jedynie prawną możliwość dokonania korekty cen transferowych. Aktualny wydaje się pogląd prezentowany przez orzecznictwo, że potwierdzenie prawidłowości dokonania korekt (w tym jej wysokości) w znaczeniu regulacji z zakresu cen transferowych może nastąpić wyłącznie w drodze procedury regulowanej przepisami działu IIa OrdPU (APA) (por. np. wyr. WSA w Poznaniu z 9.11.2017 r., I SA/Po 710/17, Legalis).

3.6. Wprowadzenie możliwości zastosowania reguły *safe harbours*

Wprowadzenie przepisami art. 11f i 11g PDOPrU regulacji typu *safe harbours* jest rozwiązaniem spotykanym także w innych jurysdykcjach. Ma ono na celu zapewnienie, że zastosowanie się przez podatnika do wprowadzonych reguł skutkuje odstąpieniem przez organy podatkowe od szacowania. Niewątpliwie jest to znaczne ułatwienie dla podatników, którzy w efekcie będą również zwolnieni z obowiązku przygotowania analiz porównawczych dla transakcji ujętych w stosownym katalogu oraz przy spełnieniu niżej opisanych warunków.

3.6.1. Usługi o niskiej wartości dodanej

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

- 1) narzut na kosztach tych usług został ustalony przy wykorzystaniu metody koszt plus lub metody marży transakcyjnej netto i wynosi:
 - a) nie więcej niż 5% kosztów – w przypadku nabycia usług, albo
 - b) nie mniej niż 5% kosztów – w przypadku świadczenia usług;

- 2) usługodawca nie jest podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową;
- 3) usługobiorca posiada kalkulację obejmującą następujące informacje:
 - a) rodzaj i wysokość kosztów uwzględnionych w kalkulacji,
 - b) sposób zastosowania i uzasadnienie wyboru kluczy alokacji dla wszystkich podmiotów powiązanych korzystających z usług.

Zgodnie z przepisami art. 11f ust. 2 PDOPrU przez usługi o niskiej wartości dodanej rozumie się usługi, które łączne spełniają następujące warunki:

- 1) zostały wymienione w załączniku Nr 6 do PDOPrU lub są usługami o podobnym charakterze (w szczególności: usługi w zakresie księgowości i audytu, usługi w zakresie finansów przedsiębiorstwa, usługi związane z zasobami ludzkimi, usługi informacyjne, usługi komunikacji i promocji, usługi prawne, usługi w zakresie podatków, usługi administracyjno-biurowe),
- 2) mają charakter usług wspomagających działalność gospodarczą usługobiorcy,
- 3) nie stanowią głównego przedmiotu działalności grupy podmiotów powiązanych,
- 4) wartość tych usług świadczonych przez usługodawcę na rzecz podmiotów niepowiązanych nie przekracza 2% wartości tych usług świadczonych na rzecz podmiotów powiązanych i niepowiązanych,
- 5) nie są przedmiotem dalszej odprzedaży przez usługobiorcę, z wyłączeniem odsprzedaży usług nabytych we własnym imieniu, ale na rzecz innego podmiotu powiązanego (refakturowanie).

