

## Newsletter 2

### Lokalna dokumentacja cen transferowych

Autor artykułu: Robert Błędowski

Stan prawny: wrzesień 2020

#### Wstęp

Wprowadzona nowelizacja Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r o podatku dochodowym od osób prawnych, które weszła w życie dnia 1 stycznia 2019 roku (zwana dalej w niniejszym opracowaniu ustawa pdop) Art. 11 c ustawy pdop stanowi, że podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe, **które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.**

Art. 11 d ust. 1 ustawy pdop określa, że ceny transferowe weryfikuje się, stosując metodę najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach, wybraną spośród następujących metod:

- 1) Porównywalnej ceny niekontrolowanej;
- 2) Ceny odsprzedaży;
- 3) Koszt plus;
- 4) Marży transakcyjnej netto;
- 5) Podziału zysku.

Metodologia cen transferowych została określona w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 roku w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych( Dz.U. z 2018 poz. 2491).

- 1) Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej** polega na porównaniu ceny przedmiotu transakcji kontrolowanej z ceną stosowaną w porównywalnych transakcjach przez podmioty niepowiązane i ustaleniu na tej podstawie wartości rynkowej przedmiotu transakcji kontrolowanej. Porównania, dokonuje się na podstawie cen, jakie stosuje dany podmiot na porównywalnym rynku z podmiotami niepowiązanymi (wewnętrzne porównanie cen), lub na podstawie cen, jakie stosują w porównywalnych transakcjach niepowiązane podmioty (zewnętrzne porównanie cen).
- 2) Metoda ceny odprzedaży** polega na kalkulacji ceny zakupu towaru lub usługi od podmiotu powiązanego w drodze obniżenia ceny sprzedaży tego towaru lub tej usługi podmiotowi niepowiązanemu o marżę ceny odprzedaży. Marża ceny odprzedaży

powinna zapewnić podmiotowi odprzedającemu pokrycie jego kosztów bezpośrednich i pośrednich, związanych z odprzedacją przedmiotu transakcji kontrolowanej, oraz zapewnić zysk odpowiedni do pełnionych przez ten podmiot funkcji, angażowanych aktywów i ponoszonego ryzyka. Rynkową wartość marży ceny odprzedazy ustala się poprzez odniesienie do poziomu marży, jaką podmiot powiązany stosuje w porównywalnych transakcjach.

- 3) Metoda koszt plus** polega na ustaleniu ceny przedmiotu transakcji kontrolowanej na poziomie sumy bazy kosztowej i narzutu zysku, kalkulowanego w odniesieniu do bazy kosztowej. Przez bazę kosztową rozumie się sumę kosztów bezpośrednio związanych albo sumę kosztów bezpośrednio lub pośrednio związanych z wytworzeniem we własnym zakresie lub nabyciem przedmiotu transakcji kontrolowanej. Rynkową wartość narzutu zysku w stosunku do określonej bazy kosztowej ustala się poprzez odniesienie do poziomu narzutu zysku, jaki ten sam podmiot stosuje w porównywalnych transakcjach z podmiotami niepowiązanymi w odniesieniu do takiej samej bazy kosztowej, lub narzutu zysku stosowanego w porównywalnych transakcjach przez podmioty niepowiązane w odniesieniu do porównywalnej bazy kosztowej.
- 4) Metoda marży transakcyjnej netto** polega na określeniu wskaźnika finansowego, odzwierciedlającego relację marży zysku netto, jaką uzyskuje podmiot powiązany w transakcji kontrolowanej, do odpowiedniej bazy.

Marżę zysku netto, określa się poprzez odliczenie od przychodu osiągniętego w wyniku transakcji kontrolowanej kosztów związanych z realizacją tej transakcji.

