

Alert nr 2/2019

Zmiany w CIT (ceny transferowe)

od 1 stycznia 2019 roku

Warszawa, grudzień 2018

Spis treści

I.	Nowe zasady ustalania cen rynkowych	4
1.1	Cena transferowa, podmioty powiązane, transakcje kontrolowane	4
1.2	Ustalanie treści transakcji na podstawie jej rzeczywistego przebiegu	5
1.3	Otwarty katalog metod weryfikacyjnych	5
1.4	Usługi o niskiej wartości dodanej	6
1.5	Pożyczki	8
1.6	Korekta cen transferowych.....	8
II.	Zmiany w zakresie dokumentacji lokalnej (<i>local file</i>)	9
2.1	Limity transakcji.....	9
2.2	Ograniczenie obowiązku dokumentacyjnego.....	10
2.3	Podmioty stosujące szkodliwa konkurencję podatkową.	11
2.4	Elementy dokumentacji.	11
2.5	Obowiązkowy benchmark	11
2.6	Sprawozdawczość	12
2.6.1	<i>Informacje przekazywane do Szefa KAS (TP-R)</i>	12
2.6.2	<i>Oświadczenie przekazywane do urzędu skarbowego</i>	12
III.	Zmiany w zakresie dokumentacji grupowej (<i>master file</i>).....	13
IV.	Żądanie okazania dokumentacji przez organ.....	13
V.	Opcjonalne zastosowanie nowych przepisów do rozliczeń za 2018r.	14
VI.	Zastosowanie nowych przepisów do transakcji w toku	14

Szanowni Państwo,

W dniu 23 listopada 2018 roku ogłoszono ustawę z dnia 23 października 2018 roku 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 roku, poz. 2193), która wprowadziła szereg istotnych zmian do ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2018 r. roku, poz. 1036 ze zm.; dalej: **Ustawa CIT**), m.in. w zakresie cen transferowych.

Niniejsza informacja zawiera wskazanie najistotniejszych naszym zdaniem zmian w tym zakresie.

Jednocześnie zaznaczamy, iż przedstawione poniżej sugestie nie stanowią porady podatkowej. Przed podjęciem jakichkolwiek decyzji związanych z niżej zaprezentowanymi zagadnieniami, prosimy o kontakt.

Na marginesie wskazujemy, iż w związku ze zmianami opisanymi w niniejszym Alercie, niektórzy podatnicy mogli utracić lub utracą ochronę wynikającą z uzyskanych wcześniej interpretacji indywidualnych przepisów podatkowych wydanych przez Ministra Finansów.

Pozdrawiamy,

Zespół Plich&Partners

I. Nowe zasady ustalania cen rynkowych

1.1 Cena transferowa, podmioty powiązane, transakcje kontrolowane

Nowelizacja Ustawy CIT uchyla obowiązujące do tej pory art. 9a oraz 11 ustawy CIT. W ich miejsce wprowadza nowy rozdział 1a, zawierający zarówno przepisy normujące zasady ustalania cen rynkowych jak i obowiązki w zakresie sporządzania dokumentacji. Na uwagę zasługuje dostosowanie przepisów ustawy do praktyki rynkowej w zakresie wyceny transakcji. Nowelizowana ustawa zawiera m.in.:

- a) definicję ceny transferowej - zgodnie z nowymi uregulowaniami jest nią rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym nie tylko cena/ustalone wynagrodzenie, ale także wynik finansowy lub wskaźnik finansowy;
- b) definicję podmiotów powiązanych, którymi zgodnie z nowymi przepisami są:
 - podmioty, z których jeden wywiera znaczący wpływ¹ na co najmniej jeden inny podmiot;
 - podmioty, na które znaczący wpływ wywiera ten sam inny podmiot (powiązania pośrednie) lub małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot (powiązania osobowe);
 - spółka niemająca osobowości prawnej i jej wspólnicy;
 - podatnik i jego zakład zagraniczny (w przypadku podatkowych grup kapitałowych - spółka kapitałowa wchodząca w jej skład i jej zakład zagraniczny);
 - podmioty powiązane relacjami, które nie są ustanawiane lub utrzymywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, w tym mające na celu manipulowanie strukturą właścicielską²;
- c) definicję transakcji kontrolowanej, za którą należy uznać identyfikowane na podstawie rzeczywistych zachowań stron działania o charakterze gospodarczym, w tym

¹ Przez wywieranie znacznego wpływu rozumie się posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25% udziałów w kapitale lub praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub udziałów lub innych praw związanych z uczestnictwem w zyskach lub majątku lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych; faktyczną zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej; pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia.