O ile wprowadzenie reguł *safe harbours* dla usług o niskiej wartości dodanej należy ocenić pozytywnie, o tyle nowy kształt regulacji wskazuje, że większy nacisk został położony na uzasadnienie bazy kosztowej, co dotąd często było kłopotliwe dla podatników z uwagi na ograniczone możliwości uzyskania kalkulacji kosztów od świadczącego usługę. Zgodnie z uzasadnieniem do projektu: „Podatnicy zostają ponadto zobowiązani do posiadania kalkulacji, wskazującej rodzaj (poprzez precyzyjne wskazanie np. miejsca powstawania kosztów oraz ich charakteru) i wysokość kosztów uwzględnionych w bazie kosztowej oraz sposób zastosowania i uzasadnienie wyboru kluczy alokacji dla wszystkich podmiotów powiązanych korzystających z usług. Z uwagi na cel tej regulacji, z jednej strony dającej bezpośrednio narzędzie organom podatkowym do weryfikacji bazy kosztowej oraz sposobu kalkulacji wynagrodzenia za usługi, z drugiej strony umożliwienia podatnikom żądania od podmiotów powiązanych szczegółów związanych z wysokością oraz »zawartością« wynagrodzenia za usługi o niskiej wartości dodanej, kalkulacje te powinny być sporządzone w sposób szczegółowy, umożliwiający realizację ww. celów. Stąd też niewystarczające będzie wskazanie np. jedynie ogólnych kategorii kosztów (np. koszty operacyjne, koszty wynagrodzeń) bez dodatkowej specyfikacji i informacji o związku tych kosztów z usługami o niskiej wartości dodanej”.

Ponadto nowo wprowadzone (od 1.1.2019 r. na mocy ZmPDOFizPrOrdPU18) przepisy art. 11f PDOPrU przewidują pewne odstępstwa względem literalnego brzmienia wypracowanych na forum OECD reguł *safe harbours*. Przykładowo w świetle ust. 7.45 wytycznych OECD (lipiec 2017) oprócz stanowienia części podstawowej działalności

przedsiębiorstwa ponadnarodowego (analogia założeń względem przepisów art. 11f ust. 2 pkt 2 PDOPrU) reguły *safe harbours* w rozumieniu wytycznych OECD nie mają również zastosowania do transakcji, w których angażowane są unikalne wartości niematerialne, oraz do transakcji generujących istotne ryzyko po stronie usługodawcy. Przesłanki negatywne stosowania reguły *safe harbours*, związane z generowaniem ryzyka po stronie usługodawcy lub angażowaniem istotnych WNiP, nie zostały bezpośrednio wprowadzone do przepisów art. 11f PDOPrU.

Należy pamiętać, że stosowanie uproszczenia wynikającego z art. 11f PDOPrU jest prawem podatnika, a nie obowiązkiem. Innymi słowy podatnik może stosować narzut zysku inny niż wynikający z omawianego przepisu pod warunkiem posiadania odpowiedniej analizy porównawczej.

Przykład

Spółka dokonuje zakupu usług wsparcia od podmiotu powiązanego, które obejmują: wsparcie księgowe, informatyczne i prawne. Wynagrodzenie z tytułu usług wsparcia jest kalkulowane na podstawie pełnych kosztów (plus 4% narzutu zysku). W takim przypadku (po spełnieniu warunków, o których mowa w art. 11f PDOPrU) organ podatkowy odstępuje od szacowania narzutu na koszty, a podatnik nie ma obowiązku przygotowania analizy porównawczej. Podatnik powinien jednak posiadać szczegółową kalkulację bazy kosztowej oraz uzasadnienia zastosowanych kluczy alokacji. Ponadto podatnik powinien zweryfikować ograniczenia wynikające z art. 15e PDOPrU.

3.6.2. Transakcje pożyczkowe

Przepisy obowiązujące od 1.1.2019 r. wprowadziły do systemu podatkowego tzw. instytucję *safe harbours*, która oprócz usług o niskiej wartości dodanej ma zastosowanie również do transakcji kontrolowanych dotyczących pożyczek.

W świetle nowych regulacji podatnik może stosować oprocentowanie (a właściwie marżę powyżej stopy bazowej) określone w publikowanym przynajmniej raz do roku obwieszczeniu ministra finansów. Stosowanie marż stóp procentowych obwieszczanych przez ministra finansów, przy równoczesnym spełnieniu przez podatnika wielu warunków krytycznych, będzie skutkowało odstępowaniem organów podatkowych (celno-skarbowych) od szacowania dochodu w zakresie wysokości oprocentowania pożyczek.

