



Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące hierarchii stosowania metod weryfikacji cen transferowych i wyboru najbardziej odpowiedniej metody

Opracowała: Grupa Robocza nr 3

INFORMACJE/ZASTRZEŻENIA:

WERSJA DO PUBLIKACJI, zatwierdzona podczas V Forum Cen Transferowych 12 marca 2019 r.

Forum Cen Transferowych (FCT) stanowi zespół opiniodawczo-doradczy przy Ministrze Finansów (MF). FCT zostało powołane na podstawie *Zarządzenia MF z dnia 27 kwietnia 2018 r. w sprawie utworzenia FCT (Zarządzenie)*. Zgodnie z Zarządzeniem, FCT przedstawia w formie pisemnej opinii, analizy, wnioski oraz propozycje dotyczące usprawnienia i uszczelnienia funkcjonowania systemu podatkowego w zakresie cen transferowych, które nie są wiążące dla MF. Ministerstwo Finansów nie ponosi zatem bezpośredniej lub pośredniej odpowiedzialności co do przekazywanej treści materiałów przygotowanych przez FCT lub grupę roboczą działającą przy FCT. **W szczególności niniejszy materiał nie stanowi ani interpretacji, ani ogólnych wyjaśnień przepisów prawa podatkowego (objaśnień podatkowych) w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa. Materiał ten może natomiast zostać wykorzystany przez MF w związku z prowadzonymi pracami.**

Pragniemy poinformować, że zgodnie z przyjętym przez Forum regulaminem, w dalszej kolejności rekomendacje te zostaną poddane procesowi konsultacji podatkowych, w ramach którego każdy będzie mógł zgłosić swoje dodatkowe propozycje lub uwagi do przedstawionych rekomendacji.

Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące hierarchii stosowania metod weryfikacji cen transferowych i wyboru najbardziej odpowiedniej metody

Uwaga wstępna:

Niniejszy dokument został opracowany dla stanu prawnego obowiązującego od 1 stycznia 2019 r., co oznacza, że rekomendacje Grupy Roboczej znajdą zastosowanie do dochodów z transakcji uzyskanych po 1 stycznia 2019 r. (zgodnie z przepisem przejściowym zawartym w art. 44 ustawy z dnia 23 października 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. poz. 2193)).

1. Stosowanie metod weryfikacji cen transferowych

1.1. Metody weryfikacji cen transferowych

Metody weryfikacji cen transferowych obejmują następujące metody:

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

Ceny transferowe weryfikuje się stosując metodę najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach, przy czym w przypadku, gdy nie jest możliwe zastosowanie metod z pkt. 1-5 powyżej stosuje się inną metodę, w tym techniki wyceny, najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach, tzw. 6. metodę (por. 11d ust 1-2 Ustawy CIT 2019¹).

Niezależnie zgodnie z klasyfikacją wskazaną w Wytycznych OECD 2017²:

- metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej, metoda koszt plus, metoda ceny odprzedaży uznawane są za „tradycyjne metody transakcyjne”,
- metoda marży transakcyjnej netto oraz metoda podziału zysku uznawane są za „metody zysku transakcyjnego”.

¹ Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z 15 lutego 1992 roku znajdująca zastosowanie do dochodów z transakcji uzyskanych po 1 stycznia 2019 r.

² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (wersja lipiec 2017 r.).

1.2. Hierarchia metod weryfikacji cen transferowych

Odnosnie do wyboru najbardziej odpowiedniej metody należy odróżnić:

- a. wybór najbardziej odpowiedniej metody rozumiany jako proces analizy,
- b. dokumentowanie procesu wyboru najbardziej odpowiedniej metody w dokumentacji cen transferowych.

a. Wybór najbardziej odpowiedniej metody

Nie ma metody, która jest odpowiednia/właściwa w każdej możliwej sytuacji. Zgodnie z art. 11d ust. 1 Ustawy CIT 2019, celem weryfikacji cen transferowych należy wybrać najbardziej odpowiednią metodę wskazaną w pkt. 1-5 powyżej. W przypadku, gdy nie jest możliwe zastosowanie metod wskazanych w pkt 1-5 stosuje się inną metodę, w tym techniki wyceny, najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach (por. art. 11d ust. 1 Ustawy CIT 2019).

Wybór metody zawsze ukierunkowany jest na znalezienie najbardziej odpowiedniej metody dla danej sytuacji i nie oznacza, że wszystkie metody powinny być wnikliwie analizowane i testowane, a w rezultacie (wszystkie poza najbardziej odpowiednią) odrzucane por pkt 2.2 Wytycznych OECD 2017.

b. Dokumentowanie procesu wyboru metody w dokumentacji cen transferowych

W praktyce wybór najbardziej odpowiedniej metody i danych porównawczych wykorzystanych do jej zastosowania (w przypadku, gdy zastosowania takich danych wymaga wybrana metoda) powinien być przedstawiony w dokumentacji cen transferowych w części dotyczącej analizy cen transferowych (tj. w analizie porównawczej lub w analizie zgodności).

