



**Podsekretarz Stanu
Pan Filip Świtała**

Warszawa, 15 kwietnia 2019 r.

Ministerstwo Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

DCT1.8201.3.2019

Szanowny Panie Ministrze,

w związku z konsultacjami podatkowymi ws. hierarchii stosowania metod weryfikacji cen transferowych i wyboru najbardziej odpowiedniej metody oraz weryfikacji rynkowego charakteru transakcji refaktury w imieniu Instytutu Cen Transferowych (dalej jako „ICT”) wnoszę uwagi.

1. Metody weryfikacji cen transferowych

W kwestii wyboru najbardziej odpowiedniej metody weryfikacji cen transferowych należy zwrócić uwagę na cel regulacji. Otóż jednym z kluczowych czynników wprowadzenia do polskiego porządku prawnego przepisów dotyczących obowiązku ujawniania i rozliczania w formie tzw. sprawozdawczości podatkowej transakcji dokonywanych pomiędzy podmiotami zdefiniowanymi jako powiązane jest wyeliminowanie zjawiska zaniżania przychodów, zawyżania kosztów uzyskania przychodów a tym samym potencjalnego transferu zysku za granicę.

Jednym z narzędzi jest obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej cen transferowych zawierającej informacje potwierdzające zasadność zastosowanych cen w kontekście cen rynkowych. Kluczowym elementem takiej dokumentacji w ramach procesu analizowania cen rynkowych (analiza cen rynkowych) jest zastosowanie odpowiedniej metody weryfikacji ceny transakcyjnej.

Stosownie do przepisów Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2019, poz. 1036 z późn. zm., dalej jako UPDOPrU) wybór odpowiedniej metody dokonywany jest spośród pięciu metod: porównywalnej ceny niekontrolowanej, ceny odprzedaży, koszt plus, marży transakcyjnej netto, podziału zysku. Jednocześnie art.11d ust.2 UPDOPrU wskazuje, że w przypadku gdy nie jest możliwe zastosowanie żadnej z pięciu wyżej wymienionych metod możliwe jest zastosowanie innej metody. Dodatkowo zgodnie z §2 pkt. 3 a Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych wskazanie metody weryfikacji

równoznaczne jest z uzasadnieniem wyboru. Dla zachowania bezpieczeństwa ewentualnej korekty zastosowanej metody dokonanej przez organ wskazanym byłoby doprecyzowanie w objaśnieniach podatkowych zasadności wskazania powodów odrzucenia innych niezastosowanych metod. Powodem tego postulatu jest brzmienie art.11 d ust.4 UPDOPrU : „Określając wysokość dochodu (straty), organ podatkowy stosuje metodę przyjętą przez podmiot powiązany, chyba że zastosowanie innej metody jest bardziej właściwe w danych okolicznościach” Zastosowany w przepisie fragment : „chyba że zastosowanie innej metody jest bardziej właściwe w danych okolicznościach” nadaje organowi nieformalne uprawnienie do odrzucenia wybranej przez podatnika metody bez podawania enumeratywnych czynników jej odrzucenia. **Wprowadzenia rekomendacji identyfikacji czynników uzasadniających odrzucenie innych metod niż wybrana przez podatnika zminimalizuje ewentualne ryzyko zakwestionowania przez organ metody zastosowanej przez podatnika.**

Tym samym odnosząc się do Rekomendacji Forum Cen Transferowych dotyczącej hierarchii stosowania metod weryfikacji cen transferowych i wyboru najbardziej odpowiedniej metody zawartych w pkt.1.2.a na stronie 3 wnoszę o nieuwzględnienie uwag dotyczących braku konieczności uzasadnienia odrzucenia innych metod.

Ponadto proponuję aby nie wprowadzać do terminologii w rekomendacjach i ewentualnych objaśnieniach nazewnictwa pochodzącego z Wytycznych OECD w zakresie klasyfikacji metod na metody tradycyjne i metody zysku transakcyjnego. Podział ten aczkolwiek obowiązujący w Wytycznych OECD został wykreślony z nowych regulacji ustawowych w Polsce obowiązujących od dnia 1.01.2019 r. Dodatkowo zwracam uwagę, że podobne stanowisko w kwestii terminologii (w tym przypadku metody weryfikacji ceny) zajęło Ministerstwo Finansów w projekcie Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 25 września 2018 r., Druk 2860 cz.II. s.22 (SEJM RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ VIII kadencja Prezes Rady Ministrów RM-10-143-18).; Zrezygnowano z nazywania „metody koszt plus” terminem „metoda rozsądnej marży”, gdyż powszechnie funkcjonującą nazwą zarówno w Polsce jak i na świecie jest termin „metoda koszt plus”. Zatem podobnie w przypadku metod skoro celem ustawodawcy było zastosowanie w nowych regulacjach nowego katalogu metod bez ich podziału w odrębne grupy, zasadnym jest utrzymanie nowej klasyfikacji zarówno w rekomendacjach, objaśnieniach podatkowych jak i ewentualnych interpretacjach podatkowych.