Zgodnie z przepisami art. 11g PDOPrU uproszczenie może mieć zastosowanie tylko w sytuacji, gdy łącznie są spełnione poniższe warunki:

- 1) oprocentowanie pożyczki na dzień zawarcia umowy jest ustalane na podstawie rodzaju bazowej stopy procentowej i marży, określonych w obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych aktualnym na dzień zawarcia tej umowy,
- 2) nie przewidziano wypłaty innych niż oprocentowanie opłat związanych z udzieleniem lub obsługą pożyczki, w tym prowizji lub premii,
- 3) pożyczka została udzielona na okres nie dłuższy niż 5 lat,

- 4) w trakcie roku obrotowego łączny poziom zobowiązań albo należności podmiotu powiązanego z tytułu kapitału pożyczek z podmiotami powiązаныmi, liczony odrębnie dla udzielonych oraz zaciągniętych pożyczek, wynosi nie więcej niż 20 000 000 zł lub równowartość tej kwoty,
- 5) pożyczkodawca nie jest podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

W dniu 21.12.2018 r. Minister Finansów wydał obwieszczenie w sprawie ogłoszenia rodzaju bazowej stopy procentowej i marży dla potrzeb cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych (M.P. z 2018 r., poz. 1286), za pośrednictwem którego ogłoszono, że od 1.1.2019 r.:

- 1) rodzaj bazowej stopy procentowej dla pożyczek:
 - a) w złotych – stanowi WIBOR 3M, będący referencyjną wysokością oprocentowania kredytów w złotych o trzymiesięcznym okresie zapadalności na polskim rynku międzybankowym,
 - b) w dolarach amerykańskich – stanowi LIBOR USD 3M, będący referencyjną wysokością oprocentowania kredytów w dolarach amerykańskich o trzymiesięcznym okresie zapadalności na rynku międzybankowym w Londynie,
 - c) w euro – stanowi EURIBOR 3M, będący referencyjną wysokością oprocentowania kredytów w euro o trzymiesięcznym okresie zapadalności na europejskim rynku międzybankowym,
 - d) we frankach szwajcarskich – stanowi LIBOR CHF 3M, będący referencyjną wysokością oprocentowania kredytów we frankach szwajcarskich o trzymiesięcznym okresie zapadalności na rynku międzybankowym w Londynie,
 - e) w funtach brytyjskich – stanowi LIBOR GBP trzymiesięczny, będący referencyjną wysokością oprocentowania kredytów w funtach brytyjskich o trzymiesięcznym okresie zapadalności na rynku międzybankowym w Londynie;
- 2) marża:
 - a) wynosi 2 punkty procentowe,
 - b) stanowi sumę wartości bezwzględnej bazowej stopy procentowej i wartości dwóch punktów procentowych, w przypadku gdy wartość bazowej stopy procentowej dla pożyczek jest mniejsza od zera
– i jest marżą maksymalną dla pożyczkobiorcy i minimalną dla pożyczkodawcy.

Wprowadzenie reguł *safe harbours* dla transakcji pożyczkowych stanowi ukłon w stronę podatników i wpisuje się w swoich założeniach w artykułowane uzasadnienie do projektu ZmPDOFizPrOrdPU18, zawarte w druku sejmowym Nr 2860, tj. uproszczenie obowiązków w zakresie cen transferowych. Trzeba jednak zwrócić uwagę na fakt, że publikowane za pośrednictwem obwieszczenia Ministra Finansów oprocentowanie jest pewnym uproszczeniem, którego nie należy bezpośrednio utożsamiać z ceną rynkową. Uproszczenie pomija bowiem kluczowe czynniki determinujące rynkowość transakcji finansowych, m.in. cel udzielenia pożyczki oraz standing finansowy/ryzyko pożyczkobiorcy. Dlatego podatnicy nadal mogą stosować odmienne warunki pożyczki, pod warunkiem że posiadają odpowiednią analizę porównawczą (benchmark).