² Tzw. klauzula natyabuzywna, mająca na celu identyfikację sztucznych struktur właścicielskich lub podmiotów, które zostały umieszczone w strukturze tylko w celu przerwania łańcucha powiązań, co zdaniem projektodawców oznaczać będzie, iż wszystkie podmioty tworzące taką strukturę będą uznane za powiązane (szerzej: uzasadnienie projektu ustawy nowelizującej str. 176).

przypisywanie dochodów do zagranicznego zakładu, których warunki zostały ustalone lub narzucone w wyniku powiązań;

1.2 Ustalanie treści transakcji na podstawie jej rzeczywistego przebiegu

Nowe uregulowania wprowadzają zasadę weryfikacji cen transferowych na podstawie rzeczywistego przebiegu transakcji. Oznacza to, iż weryfikując rynkowy poziom transakcji organ podatkowy będzie uprawniony do jej wytyczenia uwzględniając wszelkie okoliczności, w tym zachowania stron. Zapisy kontraktowe nie będą miały przesądzającego charakteru, lecz same będą podlegały ocenie, co do zgodności z rzeczywistym przebiegiem transakcji³. W konsekwencji organ podatkowy będzie uprawniony do uznania transakcji kontrolowanej za niebyłą, lub za inną „właściwą” transakcję - o treści odmiennej od deklarowanej przez strony (w tym inną niż wynikającą z zapisów kontraktowych).

Jednocześnie, ustawodawca zaznaczył, iż wyłączną podstawą recharakteryzacji transakcji przez władze podatkowe nie mogą być takie okoliczności jak: trudność w weryfikowaniu ceny rynkowej albo brak porównywalnych transakcji.

1.3 Otwarty katalog metod weryfikacyjnych

Nowy art. 11d Ustawy CIT wskazuje, iż pięć tradycyjnie stosowanych metod ustalania cen rynkowych (metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej, metoda koszt plus, metoda ceny odprzedaży, marży transakcyjnej netto oraz podziału zysku) nie wyczerpuje katalogu dopuszczalnych metod wyceny (dopuszczalne są więc także inne techniki wyceny najbardziej odpowiednie w danych okolicznościach). Dzięki nowym uregulowaniom podatnicy będą mogli zatem stosować inne metody wyceny, o ile w danych okolicznościach będą bardziej właściwe dla zweryfikowania rynkowego poziomu transakcji. W szczególności może to dotyczyć wyceny nieruchomości na podstawie operatów szacunkowych, czy też wyceny przedsiębiorstw na podstawie metod księgowych, wskaźnikowych czy metod opartych na zdyskontowanych przepływach pieniężnych.

Ustalenie właściwej metody weryfikacji ceny transferowej zależeć będzie nie tylko od warunków przyjętych przez strony, ale także od dostępności informacji o transakcjach porównywalnych.⁴ Jednocześnie organ dokonujący weryfikacji będzie względnie związany metodą kalkulacji przyjętą przez podatnika, chyba że zastosowanie innej metody okaże się bardziej odpowiednie w danych okolicznościach (co jednak będzie musiało być każdorazowo wykazane przez organ podatkowy).

Jednocześnie, umieszczenie w otwartym katalogu ustawowym pięciu tradycyjnych metod, oznacza, iż będą one miały charakter podstawowy, a zastosowanie innej metody lub techniki

³ Pośredni wniosek z uzasadnienia projektu nowelizacji, str.173

⁴ Co jest np. częstą przyczyną wyboru metody marży transakcyjnej netto, mimo iż bardziej precyzyjny efekt wyceny w niektórych przypadkach zapewniłaby metoda kosztu plus bądź metoda ceny odprzedaży.

wyceny będzie oznaczało konieczność wykazania przez podatnika, że ta inna metoda lub technika jest bardziej odpowiednia do danej transakcji.

