



Autor: Daria Walkowiak-Dobner, Michał Sojka

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

INSTRUMENTY ORGANÓW PODATKOWYCH SŁUŻĄCE WERYFIKACJI CEN TRANSFEROWYCH

Organy administracji skarbowej mają uprawnienia w zakresie uznania za rynkowe warunków, na jakich prowadzą działalność podmioty należące do grup kapitałowych i uznania, że w określonych warunkach dana transakcja nie zostałaby zawarta (ang. non-recognition) lub zostałaby zawarta inna transakcja (ang. recharacterization).

Możliwość dokonania recharakteryzacji lub nieuznania przez organy podatkowe transakcji realizowanej przez podatnika z podmiotem powiązanym zostały wprowadzone na mocy nowelizacji obowiązującej od 1 stycznia 2019 r. Regulacje te jednak po raz pierwszy mają zastosowanie do transakcji dokonywanych w roku 2019, w związku z czym nadal są narzędziem nowym, którego zastosowanie się zaktualizuje w ramach kontroli podatkowych prowadzonych za rok podatkowy 2019. Chcemy zatem dokładnie przedstawić wspomniane instytucje oraz wskazać, w jakich sytuacjach mogą mieć zastosowanie.

Zgodnie z art. 11c ust. 1 ustawy o CIT oraz art. 23o ust. 1 ustawy o PIT podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. Zatem warunki ustalone pomiędzy podmiotami powiązanymi już w momencie zawierania transakcji kontrolowanej nie powinny odbiegać od warunków rynkowych. Ustawodawca w żaden sposób nie zawęził zakresu transakcji, które mogą podlegać takiej ocenie, a wyżej wskazany przepis może mieć zastosowanie do każdej transakcji.

W przypadku, gdy organ podatkowy uzna, że w porównywalnych okolicznościach podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną nie zawarłyby danej transakcji kontrolowanej lub zawarłyby inną transakcję czy dokonałyby innej czynności, zwanych dalej „transakcją właściwą” – organ ten określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia transakcji kontrolowanej. W przypadku gdy jest to uzasadnione – określa dochód (stratę) podatnika z transakcji właściwej względem transakcji kontrolowanej.

UWAGA!

Określenie dochodu z transakcji właściwej następuje z uwzględnieniem faktycznego przebiegu i okoliczności zawarcia i realizacji transakcji kontrolowanej oraz zachowania stron tej transakcji.

Skutkiem pominięcia transakcji kontrolowanej na podstawie art. 11d ust. 5 ustawy o CIT (art. 23p ust. 5 ustawy o PIT) jest odstąpienie przez organ podatkowy od zastosowania metody weryfikacji cen transferowych zastosowanej przez podatnika, natomiast w przypadku recharakteryzacji transakcji kontrolowanej na inną transakcję właściwą jest zastosowanie przez organ podatkowy metody ustalania cen transferowych odpowiedniej dla nowo określonej transakcji właściwej.

PRZEPISY KRAJOWE

Przyglądając się kompetencjom organu naturalnie nasuwa się pytanie, w jaki sposób i w jakich sytuacjach organ może uznać, że dana transakcja kontrolowana podlega recharakteryzacji lub pominięciu.

Ustawy o podatkach dochodowych wskazują, że organ podatkowy badając transakcję powinien wykazać, że w wyniku istniejących powiązań zostały ustalone lub narzucone warunki różniące się od tych, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane i podatnik wykazał dochód niższy (stratę wyższą) od tego, którego należałoby oczekiwać. Następnie organ podatkowy biorąc pod uwagę faktyczny przebieg i okoliczności zawarcia i realizacji transakcji kontrolowanej oraz zachowania stron tej transakcji, jeżeli jest to uprawnione, może zastosować instytucję recharakteryzacji lub pominięcia transakcji kontrolowanej.

Istotne pytanie dotyczy sposobu analizy dokonywanej przez organ podatkowy będącej podstawą do zmiany charakteru lub pominięcia transakcji. Nie może to być bowiem działanie czysto uznaniowe. Niestety brak jest w ustawach o podatku dochodowym dokładniejszych kryteriów, jakie powinny być spełnione przez organy podatkowe, by móc dokonać recharakteryzacji lub pominięcia transakcji. Ustawodawca określił jedynie katalog przesłanek negatywnych uniemożliwiających skorzystanie z nowych instrumentów. Organ nie może dokonać żadnej z czynności, jeśli uzasadnieniem zastosowania narzędzi recharakteryzacji lub pominięcia transakcji miałyby być wyłącznie:

- trudność w weryfikacji ceny transferowej,
- brak porównywalnych transakcji występujących pomiędzy podmiotami niepowiązanymi w porównywalnych okolicznościach.