3.7. Wprowadzenie reguł badania porównywalności w transakcjach dotyczących trudnych do wyceny wartości niematerialnych i prawnych oraz restrukturyzacji

Przepisy wykonawcze do rozdziału 1a PDOPrU, które zostały opublikowane m.in. w drodze PDOPrCenTransfR, doprecyzowują również takie kwestie, jak zasady przeprowadzania badania porównywalności i określania ich czynników. Za pośrednictwem przepisów § 3 i 4 PDOPrCenTransfR Minister Finansów dokonał transpozycji zasad i poglądów wypracowanych w tej materii na forum OECD.

Warto zaznaczyć, że nowe regulacje uwzględniają także specyfikę wartości niematerialnych (§ 3 ust. 2 PDOPrCenTransfR), w tym wartości niematerialnych trudnych do wyceny. Zgodnie z § 3 ust. 3 PDOPrCenTransfR w przypadku trudnych do wyceny wartości niematerialnych badanie porównywalności uwzględnia również ocenę:

- 1) czy podmioty niepowiązane w porównywalnych okolicznościach:
 - a) dokonałyby rekalkulacji wysokości pierwotnie ustalonej ceny na podstawie klauzuli umownej dotyczącej zmiany ceny,
 - b) renegecowałyby pierwotnie ustalone warunki, w tym wysokość ceny przedmiotu transakcji,
 - c) przyjęłyby do rozliczenia porównywalnej transakcji płatności warunkowe;
- 2) czy przeprowadzając prognozę ceny transferowej na dzień zawarcia transakcji, uwzględniono wszystkie możliwe do przewidzenia przez podmiot powiązany okoliczności mające wpływ na wysokość ceny transferowej.

Ponadto przepisy PDOPrCenTransfR szczegółowo regulują zagadnienie restrukturyzacji w rozumieniu cen transferowych, co, biorąc pod uwagę poziom skomplikowania zagadnienia, dotychczas było unormowane w sposób niedostateczny przepisami § 23a TrOkreślDochOPrR. Za pośrednictwem przepisów rozdziału 4 PDOPrCenTransfR Minister Finansów doprecyzował zasady badania porównywalności oraz wskazał na czynniki determinujące wysokość wynagrodzenia na rzecz podmiotu przenoszącego w ramach restrukturyzacji.

Dodatkowo § 2 pkt 1 PDOPrCenTransfR wprowadza nową definicję, zgodnie z którą przez restrukturyzację rozumie się reorganizację:

- 1) obejmującą istotną zmianę relacji handlowych lub finansowych, w tym również zakończenie obowiązujących umów lub zmianę ich istotnych warunków, oraz
- 2) wiążącą się z przeniesieniem pomiędzy podmiotami powiązanych funkcji, aktywów lub kategorii ryzyka, jeżeli w wyniku tego przeniesienia przewidywany średnioroczny wynik finansowy podatnika przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT) w trzyletnim okresie po tym przeniesieniu uległby zmianie o co najmniej 20% przewidywanego średniorocznego EBIT w tym samym okresie, gdyby nie dokonano przeniesienia.

W praktyce nowa definicja (która odbiega od definicji z wytycznych OECD) może okazać się problematyczna w przypadku dokonywania przez podmioty powiązane reorganizacji transgranicznych. Wynika to z faktu, że w jednym kraju dane zdarzenie będzie stanowiło

restrukturyzację (zgodnie z definicją wytycznych OECD), w Polsce natomiast nie będzie spełniało definicji restrukturyzacji zawartej w PDOPrCenTransfR.