Wskazujemy również, iż w projekcie rozporządzenia wykonawczego do ustawy, które zastąpić ma obecnie obowiązujące rozporządzenie z 10 września 2009 roku, zredefiniowano metody ustalania cen transferowych celem ujednoczenia ich rozumienia z zasadami przyjętymi przez OECD.

Jednocześnie, w uzasadnieniu do nowelizacji wskazano, iż metody weryfikacji cen rynkowych są adresowane zarówno do organów podatkowych jak i podatników⁵.

1.4 Usługi o niskiej wartości dodanej

W znowelizowanej Ustawie CIT prawodawca zdecydował się na wprowadzenie odrębnych zasad rozliczeń dla transakcji dotyczących usług o niskiej wartości dodanej. Obok oprocentowania pożyczek jest to jedna z dwóch regulacji mających na celu uproszczenie obowiązków dokumentacyjnych w zakresie cen transferowych (tzw. *safe harbours*). Zgodnie z nowymi regulacjami, w przypadku spełnienia warunków opisanych w ustawie, podatnicy nie będą zobowiązani do sporządzania wyceny rynkowej takich transakcji (tzw. benchmarków) ani do sporządzania analizy zgodności warunków tych transakcji z warunkami jakie ustaliłyby ze sobą podmioty niezależne.

Jednocześnie, organy podatkowe, o ile zostaną spełnione te same warunki ustawowe, nie będą mogły określać rynkowego poziomu cen w sposób odmienny od przyjętego przez podatnika.

Omawiana regulacja służy zatem zwiększeniu pewności rozliczeń podatkowych, przy jednoczesnym zmniejszeniu obowiązków dokumentacyjnych podatników zawierających transakcje dotyczące usług o niskiej wartości dodanej.

Warunki skorzystania z korzyści ustawowych związanych z nabywaniem lub świadczeniem usług o niskiej wartości dodanej wydają się relatywnie proste do spełnienia:

- 1) cena w transakcji powinna być określona przy wykorzystaniu metody koszt plus bądź metodą marży transakcyjnej netto (metoda MTN),
- 2) przedmiotem badania powinien być narzut stosowany do bazy kosztowej określonej zgodnie z zasadami metody koszt plus bądź metody MTN,⁶

⁵ Literalne brzmienie art. 11 Ustawy CIT sprzed nowelizacji sugerowało, iż opisane w tym przepisie metody kalkulacji cen służą jedynie organom podatkowym do ustalania dochodów podatników na poziomie rynkowym, a podatnicy nie są tymi metodami związani (co także potwierdza uzasadnienie projektu nowelizacji, str. 172 i 181). Nowe brzmienie przepisów uelastycznia zatem podejście do weryfikacji cen przez organy podatkowe oraz potwierdza możliwość wyboru przez podatników innych metod wyceny jeżeli w danych okolicznościach są bardziej odpowiednie.

⁶ Pośrednio ustawa wskazuje zatem, że w przypadku metody MTN chodzi o metodę w wariantcie „odkosztowym”, czyli wówczas, gdy przedmiotem badania jest narzut na kosztach, a nie marża. Podstawą wskaźnika powinny być w tym wypadku koszty operacyjne uwzględniające koszty ogólnego zarządu, a nie np. aktywa czy kapitały własne, co w przypadku niektórych transakcji badanych metodą MTN sugerują wytyczne OECD. Na uwagę zasługuje