Jeżeli na potrzeby kalkulacji marży zysku netto zasadne jest uwzględnienie kosztów, których przypisanie bezpośrednio do danej transakcji nie jest możliwe, przypisania takich kosztów dokonuje się za pomocą zastosowania klucza alokacji, który w racjonalnie najlepszy sposób odzwierciedla proces tworzenia wartości w transakcji kontrolowanej. Bazę wyliczeń stanowić mogą w szczególności przychody, koszty, aktywa albo elementy przychodów, kosztów lub aktywów.
- 5) Metoda podziału zysku** polega na określeniu łącznego zysku, jaki w związku z daną transakcją kontrolowaną osiągnęły podmioty powiązane, oraz podziału tego zysku między te podmioty w takiej proporcji, w jakiej dokonałyby tego podziału podmioty niepowiązane, w szczególności uwzględniając pełnione przez strony transakcji kontrolowanej funkcje, angażowane aktywa i ponoszone ryzyka.

Podziału zysku, dokonuje się poprzez określenie przychodów uzyskanych przez każdy z podmiotów powiązanych oraz poniesionych kosztów związanych z daną transakcją kontrolowaną. W przypadku gdy tak określone koszty przekraczają związaną z nimi sumę przychodów, podziałowi podlega strata.

### **Obowiązek sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych**

Art. 11 k ust. 1 ustawy pdop stanowi, że 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.

Art. 11 k ust. 2 ustawy pdop stanowi, że lokalna dokumentacja cen transferowych jest sporządzana dla transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, której wartość, pomniejszona o podatek od towarów i usług, przekracza w roku obrotowym następujące progi dokumentacyjne:

- 1) 10 000 000 zł - w przypadku transakcji towarowej;
- 2) 10 000 000 zł - w przypadku transakcji finansowej;
- 3) 2 000 000 zł - w przypadku transakcji usługowej;
- 4) 2 000 000 zł - w przypadku innej transakcji niż określona w pkt 1-3.

Progi dokumentacyjne są ustalane odrębnie dla każdej transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym niezależnie od przyporządkowania transakcji kontrolowanej do transakcji towarowych, finansowych, usługowych albo innych transakcji; strony kosztowej i przychodowej. 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.

Definicja podmiotów powiązanych została określona w art. 11 a ust. 1 pkt. 4 ustawy pdop za podmioty powiązane uznaje się:

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

**Przez wywieranie znaczącego wpływu**, rozumie się:

- 1) posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25%:
  - a) udziałów w kapitale lub
  - b) praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub
  - c) udziałów lub praw do udziału w zyskach lub majątku lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych, lub
- 2) faktyczną zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, lub
- 3) pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia.

### **Badanie porównywalności cen transferowych**

Zgodnie z § 4 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 roku w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych( Dz.U. z 2018 poz. 2491)

Badanie porównywalności obejmuje następujące etapy:

- 1) określenie okresu, jaki powinien zostać objęty badaniem;
- 2) analizę informacji dotyczących podmiotu powiązanego i jego otoczenia gospodarczego;
- 3) analizę wszelkich okoliczności badanej transakcji kontrolowanej, jakie mogą mieć istotny wpływ na poziom ceny transferowej, z uwzględnieniem pełnionych funkcji, zaangażowanych aktywów oraz ponoszonych ryzyk, oraz, w przypadku gdy wymaga tego zastosowanie najbardziej odpowiedniej metody, wybór podmiotu badanego;
- 4) weryfikację, czy istnieją wewnętrzne dane porównawcze, które mogą zostać wykorzystane na potrzeby badania porównywalności;
- 5) identyfikację dostępnych zewnętrznych źródeł danych porównawczych;
- 6) wybór najbardziej odpowiedniej metody oraz wskaźnika finansowego, w przypadku gdy analiza wskaźnika finansowego jest niezbędna do prawidłowego zastosowania najbardziej odpowiedniej metody;
- 7) analizę dostępnych danych porównawczych, w szczególności pod kątem ich porównywalności z badaną transakcją;
- 8) dokonanie korekt porównywalności, jeżeli są one niezbędne do uzyskania wyższego stopnia porównywalności danych porównawczych do badanej transakcji kontrolowanej;
- 9) kalkulację wyników badania porównywalności oraz ich interpretację.

## **Uproszczone zasady sporządzania cen transferowych**

Zgodnie z **art 11f ust. 1** Ustawy pdop 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 bądź marży transakcyjnej netto i wynosi:
  - a) nie więcej niż 5% kosztów - w przypadku nabycia usług,
  - 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.