3.8. Nowe narzędzia oceny zgodności warunków transakcji z zasadą ceny rynkowej

Obowiązujące od 1.1.2019 r. przepisy art. 11c ust. 4 PDOPrU, które weszły do porządku prawnego na mocy ZmPDOFizPrOrdPU18, rozszerzają możliwość egzekwowania obowiązku stosowania się do zasady ceny rynkowej, nadając organom uprawnienie do weryfikacji transakcji przez uznanie, że w określonych warunkach dana transakcja została by zastąpiona inną transakcją (*recharacterization*), lub nawet ustalenie, iż w określonych warunkach dana transakcja nie została by w ogóle zawarta (*non-recognition*).

Zgodnie z uzasadnieniem dotyczącym tych zmian regulacja związana z instrumentami reklasyfikacji i nierozpoznania ma „(...) istotne znaczenie z punktu widzenia uszczelnienia systemu podatkowego z uwagi na fakt, że pomiędzy podmiotami powiązаныmi może dochodzić do zawierania takich transakcji, których podmioty niepowiązane nie zawarłyby na takich warunkach, na jakich zawarły ją podmioty powiązane, lub nie zawarłyby takiej transakcji w ogóle. Kompleksowość relacji w ramach grup kapitałowych, w szczególności międzynarodowych, przy jednoczesnym braku regulacji bezpośrednio odnoszących się do recharakteryzacji lub odmowy rozpoznania transakcji utrudniała możliwość zakwestionowania przez organy podatkowe warunków rozliczeń – mogły bowiem wystąpić transakcje, w których cena wprawdzie została ustalona na warunkach rynkowych, natomiast transakcja jako taka nigdy nie została by zawarta pomiędzy podmiotami niepowiązаныmi”⁶.

W myśl nowych regulacji art. 11c ust. 4 PDOPrU, określając wysokość dochodu lub straty, organ podatkowy będzie mógł uznać, że w porównywalnych okolicznościach podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną nie zawarłyby danej transakcji lub zawarłyby inną transakcję, lub ewentualnie dokonałyby innej czynności (tzw. transakcji właściwej).

Jednocześnie przepisy art. 11c ust. 5 PDOPrU ograniczają możliwość przeprowadzenia przez organy podatkowe recharakteryzacji lub pominięcia skutków transakcji, wskazując na dwie przesłanki, które nie mogą być wyłączną podstawą zastosowania ww. instrumentów, tj. trudność w weryfikacji ceny transferowej albo brak porównywalnych transakcji występujących pomiędzy podmiotami niepowiązаныmi w porównywalnych okolicznościach.

Wprowadzane z początkiem 2019 r. zmiany (na mocy ZmPDOFizPrOrdPU18) stanowią odzwierciedlenie zasad zaimplementowanych do wytycznych OECD w związku z rezultatami prac nad projektem BEPS. Sekcja D.2 wytycznych OECD (lipiec 2017 r.), poza możliwością weryfikacji ceny w danej transakcji, przewiduje również reklasyfikację tej transakcji lub jej pominięcie. Osią sporu przy ustaleniach w przedmiocie recharakteryza-

⁶ Uzasadnienie do ZmPDOFizPrOrdPU18, (druk Nr 2860).

cji transakcji lub jej nierozpoznania będzie rozumienie racjonalności ekonomicznej w danym stanie faktycznym. Warto wskazać, że organy już od dłuższego czasu podejmowały próby przeprowadzenia recharakteryzacji transakcji (lub jej nierozpoznania) na podstawie dyskusyjnej podstawy prawnej w postaci przepisów art. 199a OrdPU. W związku z wprowadzeniem do PDOPrU art. 11c ust. 4 organy zyskują pewność działania, która może wpłynąć na śmiałość w budowaniu „alternatywnych scenariuszy” względem rzeczywiście przeprowadzonych przez podatnika transakcji.