- 3) zastosowany narzut na bazie kosztowej⁷ dotyczącej usług o niskiej wartości dodanej powinien wynieść nie więcej niż 5% wartości kosztów (w przypadku nabycia usług) oraz nie mniej niż 5% wartości kosztów (w przypadku świadczenia usług),
- 4) usługodawca nie może mieć miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu na terytorium kraju stosującego szkodliwą konkurencję podatkową,
- 5) usługobiorca powinien posiadać kalkulację obejmującą informacje dotyczące rodzaju i wysokości kosztów uwzględnionych w bazie kosztowej oraz sposobu zastosowania i uzasadnienie wyboru kluczy alokacji kosztów,
- 6) usługi o niskiej wartości dodanej muszą mieć charakter wspomagający działalność gospodarczą usługobiorcy i nie mogą stanowić głównego przedmiotu działalności grupy podmiotów powiązanych,
- 7) wartość usług świadczonych przez usługodawcę na rzecz podmiotów niepowiązanych nie może przekraczać 2% wartości tych usług świadczonych na rzecz podmiotów powiązanych i niepowiązanych,
- 8) wartość usług świadczonych przez usługodawcę nie może być przedmiotem dalszej odprzedaży przez usługobiorcę (z wyłączeniem przypadku nabycia usług we własnym imieniu, lecz na rzecz innego podmiotu powiązanego – czyli refaktury).

W nowym załączniku nr 6 do Ustawy CIT przedstawiono katalog usług o niskiej wartości dodanej. W szczególności, za usługi o niskiej wartości dodanej uznane zostały m.in. :

- usługi w zakresie księgowości i audytu (np. prowadzenie ksiąg rachunkowych, sporządzenie sprawozdań finansowych),
- usługi związane z zasobami ludzkimi (np. rekrutacja pracowników, szkolenia i rozwój pracowników, obsługa kadrowo-płacowa),
- usługi informatyczne (np. instalacja, utrzymanie i aktualizacja systemów informatycznych, wsparcie użytkownika i wsparcie techniczne, itp.),
- usługi prawne (m.in. usługi prawne o charakterze ogólnym świadczone przez wewnętrzny dział prawny, obejmujące w szczególności sporządzanie i przegląd umów, porozumień i innych dokumentów prawnych, konsultacje prawne, sporządzanie opinii prawnych, reprezentowanie w postępowaniach),

także pozostawiony podatnikowi wybór dotyczący określenia bazy kosztowej. Inna jest bowiem baza kosztowa właściwa dla metody koszt plus a inna dla metody MTN (w tym drugim przypadku baza wyższa o koszty ogólnego zarządu). Powiększenie bazy kosztowej w obu przypadkach o tę samą procentową wartość narzutu może dać istotną rozpiętość pomiędzy wartością wynagrodzenia w zależności od tego, czy podmioty przyjmą bazę kosztową właściwą dla metody koszt plus albo dla metody MTN.

⁷ Ustalonej zgodnie z zasadami metody koszt plus lub metody MTN.

- usługi w zakresie podatków (m.in. sporządzanie deklaracji podatkowych, dokonywanie płatności zobowiązań podatkowych, przygotowywanie wyjaśnień na potrzeby kontroli podatkowych, ogólne doradztwo w zakresie podatków).

1.5 Pożyczki

Oprócz usług o niskiej wartości dodanej w znowelizowanej ustawie przewidziano również uproszczone zasady ustalania rynkowego poziomu oprocentowania pożyczek wewnątrzgrupowych. Zasady te określają warunki, spełnienie których zwolni podatników z obowiązku sporządzania benchmarku (bądź analiz zgodności) przy jednoczesnym wyłączeniu możliwości ustalenia przez organy podatkowe rynkowego poziomu odsetek na poziomie odbiegającym od przyjętego przez podatnika.

Warunki skorzystania z uproszczonej kwalifikacji podatkowej odsetek zostały określone następująco:

- 1) oprocentowanie pożyczki powinno być ustalone w oparciu o bazową stopę procentową i marżę, wskazaną w stosownym obwieszczeniu Ministra Finansów,
- 2) umowy pożyczek nie powinny przewidywać dodatkowych opłat związanych z ich obsługą (np. prowizji lub premii),
- 3) okres pożyczki nie może być dłuższy niż 5 lat,
- 4) suma pożyczek udzielonych albo otrzymanych od podmiotów powiązanych (poziom liczony odrębnie dla zobowiązań i należności) wynosi nie więcej niż 20.000.000 zł,
- 5) pożyczkodawca nie może być podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium kraju stosującego szkodliwą konkurencję podatkową.