Ponadto ustawodawca wskazał w uzasadnieniu do ustawy nowelizującej, że określenie przesłanek, które nie mogą stanowić wyłącznej podstawy dokonania recharakteryzacji lub pominięcia transakcji, ma zapobiegać sytuacjom, w których organ podatkowy napotykając trudności w prawidłowym określeniu ceny transferowej posłuży się „drogą na skróty”, podczas gdy stosowanie instrumentów recharakteryzacji i pominięcia transakcji nie powinno mieć w ocenie ustawodawcy - charakteru powszechnego. Brak szczegółowej regulacji dotyczącej czynności, jakie ma podjąć organ przed dokonaniem recharakteryzacji lub pominięciem transakcji w ustawodawstwie polskim stawia zatem podatników w sytuacji niepewności co do możliwości uznaniowego stosowania nowych instrumentów przez organy podatkowe.

REGULACJE OECD

Z pomocą przychodzą wytyczne OECD w zakresie zapobiegania erozji podstawy opodatkowania oraz przerzucania zysków, które szczegółowo opisują czynności, które należy podjąć w celu przeprowadzenia weryfikacji mającej na celu ustalenie czy analizowana transakcja pomiędzy podmiotami powiązanymi zostałaby dokonana w taki sam sposób pomiędzy podmiotami niepowiązanymi w porównywalnych okolicznościach ekonomicznych.

UWAGA! Wytyczne OECD nie są źródłem prawa w Polsce lecz mają charakter pomocniczy i stanowią rodzaj wytycznych, które powinny być uwzględnione przez organy podatkowe w toku postępowania.

Wytyczne OECD w sekcji D.2, poza możliwością weryfikacji ceny w danej transakcji, przewidują również możliwość reklasyfikacji danej transakcji lub jej pominięcia, wyraźnie wskazując, że recharakteryzacji lub pominięcia można dokonać tylko dla prawidłowo ustalonej substancji transakcji (ang. delineation).

Wytyczne OECD wskazują na niezbędne kroki analizy, w wyniku której można dokonać recharakteryzacji lub pominięcia transakcji. Analizie podlegać powinny:

1. Warunki umowne transakcji (finansowe i ekonomiczne) ustalone między stronami transakcji. (D.1.1.).
2. Analiza funkcjonalna oraz weryfikacja rzeczywistego zachowania stron (D.1.2.),

w szczególności:

2.1. Analiza rozkładu ryzyka w stosunkach handlowych lub finansowych, na którą składają się (D.1.2.1.):

2.1.1. Identyfikacja ekonomicznie istotnych ryzyk transakcyjnych (D.1.2.1.1.).

2.1.2. Umowne przypisanie ryzyk do stron transakcji (D.1.2.1.2).

2.1.3. Analiza funkcjonalna dotycząca ryzyka. Analiza dostarcza informacji na temat sposobu działania przedsiębiorstw stowarzyszonych w związku z przejściem i zarządzaniem określonym, istotnym z ekonomicznego punktu widzenia ryzykiem, a w szczególności na temat tego, które przedsiębiorstwo lub przedsiębiorstwa pełnią funkcje kontrolne i zapobiegające powstaniu ryzyka, które przedsiębiorstwo lub przedsiębiorstwa ponoszą skutki wystąpienia ryzyka oraz które przedsiębiorstwo lub przedsiębiorstwa mają faktyczną zdolność finansową do poniesienia skutków danego ryzyka (D.1.2.1.3).

2.1.4. Interpretacja kroków 2.1.1–2.1.3: porównanie i ocena czy ryzyka transakcyjne są faktycznie ponoszone przez stronę wskazaną w kontrakcie, umowie itd. oraz czy wskazana strona ma faktyczną zdolność finansową do ponoszenia danego ryzyka (D.1.2.1.4).

2.1.5. Alokacja ryzyka do właściwych stron – jeżeli w kroku 2.1.4. zostanie ustalone, że podmiot powiązany, któremu przypisano istotne ekonomicznie ryzyka, nie posiada kontroli oraz zdolności finansowych do jego poniesienia, wówczas analizowane ryzyka przypisuje się do tego podmiotu powiązanego, który ryzyko to faktycznie kontroluje i posiada rzeczywiste zdolności finansowe do ponoszenia jego skutków (D.1.2.1.5).

2.1.6. Wycena transakcji, z uwzględnieniem skutków alokacji ryzyka (D.1.2.1.6).

3 Określenie charakterystyki przedmiotu transakcji (D.1.3).

4. Uwzględnienie okoliczności ekonomicznych transakcji i otoczenia rynkowego (D.1.4).

5. Uwzględnienie stosowanej przez strony strategii gospodarczej (D.1.5).

W sekcji D.2. wytycznych OECD wskazano, iż dopiero po dokładnym zbadaniu natury danej transakcji (wedle kryteriów wskazanych powyżej) można zastosować właściwą metodę ustalania cen transferowych i w przypadku istotnych różnic, dokonać recharakteryzacji transakcji kontrolowanej lub jej pominięcia pod warunkiem, że podmioty niezależne kierujące się racjonalnością ekonomiczną nie zawarłyby takiej transakcji kontrolowanej.