Ponadto przy uzasadnieniu uchylecia art. 15ca PDOPrU (rynkowa zdolność kredytowa), na mocy ZmPDOFizPrOrdPU18, wskazano, że ten przepis okaże się zbędny, gdyż organy podatkowe będą mogły dokonywać recharakteryzacji i nierozpoznania transakcji kontrolowanych (w tym transakcji finansowych). Dodatkowo skorzystanie przez podatnika z reguł *safe harbours* (art. 11g PDOPrU) nie wyłączy transakcji pożyczkowych z możliwości dokonania reklasyfikacji, która w tym przypadku może polegać na uznaniu, że niezależny podmiot w danych okolicznościach nie udzieliłby finansowania w formie pożyczki, lecz zastosował alternatywę („transakcję właściwą”), przykładowo w postaci podwyższenia kapitału zakładowego.

4. Zmiany w sprawozdawczości i dokumentowaniu zachowania zgodności z zasadą ceny rynkowej

4.1. Zmiany w obowiązkach dokumentacyjnych na poziomie lokalnym (*local file*)

Zgodnie z nowym art. 11k ust. 1 PDOPrU (wprowadzonym od 1.1.2019 r. na mocy ZmPDOFizPrOrdPU18) podmioty powiązane są obowiązane do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych za rok obrotowy w celu wykazania, że ceny transferowe zostały ustalone na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. W tym zakresie warto przytoczyć uzasadnienie do zmian, zgodnie z którym: „całokształt obowiązku dokumentacyjnego należy (...) interpretować w kontekście tego celu – tj. sporządzona przez podatnika dokumentacja cen transferowych powinna umożliwić realizację celu, czyli wykazania, że dokumentowana transakcja kontrolowana została przeprowadzona na warunkach rynkowych. Ponadto, zgodnie z ust. 1 dokumentacja cen transferowych jest sporządzana za rok podatkowy”⁷.

4.1.1. Progi dla transakcji

Przepisy dodanego art. 11k PDOPrU przewidują istotną zmianę w sposobie określania obowiązku dokumentacyjnego. Obowiązek przygotowania dokumentacji nie będzie, tak jak do tej pory, pochodną skali działalności podatnika. Podobnie jak w stanie prawnym

⁷ Tamże.

obowiązującym do 31.12.2016 r. od 1.1.2019 r. jedynym kryterium jest wartość poszczególnych typów transakcji kontrolowanych (pomniejszonych o VAT).

Dodany przepis art. 11k ust. 2 PDOPrU normuje nowe progi obligujące do sporządzenia dokumentacji cen transferowych. W myśl nowych przepisów lokalna dokumentacja cen transferowych jest sporządzana dla transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, której wartość, pomniejszona o VAT, przekracza w roku obrotowym następujące progi dokumentacyjne:

- 1) 10 000 000 zł – w przypadku transakcji towarowej lub transakcji finansowej,
- 2) 2 000 000 zł – w przypadku transakcji usługowej,
- 3) 2 000 000 zł – w przypadku innej transakcji niż określona powyżej.

Ponadto, zgodnie z nowym art. 11k ust. 3 PDOPrU, progi są ustalane odrębnie dla strony kosztowej i przychodowej oraz odrębnie dla każdej transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym – niezależnie od przyporządkowania transakcji kontrolowanej do transakcji towarowych, finansowych, usługowych albo innych transakcji.

Wprowadzony z początkiem 2019 r. przepis art. 11k ust. 4 PDOPrU doprecyzowuje, że wartość transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym jest ustalana bez względu na liczbę dokumentów księgowych, dokonanych lub otrzymanych płatności oraz podmiotów powiązanych, z którymi zawierana jest transakcja kontrolowana. Co istotne, w praktyce art. 11k ust. 5 PDOPrU wyjaśnia, że przy ocenie, czy transakcja kontrolowana ma charakter jednorodny, uwzględnia się:

- 1) jednolitość transakcji kontrolowanej w ujęciu ekonomicznym,
- 2) kryteria porównywalności,
- 3) metody weryfikacji cen transferowych,
- 4) inne istotne okoliczności transakcji kontrolowanej.