Przepis **art 11f ust. 1** Ustawy pdop ma zastosowanie do usług wymienionych w załączniku numer 6 Ustawy pdop, które spełniają łącznie następujące warunki:

- 1) mają charakter usług wspomagających działalność gospodarczą usługobiorcy;
- 2) nie stanowią głównego przedmiotu działalności grupy podmiotów powiązanych;
- 3) wartość tych usług świadczonych przez usługodawcę na rzecz podmiotów niepowiązanych nie przekracza 2% wartości tych usług świadczonych na rzecz podmiotów powiązanych i niepowiązanych;
- 4) nie są przedmiotem dalszej odprzedaży przez usługobiorcę, z wyłączeniem odprzedaży usług nabytych we własnym imieniu, ale na rzecz innego podmiotu powiązanego (refakturowanie).

## **Uproszczone zasady sporządzenia cen transferowych pożyczek**

Zgodnie z **art. 11g ust 1** Ustawy pdop w przypadku transakcji kontrolowanej dotyczącej pożyczki organ podatkowy odstępuje od określenia dochodu (straty) podatnika w zakresie wysokości oprocentowania tej pożyczki, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:

- 1) oprocentowanie pożyczki w ujęciu rocznym na dzień zawarcia umowy jest ustalane w oparciu o rodzaj bazowej stopy procentowej i marżę, określone w obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych aktualnym na dzień zawarcia tej umowy;
- 2) nie przewidziano wypłaty innych niż odsetki 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 powiązanymi 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.

Kwoty pożyczki wyrażone w walucie obcej przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski obowiązującego w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym dzień wypłaty kwoty pożyczki.

Powyższe przepisy stosuje się odpowiednio do kredytu i emisji obligacji.

Minister właściwy do spraw finansów publicznych ogłasza nie rzadziej niż raz w roku, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej "Monitor Polski", rodzaj bazowej stopy procentowej i marżę, biorąc pod uwagę rodzaje bazowych stóp procentowych stosowanych na międzybankowym rynku finansowym.

Powołane Obwieszczenie definiuje: rodzaje bazowych stóp procentowych oraz marżę

Zgodnie z niniejszym Obwieszczeniem marża wynosi 2 punkty procentowe, [podatki.gov.pl](http://podatki.gov.pl)

stanowi sumę wartości bezwzględnej bazowej stopy procentowej i wartości określonej, w przypadku gdy wartość bazowej stopy procentowej określonej jest mniejsza od zera - jest marżą maksymalną dla pożyczkobiorcy i minimalną dla pożyczkodawcy.

## **Korekta cen transferowych**

Zgodnie z art. 11 e ustawy pdop podatnik może dokonać korekty cen transferowych poprzez zmianę wysokości uzyskanych przychodów lub poniesionych kosztów uzyskania przychodów, 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 podmiot ten 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 Rzeczypospolitej Polskiej albo w państwie lub na terytorium, z którym Rzeczpospolita Polska 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.

## **Oświadczenia o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych**

Zgodnie z art. 11 m ustawy pdop podmioty powiązane, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, składają urzędowo skarbowym oświadczenie o jej sporządzeniu, w terminie do końca dziewiątego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego.

W oświadczeniu o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych podmiot powiązany oświadcza, że:

- 1) sporządził lokalną dokumentację cen transferowych;
- 2) ceny transferowe transakcji kontrolowanych objętych lokalną dokumentacją cen transferowych są ustalane na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.

Oświadczenie, podpisuje kierownik jednostki w rozumieniu ustawy o rachunkowości, podając pełnioną przez siebie funkcję, przy czym:

- 1) oświadczenie składa i podpisuje każda z osób uprawnionych do reprezentacji - w przypadku gdy kilka osób spełnia kryteria kierownika jednostki albo nie jest możliwe określenie kierownika jednostki;
- 2) nie jest dopuszczalne złożenie oświadczenia przez pełnomocnika.

**Uregulowania w zakresie cen transferowych zawarte w Ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U.2020.1426 t.j) zwana dalej Ustawą pdof zostały zawarte w rozdziale 4b i uregulowane są w art. 23 m do 23 zf Ustawy pdof.**