1.6 Korekta cen transferowych

W Ustawie CIT przewidziano możliwość dokonywania korekty cen transferowych poprzez zmianę wysokości uzyskanych przychodów lub poniesionych kosztów uzyskania przychodów, jeżeli:

- a) w transakcjach kontrolowanych ustalone zostały warunki, które ustaliłyby podmioty niepowiązane,
- b) nastąpiła zmiana istotnych okoliczności mających wpływ na ustalone w trakcie roku podatkowego warunki lub znane są faktyczne koszty lub uzyskane przychody będące podstawą obliczenia ceny transferowej, jeżeli zapewnienie ich zgodności z warunkami rynkowymi wymaga korekty,
- c) podatnik posiada oświadczenie podmiotu powiązanego, że dokonał korekty w tej samej wysokości,

- d) podmiot powiązany ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium kraju albo w państwie lub na terytorium, z którym Polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z tym państwem,
- e) podatnik potwierdzi dokonanie korekty w rocznym zeznaniu podatkowym.

Korekta jest możliwa, o ile powyższe warunki zostaną spełnione łącznie. W takim wypadku korekta powinna być uwzględniona w rozliczeniu za rok podatkowy, w którym miała miejsce transakcja⁸.

Zwracamy jednocześnie uwagę, iż przepisy znowelizowanej ustawy CIT nadal nie regulują bezpośrednio sytuacji, w której podatnik zamierza skorygować cenę ustaloną pierwotnie w sposób nierynkowy (a błąd w tym zakresie nie miał charakteru omyłki rachunkowej). Nie precyzują również, czy warunek uwzględnienia korekty w rocznym zeznaniu podatkowym oznacza, iż korekta powinna być zastosowana przed terminem złożenia zeznania podatkowego, czy też może także być ujęta później w ramach korekty samego zeznania podatkowego.

II. Zmiany w zakresie dokumentacji lokalnej (*local file*)

2.1 Limity transakcji

Do końca 2018 roku obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej spoczywał zasadniczo na podatnikach, których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości, w roku poprzedzającym rok sprawozdawczy, przekroczyły równowartość 2.000.000 euro.⁹

Przepisy nowelizacji uzależniły powstanie obowiązku dokumentacyjnego wyłącznie od limitu danej transakcji, rezygnując tym samym z dodatkowego warunku dotyczącego obrotów danego podmiotu za poprzedni rok.

Począwszy od 2019 roku dokumentowaniu będą podlegały transakcje, których wartość przekroczy:

- 10.000.000 zł w przypadku transakcji towarowych i finansowych oraz
- 2.000.000 zł w przypadku transakcji usługowych oraz pozostałych transakcji.

⁸ Jako przykład takiej sytuacji uzasadnienie projektu wskazuje oparcie bieżącej kalkulacji na kosztach budżetowanych, w przypadkach gdy koszty rzeczywiste cechuje duża zmienność w ciągu roku podatkowego (spowodowana zmiennością kosztów materiałów, wahaniami kursów walutowych itp. okolicznościami).

⁹ Limit przewidujący zwolnienie z obowiązku sporządzenia analizy danych porównawczych był ustalony na wyższym poziomie i dotyczył podatników, których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości, w roku poprzedzającym rok sprawozdawczy, przekroczyły równowartość 10.000.000 euro.

Podane progi należy stosować do transakcji o charakterze jednorodnym (tego samego rodzaju) bez względu na liczbę podmiotów powiązanych, z którymi zawierana jest transakcja kontrolowana, dokumentów księgowych czy ilość dokonanych lub otrzymanych płatności¹⁰.

Jednocześnie ustawa precyzuje, w jaki sposób należy ustalać wartość samej transakcji w zależności od jej rodzaju (np. w przypadku pożyczki wartość transakcji ustala się na podstawie wartości kapitału pożyczki, a w przypadku poręczeń i gwarancji wartością transakcji jest suma gwarancyjna).

W przypadku transakcji, w których wartość wyrażona została w walucie obcej, stosować należy kurs ogłoszony przez NBP obowiązujący w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym dzień realizacji operacji gospodarczej lub zawarcia umowy. Przy określaniu wartości transakcji nie należy brać pod uwagę podatku VAT.