Wytyczne OECD wskazują na poniższe przykłady pominięcia (przykład 1) oraz recharakteryzacji (przykład 2) transakcji zawartych pomiędzy podmiotami powiązanymi.

PRZYKŁAD 1.

Spółka Alfa prowadzi działalność produkcyjną, która obejmuje posiadanie znacznych zapasów i znaczących inwestycji w zakład i w park maszynowy. Alfa jest właścicielem nieruchomości komercyjnej położonej w strefie podatnej na coraz częstsze powodzie w ostatnich latach. Ubezpieczyciele doświadczają znacznej niepewności związanej z narażeniem na duże roszczenia, w wyniku czego nie ma aktywnego rynku na ubezpieczenie nieruchomości ww. powierzchni. Spółka Beta, powiązany podmiot, zapewnia ubezpieczenie spółce Alfa, a roczna premia stanowiąca 80 proc. wartości zapasów, nieruchomości jest uiszczana przez spółkę Alfa.

Ocena: W tym przykładzie spółka Alfa weszła w transakcję nieracjonalną handlowo, ponieważ nie ma rynku ubezpieczeń, biorąc pod uwagę prawdopodobieństwo istotnych roszczeń i przeniesienie lub nieubezpieczenie może być atrakcyjniejszą realistyczną alternatywą. Transakcja jest nieracjonalna z handlowego punktu widzenia, nie ma cen akceptowalnych zarówno dla spółki Alfa, jak i spółki Beta z ich indywidualnych perspektyw.

PRZYKŁAD 2.

Spółka Gamma prowadzi działalność badawczą w celu opracowania wartości niematerialnych, wykorzystywanych do tworzenia nowych produktów. Spółka ta zamierza przenieść na podmiot powiązany - spółkę Delta - nieograniczone prawa do wszystkich wartości niematerialnych, które mogą powstać w wyniku przyszłych prac spółki Gamma w okresie dwudziestu lat, za wynagrodzeniem ryczałtowym.

Ocena: Umowa ta jest nieracjonalna z handlowego punktu widzenia obu stron, ponieważ ani spółka Gamma, ani spółka Delta nie dysponują żadnymi wiarygodnymi sposobami pozwalającymi ustalić, czy płatność odzwierciedla odpowiednią wycenę.

Wynika to z tego, że nie jest pewne, jaki zakres działalności mogłaby prowadzić spółka Gamma w tym okresie, jak i dlatego, że wycena potencjalnych wyników byłaby całkowicie spekulacyjna.

Zgodnie ze wskazówkami zawartymi w wytycznych OECD umowa zawarta pomiędzy podmiotami powiązаныmi, w tym forma płatności, powinna zostać zmodyfikowana dla celów analizy cen transferowych. Struktura zastępcza zastosowana przez organ podatkowy powinna kierować się cechami istotnymi z punktu widzenia działalności gospodarczej, w tym pełnionymi funkcjami, wykorzystywanymi aktywami i podejmowanym ryzykiem w relacjach handlowych. W zależności od przedsięwziętej analizy umowa mogłaby zostać przekształcona w umowę o finansowaniu przez spółkę Delta lub o świadczeniu usług badawczych przez spółkę Gamma, lub, jeśli można zidentyfikować konkretne wartości niematerialne i prawne, w licencję z wyraźnymi warunkami płatności za opracowanie tych konkretnych wartości niematerialnych i prawnych, z uwzględnieniem wytycznych dotyczących wartości niematerialnych i prawnych, które są trudne do oszacowania, stosownie do danego przypadku).

PRAKTYCZNE ZASTOSOWANIE NOWYCH INSTRUMENTÓW

Daria Walkowiak-Dobner, adwokat, menedżer we [wrocławskim oddziale Rödl & Partner](#)
Michał Sojka, konsultant podatkowy we [wrocławskim oddziale Rödl & Partner](#)

Podsumowując, organy podatkowe powinny korzystać z instytucji recharakteryzacji lub pominięcia transakcji w ostateczności, gdy po szczegółowym i obiektywnym przeanalizowaniu natury danej transakcji kontrolowanej (w świetle kryteriów wskazanych powyżej, a także przy pomocniczym stosowaniu wytycznych OECD) zostanie ustalone, że podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną nie zawarłyby takiej transakcji kontrolowanej. Zgodnie ze stanowiskiem ustawodawcy, nadrzędnym celem wprowadzonych instrumentów jest penalizowanie podatników za stosowanie nierynkowych mechanizmów prowadzących do zaniżania podstawy opodatkowania. W praktyce kluczową kwestią może okazać się analiza racjonalności ekonomicznej realizowanej transakcji, która będzie mogła stanowić istotę sporu z organami podatkowymi. Na tym etapie trudno ocenić, czy organy podatkowe, stosując wskazane narzędzia, będą kierowały się wytycznymi OECD i praktyką wypracowaną na ich podstawie.