W dokumentacji cen transferowych wystarczające jest zamieszczenie zwięzłego uzasadnienia dla wyboru najlepszej metody z katalogu dozwolonych metod (włącznie z tzw. inną metodą) zastosowanej dla analizowanej transakcji bez uzasadnienia, dlaczego odrzucono pozostałe metody (par. 2 pkt 3 lit a Rozporządzenia TPD 2019³). W przypadku, gdy jako tzw. inna metoda wybrana została technika wyceny, w dokumentacji cen transferowych zamieszcza się uzasadnienie dla wyboru danej techniki wyceny spośród pozostałych technik wyceny (par. 2 pkt 3 lit d tiret pierwsze Rozporządzenia TPD 2019). Tym samym w sytuacji uznania tzw. innej metody za najbardziej odpowiednią metodę, nie jest konieczne zamieszczanie w dokumentacji cen transferowych uzasadnienia, dlaczego metody wskazane w art. 11d ust. 1 Ustawy CIT 2019 zostały uznane jako mniej właściwe lub nie mogące mieć zastosowania w danej sytuacji i dlaczego wybrana inna metoda została uznana jako najbardziej odpowiednia.

Niezależnie od powyższego stwierdzenia, podatnik mając na względzie funkcję gwarancyjną dokumentacji cen transferowych może w jej treści zamieścić bardziej obszerny opis wyboru metody weryfikacji cen transferowych w tym dokonaną selekcję najbardziej odpowiedniej metody (tj. opisać, dlaczego pozostałe metody zostały uznane jako mniej odpowiednie lub nie mogące mieć zastosowania w danej sytuacji).

³ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych .

1.3. Metody weryfikacji cen transferowych w przypadku braku obowiązku przygotowania dokumentacji cen transferowych

Zgodnie z art. 11 c Ustawy CIT 2019, podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. Wymóg ten ma zastosowanie również w przypadkach, gdy:

- dana transakcja kontrolowana nie przekracza progów transakcyjnych, o których mowa w art. 11k ust. 2 Ustawy CIT 2019,
- dana transakcja kontrolowana jest zwolniona z obowiązku przygotowania dokumentacji cen transferowych na podstawie art. 11n Ustawy CIT 2019.

Celem ustalenia cen transferowych na moment zawarcia transakcji na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane podatnik może stosować metody weryfikacji cen transferowych, o których mowa w art. 11d ust. 1-2 Ustawy CIT 2019.

1.4. Czynniki, które należy wziąć pod uwagę przy wyborze najbardziej odpowiedniej metody do weryfikacji rynkowego charakteru transakcji

Zgodnie z art. 11d ust. 3 Ustawy 2019, przy wyborze metody najbardziej odpowiedniej w danych okolicznościach uwzględnia się w szczególności:

- warunki, jakie zostały ustalone lub narzucone pomiędzy podmiotami powiązanymi,
- dostępność informacji niezbędnych do prawidłowego zastosowania metody oraz
- specyficzne kryteria jej zastosowania.

W praktyce przy wyborze należy uwzględnić m.in.:

- mocne i słabe strony danej metody,
- odpowiedniość rozważanej metody w kontekście natury danej transakcji określonej poprzez analizę funkcjonalną,
- dostępność danych po stronie podatnika,
- dostępność wiarygodnych danych (w szczególności niekontrolowanych danych porównawczych) potrzebnych do zastosowania danej metody; przykładowo czy jest dostępność danych o marży brutto do zastosowania metody ceny odsprzedaży,
- stopień porównywalności pomiędzy kontrolowaną i niekontrolowaną transakcją obejmujący również wiarygodność korekt porównawczych dokonanych celem eliminacji materialnych różnic pomiędzy nimi,
- kontrybucja stron transakcji: czy strony wnoszą wartościowy wkład w kontrolowaną transakcję lub wnoszą unikatowe aktywa niematerialne,
- rodzaj aktywności czy np. jest wysoce zintegrowana,
- czy odprzedawane dobro zostało przetworzone,
- różnica czasowa pomiędzy zakupem a odprzedają dobrą.

Powyższy katalog jest przykładowy i otwarty.

Rekomendacje Forum Cen Transferowych
w zakresie hierarchii stosowania metod weryfikacji cen transferowych i wyboru najbardziej odpowiedniej metody

© Forum Cen Transferowych, marzec 2019 r.

INFORMACJA: Rekomendacje zostały wypracowane przez Forum Cen Transferowych (FCT) stanowiące zespół opiniodawczo-doradczy przy Ministrze Finansów. Niniejszy dokument podlegający zatwierdzeniu przez FCT został przygotowany przez Grupę Roboczą nr 3 powołaną przez FCT, w skład której wchodzi następujące osoby: Aleksandra Chojnacka, Rafał Gorczyca, Katarzyna Malarek-Penkala, Monika Palmowska, Ewelina Stamblewska-Urbaniak (przewodnicząca), Zbigniew Sznitowski przy współpracy z obserwatorami ze strony MF.