2.2 Ograniczenie obowiązku dokumentacyjnego

Nowa ustawa przewiduje ograniczenie obowiązku dokumentacyjnego w stosunku do niektórych grup podmiotów powiązanych. W szczególności dotyczy to transakcji zawieranych wyłącznie pomiędzy podmiotami, mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Polski (art. 11n pkt 1 znowelizowanej Ustawy CIT). Po spełnieniu dodatkowych warunków (niekorzystanie przez żadną ze stron ze wskazanych w ustawie zwolnień oraz nieponoszenie straty podatkowej w roku podatkowym) podmioty krajowe nie będą musiały w ogóle sporządzać dokumentacji. Nie zwalnia ich to jednak ze stosowania cen rynkowych, co może podlegać weryfikacji podczas kontroli podatkowej.

Pozostałe przypadki, w stosunku do których wyłączono stosowanie przepisów dotyczących dokumentacji, obejmują:

- transakcje objęte uprzednimi porozumieniami cenowymi (APA),
- transakcje, których wartość trwale nie stanowi przychodu albo kosztu uzyskania przychodów (z pewnymi wyjątkami),
- transakcje między podmiotami w ramach podatkowej grupy kapitałowej,
- transakcje między podmiotami powiązanymi wyłącznie przez Skarb Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego,
- transakcje, w których cena została ustalona w przetargu publicznym na podstawie przepisów o zamówieniach publicznych,
- transakcje pomiędzy grupą producentów rolnych (lub wstępnie uznaną grupą producentów rolnych) a ich członkami w zakresie sprzedaży produktów rolnych i towarów wykorzystywanych do produkcji rolnej,

¹⁰ Uzasadnienie projektu nowelizacji, str. 193

- transakcje polegające na przypisaniu dochodu do zagranicznego zakładu położonego w Polsce, jeżeli - zgodnie z postanowieniami odpowiedniej umowy międzynarodowej o unikaniu podwójnego opodatkowania - dochód zakładu podlega wyłączenie opodatkowaniu poza terytorium Polski.

2.3 Podmioty stosujące szkodliwą konkurencję podatkową.

Ustawa nakłada odrębny obowiązek sporządzenia dokumentacji na podatników zawierających transakcje z podmiotami mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli jej wartość przekracza w roku podatkowym 100.000 zł lub równowartość tej kwoty. Wykaz krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową określa Minister Finansów w drodze rozporządzenia.

2.4 Elementy dokumentacji.

Zgodnie z nowymi uregulowaniami, w dokumentacji lokalnej konieczne będzie wskazanie opisu podmiotu powiązanego, opisu transakcji (w tym analizy funkcji, ryzyk i aktywów), analizy porównawczej lub analizy zgodności. Szczegółowy zakres informacji, które będą musiały zostać uwzględnione w dokumentacji określi dopiero rozporządzenie Ministra Finansów. Treść projektu rozporządzenia wskazuje, iż nie są planowane istotne zmiany w stosunku do przepisów obecnie obowiązujących.

2.5 Obowiązkowy benchmark

Istotną zmianą wprowadzoną przez nowelizację jest wprowadzenie obowiązku uwzględnienia analizy porównawczej (tzw. benchmarku) w dokumentacji lokalnej, bez względu na wysokość osiągniętych przychodów lub kosztów. Jeżeli zatem wartość danej transakcji jednorodnej przekroczy odpowiednio limit 2 mln. zł (dla transakcji usługowych) i 10 mln zł (dla transakcji towarowych i finansowych) wówczas, co do zasady, wraz z dokumentacją trzeba będzie również sporządzić analizę porównawczą lub tzw. analizę zgodności¹¹. Jedyne dokumentacja dotycząca pożyczek oraz usług o niskiej wartości dodanej spełniających ustawowe warunki może nie zawierać tego elementu.