Zgodnie z uzasadnieniem do ZmPDOFizPrOrdPU18 jednorodny charakter transakcji powinien być interpretowany jako podobieństwo przedmiotu transakcji oraz innych głównych parametrów transakcji, istotnych z punktu widzenia cen transferowych.

Ponadto przepisami art. 11o PDOPrU od 2019 r. wprowadzono nowy próg w przypadku transakcji zawieranych z podmiotami z krajów/terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową (tzw. raje podatkowe), określając go na poziomie 100 000 zł.

Co ważne, w świetle obowiązujących od 1.1.2019 r. regulacji każda dokumentacja lokalna będzie musiała zawierać analizę cen transferowych, tj. analizę porównawczą (tzw. benchmark) lub analizę zgodności, w przypadku gdy sporządzenie analizy porównawczej nie jest właściwe w świetle danej metody weryfikacji cen transferowych lub nie jest możliwe przy zachowaniu należytej staranności.

Zmiany objęły również zagadnienie przeliczania wartości transakcji wyrażanych w walucie obcej. Zgodnie z art. 11l ust. 4 PDOPrU ma do tego posłużyć średni kurs NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień realizacji operacji gospodarczej lub zawarcia umowy.

Przykład

Podatnik świadczy usługi wsparcia sprzedaży na rzecz zagranicznego podmiotu z grupy o wartości 2 500 000 rocznie. W 2018 r. podatnik osiągnął przychody i koszty wynikające z ksiąg rachunkowych poniżej 2 000 000 euro. W takim przypadku podatnik będzie zobowiązany do przygotowania dokumentacji podatkowej i analizy porównawczej za 2019 r. Podatnik byłby zwolniony z takiego obowiązku na gruncie uchylonych przepisów obowiązujących w latach 2017–2018.

4.1.2. Wyłączenia przedmiotowe spod obowiązku dokumentacyjnego

Obowiązujące od 1.1.2019 r. przepisy art. 11n PDOPrU (wprowadzone na mocy ZmPDFizPrOrdPU18) konstytuują katalog wyłączeń spod obowiązku dokumentacyjnego na poziomie dokumentacji lokalnej. Niezależnie od przekroczenia progu kwotowego udokumentowaniu nie podlegają transakcje:

- 1) zawierane wyłącznie przez krajowe podmioty powiązane, które nie poniosły straty podatkowej i nie korzystają ze zwolnień wynikających z art. 6 lub art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a PDOPrU,
- 2) objęte decyzją w sprawie uprzedniego porozumienia cenowego (APA),
- 3) których wartość w całości trwale nie stanowi przychodu albo kosztu podatkowego, z wyłączeniem transakcji finansowych, transakcji kapitałowych oraz transakcji dotyczących inwestycji, środków trwałych oraz WNiP,
- 4) realizowane wewnątrz podatkowej grupy kapitałowej (PGK),
- 5) realizowane pomiędzy podmiotami powiązanymi wyłącznie przez Skarb Państwa lub JST bądź ich związkami,
- 6) w których cena została ustalona w formie przetargu nieograniczonego w rozumieniu PrZamPubl,
- 7) realizowane w ramach grup producentów rolnych, uznanej organizacji producentów owoców i warzyw (oraz wstępnie uznanej grupy producentów i warzyw), jeżeli ich przedmiot stanowią produkty rolne lub towary wykorzystywane w produkcji rolnej,
- 8) realizowane między wstępnie uznaną grupą producentów owoców i warzyw lub uznaną organizacją producentów owoców i warzyw, działających na podstawie OwocWarzywU, jeżeli ich przedmiot stanowią produkty rolne lub towary wykorzystywane w produkcji rolnej,
- 9) polegające na przypisaniu dochodu do zagranicznego zakładu położonego na terytorium RP przez podatników, jeżeli przepisy właściwych umów międzynarodowych, których stroną jest RP, przewidują, że te dochody mogą być opodatkowane tylko w państwie innym niż RP.