Dodatkowo, z uwagi na brak jakiegokolwiek katalogu tzw. innych metod zarówno w doktrynie jak i tym bardziej w orzecznictwie, wnoszę o uwzględnienie w objaśnieniach podatkowych katalogu proponowanych metod w ramach tzw. szóstej metody:

1. metoda kosztowa polegająca na ustaleniu ceny na poziomie poniesionych kosztów transakcyjnych
2. metoda kosztów całkowitych plus marż zgodnie z którą do kosztów całkowitych dodawana jest odpowiednia marża
3. metoda technicznego kosztu wytworzenia powiększona o marżę; metoda ta eliminuje jednocześnie niedokładność związane z alokacją kosztów zarządu i kosztów sprzedaży pomiędzy wytwarzane produkty
4. metoda kosztów zmiennych plus marża

5. metoda popytowa, która wyznaczana jest pomiędzy górną granicą, określoną przez poziom, jaki skłonni są zaakceptować klienci, a dolną granicą wyznaczaną przez poziom akceptowalny przez sprzedającego¹

6. techniki wyceny:

- a) metody dochodowe oparte o dyskontowanie przyszłych korzyści ekonomicznych,
- b) metody odkosztowe.

2. Refaktury

W rekomendacjach wskazano na potrzebę zmian legislacyjnych dotyczących transakcji refakturowania.

Przed dalszą analizą należy zdefiniować refakturowanie. Otóż refakturowanie definiowane jest jako zafakturowanie odsprzedaży usługi bez naliczenia marży lub prowizji. Celem tego typu rozliczeń jest przeniesienie kosztów poniesionych przez podmiot refakturujący na podmiot, który faktycznie z danych usług korzysta, pomimo iż podmiot refakturujący tak naprawdę danej usługi nie świadczy. Zatem w transakcji refakturowania co do zasady nie występuje ryzyko podatkowe w postaci niedostosowania ceny transakcji do warunków rynkowych, z wyjątkiem gdy przedmiot refaktur jest nabywany od podmiotu z grupy kapitałowej. Wówczas możliwe jest zawyżenie wydatków na nabycie - do kosztów podatkowych.

W związku z powyższym proponujemy **doprecyzowanie definicji refaktury** w taki sposób, aby objęte tym zdarzeniem były jedynie nabycia usług dokonywane od podmiotów niezależnych od nabywcy i ich odprzedaż bez narzutu do podmiotu powiązanego.

Odnosząc się do rekomendacji, wskazano w nich jak niżej:

Dodanie do art. 11q Ustawy 2019 ustępów 1a-co następującym brzmieniu:

„1a. W przypadku transakcji kontrolowanej polegającej na dokonaniu rozliczenia pomiędzy podmiotami powiązanymi wydatku lub kosztu poniesionego na rzecz podmiotu niepowiązanego lokalna dokumentacja cen transferowych zawiera następujące elementy:

- a) przedmiot i rodzaj transakcji kontrolowanej, bez opisu funkcji, ryzyk i aktywów;
- b) analizę cen transferowych.

1b. Uproszczenie, o którym mowa w ust. 1a ma zastosowanie w przypadku, gdy spełnione są łącznie następujące warunki:

- a) rozliczenie następuje bez doliczania marży / narzutu zysku;
- b) brak jest istotnej wartości dodanej po stronie dokonującego refaktury;
- c) brak jest istotnej różnicy w czasie pomiędzy dokonaniem zapłaty na rzecz podmiotu niepowiązanego a dokonaniem rozliczenia.

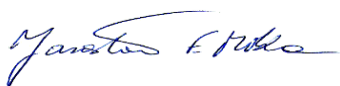
1c. W przypadku zastosowania uproszczenia, o którym mowa w ust. 1a w analizie cen transferowych należy uzasadnić wybór kluczy alokacji.”

¹ N. Hanna, M.R. Dodge, Kształtowanie cen. Strategie i procedury, Warszawa 1997, s.15

Jeśli stosownie do inicjatywy zwartej w przytoczonym fragmencie, refaktury miałyby być utożsamiane lub nawet definiowane jako *safe harbours* to **w naszej opinii brak jest uzasadnienia do wprowadzania obowiązku analizy cen transferowych dla transakcji refakturowania**, gdyż nie odpowiada to zasadom dotyczącym bezpiecznym przystaniom podatkowym.

Uznając rekomendacje FCT za słuszne w kontekście uznania refakturowania za instytucję *safe harbours*, **proponujemy wyłączenie z ewentualnych nowych przepisów obowiązku przygotowania analizy porównawczej.**

Z wyrazami szacunku,



dr Jarosław F. Mika

Członek Rady Programowej,
Doradca podatkowy nr wpisu 10 625

INTYTUT CEN TRANSFEROWYCH

Al. Jerozolimskie 181 B, 02-222 Warszawa, tel. +48 22 114 06 56 e-mail: biuro@ict.org.pl