Sporządzone analizy danych porównawczych oraz opisy zgodności zachowują moc przez 3 kolejne lata od daty ich sporządzenia, chyba że zmiana otoczenia ekonomicznego w stopniu znacznie wpływającym na analizę danych porównawczych uzasadnia dokonanie przeglądu w roku zaistnienia tej zmiany. Dotyczy to także analiz porównawczych i opisów zgodności sporządzonych na podstawie dotychczasowych przepisów.

¹¹ W przypadku, gdy sporządzenie analizy porównawczej nie jest właściwie w świetle wybranej metody weryfikacji cen transferowych lub nie jest możliwe przy zachowaniu należytej staranności, podatnik powinien przedstawić analizę wykazującą zgodność przyjętych w transakcji warunków, z warunkami jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane (analiza zgodności).

2.6 Sprawozdawczość

2.6.1 Informacje przekazywane do Szefa KAS (TP-R)

Zgodnie z nowym art. 11t ust.1 Ustawy CIT zarówno podmioty sporządzające dokumentację lokalną jak i podmioty krajowe zwolnione od tego obowiązku (na podstawie art. 11n pkt 1), będą musiały sporządzać i przysyłać do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informację o cenach transferowych w terminie do końca 9 miesiąca roku podatkowego następującego po roku sprawozdawczym. Jak wynika z projektowanych przepisów wykonawczych, informację tę będzie się sporządzać na druku TP-R, który ma zastąpić dotychczasowy formularz CIT-TP.

Zgodnie z art. 11t ust 2. Ustawy CIT informacja TP-R będzie zawierać:

- 1) cel złożenia informacji i okres, za jaki jest składana;
- 2) dane identyfikacyjne podmiotu składającego informację oraz podmiotu, dla którego jest składana informacja;
- 3) ogólne informacje finansowe podmiotu, dla którego jest składana informacja;
- 4) informacje dotyczące podmiotów powiązanych i transakcji kontrolowanych;
- 5) informacje dotyczące metod i cen transferowych;
- 6) dodatkowe informacje lub wyjaśnienia dotyczące danych lub informacji, o których mowa w pkt 2-5.

Zakres powyższego obowiązku został jednak ograniczony w przypadku podmiotów krajowych nie sporządzających na podstawie art. 11n pkt 1 dokumentacji lokalnej (podmioty te nie będą musiały m.in. sporządzać informacji dotyczących metod i cen transferowych).

2.6.2 Oświadczenie przekazywane do urzędu skarbowego

Zgodnie ze znowelizowanymi przepisami podatnicy będą zobowiązani do złożenia oświadczenia o sporządzeniu dokumentacji lokalnej potwierdzającego, że stosowane ceny zostały ustalone zostały na warunkach rynkowych. Oświadczenie należy złożyć w Urzędzie Skarbowym, w formie elektronicznej, w terminie do końca 9. miesiąca po zakończeniu roku obrotowego. Niezłożenie oświadczenia, złożenie go po terminie lub zawarcie w nim nieprawdziwych informacji podlega karze grzywny na podstawie kodeksu karno-skarbowego¹².

Podobnie jak w przypadku oświadczeń umożliwiających skorzystanie ze zwolnień od poboru podatku u źródła (pisaliśmy o nich w Alercie nr 1/2019), tak i w tym przypadku ustawodawca wymaga, aby oświadczenie było podpisane przez kierownika jednostki w rozumieniu ustawy o

¹² Warto zaznaczyć, iż przepisy obowiązujące do końca 2018 roku przewidywały jedynie obowiązek złożenia oświadczenia o sporządzeniu dokumentacji, bez konieczności potwierdzania, iż ceny zostały ustalone na poziomie rynkowym.

rachunkowości. Oznacza to, iż w przypadku spółek kapitałowych oświadczenie powinni podpisać wszyscy członkowie zarządu.

III. Zmiany w zakresie dokumentacji grupowej (*master file*)

Podobnie jak w przypadku dokumentacji lokalnej tak i w przypadku dokumentacji grupowej nowelizacja zawiera tylko ogólne informacje nt. jej zawartości odsyłając w tym zakresie do nowego rozporządzenia wykonawczego, które wkrótce ma się ukazać. Elementy wskazane w ustawie obejmują:

- opis grupy podmiotów powiązanych,
- opis istotnych wartości niematerialnych i prawnych grupy,
- opis istotnych transakcji finansowych grupy oraz
- informacje finansowe i podatkowe grupy.

Do przedłożenia dokumentacji grupowej zobowiązane będą podmioty, dla których jest sporządzane skonsolidowane sprawozdanie finansowe (konsolidowane metodą pełną lub proporcjonalną) po warunkiem, że skonsolidowane przychody przekroczyły w poprzednim roku obrotowym kwotę 200.000.000 zł lub jej równowartość¹³

W ustawie przewidziano także możliwość wykorzystania dokumentacji sporządzonej przez inny podmiot z grupy, również w języku angielskim, przy czym w takim przypadku organ może wystąpić z żądaniem przedłożenia tłumaczenia dokumentacji grupowej w terminie 30 dni.

IV. Żądanie okazania dokumentacji przez organ

Podobnie jak obecnie organ podatkowy będzie mógł zażądać okazania dokumentacji cen transferowych w terminie 7 dni. Nowelizacja ustawy wprowadza jednak wyraźny zakaz żądania przez organ podatkowy dokumentacji cen transferowych przed upływem terminów ustawowych przewidzianych na jej sporządzenie (czyli przed upływem dziewiątego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego dla dokumentacji lokalnej oraz przed upływem 12 miesięcy po zakończeniu roku obrotowego – dla dokumentacji grupowej).

Niestety od tego zakazu wprowadzony został wyjątek dopuszczający wystosowanie przez organ żądania przed upływem terminów ustawowych w przypadku wystąpienia „prawdopodobieństwa zaniżenia wartości transakcji”¹⁴. W takim wypadku Organ nie będzie mógł jednak żądać okazania analizy porównawczej ani analizy zgodności. Podatnik będzie miał wówczas 30 dni na okazanie dokumentacji.

¹³ Przeliczenia należy dokonać przy zastosowaniu średniego kursu ogłaszany przez NBP obowiązującego w ostatnim dniu roboczym sprawozdawczego roku obrotowego poprzedzającego rok obrotowy, którego dotyczy dokumentacja.

¹⁴ Omawiany wyjątek nie dotyczy mikroprzedsiębiorców.

V. Opcjonalne zastosowanie nowych przepisów do rozliczeń za 2018r.

Przepisy nowelizowanej ustawy co do zasady wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2019 roku i mają zastosowanie do transakcji zawieranych w roku podatkowym rozpoczynającym się po 31 grudnia 2018 roku. Ustawodawca, dopuścił jednak stosowanie nowych przepisów do transakcji kontrolowanych realizowanych w roku podatkowym rozpoczynającym się już po dniu 31 grudnia 2017 roku (a więc do transakcji zawieranych w 2018 roku, kiedy to omawiane przepisy jeszcze nie obowiązywały).

Omawiana regulacja może mieć praktyczne znaczenie zwłaszcza dla transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami krajowymi, które dzięki nowemu art. 11n pkt 1 Ustawy CIT mogą uniknąć istotnych obciążeń administracyjnych związanych z dokumentowaniem transakcji za 2018 rok. Z opcji tej powinny także skorzystać podmioty, które zawierają wiele transakcji o wartości poniżej 2mln zł (dla transakcji usługowych) oraz poniżej 10 mln zł (dla transakcji towarowych i finansowych).

Skorzystanie z opcji zastosowania nowych przepisów do rozliczeń za 2018 roku może jednak okazać się mniej korzystne dla podmiotów, których poziom przychodów lub kosztów rachunkowych za 2017 rok nie rodził obowiązku sporządzenia dokumentacji (limit 2 mln euro) bądź co prawda rodził taki obowiązek, ale bez konieczności sporządzenia analizy danych porównawczych (limit 10 mln euro).

VI. Zastosowanie nowych przepisów do transakcji w toku

Do transakcji lub innych zdarzeń rozpoczętych, a niezakończonych przed dniem 1 stycznia 2019 roku, w zakresie tej części transakcji lub zdarzenia, które są realizowane w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2018 roku, stosuje się przepisy znowelizowanej ustawy.