



**FCT**  
FORUM CEN TRANSFEROWYCH

## Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące weryfikacji rynkowego charakteru transakcji refaktury

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 opinie, 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.

Warszawa, 12 marca 2019 r.

## **Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące weryfikacji rynkowego charakteru transakcji refaktury**

### **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. Refaktura – weryfikacja rynkowego charakteru**

Refaktura to transakcja, w ramach której podmiot powiązany (A) obciąża inny podmiot powiązany (B) kwotą wynikającą z obciążenia podmiotu powiązanego A przez podmiot niepowiązany. W takim przypadku podmiot powiązany A działa we własnym imieniu, ale na rzecz podmiotu B (lub większej liczby podmiotów powiązanych). Podmiot A, może również działać w części we własnym imieniu i na własną rzecz (w części w której jest ostatecznym beneficjentem świadczenia). Dla celów dalszego opracowania zakładamy, że refaktura spełnia wymogi art. 15 ust. 1 ustawy o CIT 2019 oraz nie ma zastosowania art. 16 ustawy o CIT.

#### **1.1. Warunki uznania transakcji kontrolowanej za refakturę**

Celem weryfikacji czy w danej sytuacji rozliczenie może nastąpić bez marży / narzutu zysku należy w szczególności wziąć pod uwagę:

##### *a) Czy nie było wartości dodanej po stronie dokonującego refaktury*

Brak naliczenia marży / narzutu jest uzasadniony w przypadku braku istotnej wartości dodanej po stronie podmiotu dokonującego refaktury. Innymi słowy funkcja podmiotu dokonującego refaktury sprowadza się do funkcji administracyjnej (np. zawarcia umowy w imieniu grupy, o ile nie wiąże się z istotnym zaangażowaniem/ ryzykiem po stronie podmiotu powiązanego, dokonania kalkulacji rozliczenia i wystawienia faktury).

##### *b) Koszt pieniądza w czasie*

Analizując brak wynagrodzenia po stronie podmiotu powiązanego dokonującego refaktury należy wziąć pod uwagę czynniki związane z upływem czasu pomiędzy pierwotnym zakupem, a odsprzedażą, w tym dotyczące zmian na rynku w zakresie kosztów, kursów walut, inflacji, itp. W praktyce rozliczenie z tytułu refaktury powinno nastąpić w racjonalnym czasie przy uwzględnieniu czasu niezbędnego na dokonanie i akceptację rozliczenia.

#### **1.2. Wybór metody weryfikacji cen transferowych**

W przypadku refaktury, celem weryfikacji rynkowości można zastosować inną metodę weryfikacji cen transferowych (tzw. 6 metodę).

Wynika to z faktu, że w przypadku metody PCN powinna wystąpić porównywalność podmiotów, co w przypadku refaktury nie zawsze ma miejsce. Poza tym inna metoda może być najbardziej odpowiednia w przypadku zastosowania kluczy alokacji dla celów alokacji obciążenia pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

Powyższe nie wyklucza zastosowania w określonych przypadkach metody PCN, w szczególności, gdy następuje rozliczenie kosztu / wydatku 1:1 (bez zastosowania kluczy alokacji) oraz gdy występuje porównywalność podmiotów lub brak porównywalności podmiotu nie wpływa na warunki transakcji.

#### **Uwaga:**

Powyższa rekomendacja nie wpływa na sposób uzasadnienia i weryfikacji cen transferowych w stanie prawnym obowiązującym przed 1 stycznia 2019 r.

### **1.3. Dokumentowanie procesu wyboru metody w dokumentacji cen transferowych**

W przypadku wyboru innej metody (tzw. 6. metoda) i sporządzenia analizy zgodności wystarczające jest wskazanie następujących zagadnień:

- uzasadnienie, że w danej sytuacji rozliczenie może nastąpić bez doliczania marży / narzutu zysku (mając na uwadze wskazówki wskazane w pkt 2.1. powyżej),
- powołać się na warunki zastosowane przez niepowiązany podmiot,
- uzasadnienie zastosowanych kluczy alokacji dla celów dokonania rozliczenia.

### **1.4. Klucze alokacji**

W przypadku, gdy refakturowana kwota odpowiadająca obciążeniu od podmiotu niepowiązanego jest alokowana pomiędzy różne podmioty powiązane należy uzasadnić zastosowany klucz alokacji. Przyjęty klucz alokacji powinien odzwierciedlać proces tworzenia wartości w kontrolowanej transakcji oraz oczekiwane przez poszczególne podmioty korzyści. Celem wyboru najbardziej właściwego/odpowiedniego klucza alokacji można zastosować wskazówki OECD i JTPF. Należy wskazać, że przyjęty klucz alokacji powinien być stosowany spójnie i konsekwentnie, a jego ewentualna zmiana wymaga uzasadnienia.

### **1.5. Propozycja zmian legislacyjnych**

GR3 przedstawia następujące postulaty:

1. Brak obowiązku przygotowania dokumentacji cen transferowych w przypadku bezpośredniej refaktury 1:1 (z ang. „pass-through costs”) na rzecz jednego podmiotu.
2. Ograniczenie elementów dokumentacji cen transferowych w przypadku, gdy dla celów rozliczenia refaktury zastosowanie mają klucze alokacji.

Alternatywnie GR3 wnosi o wprowadzenie safe harbour dla refaktury.

Poniżej GR3 przedstawia propozycję zmian legislacyjnych w tym zakresie:

Dodanie do art. 11n Ustawy 2019 pkt 10) o następującym brzmieniu:

- „polegających na dokonaniu rozliczenia pomiędzy podmiotami powiązаныmi wydatku lub kosztu poniesionego na rzecz podmiotu niepowiązanego w przypadku, gdy spełnione są łącznie następujące warunki:

- a) rozliczenie następuje bez doliczania marży / narzutu zysku,

Rekomendacje Forum Cen Transferowych  
dotyczące weryfikacji rynkowego charakteru transakcji refaktury

- b) rozliczenie następuje przy zastosowaniu bezpośredniej metody alokacji, w szczególności nie mają zastosowania klucze alokacji,
- c) brak jest istotnej wartości dodanej po stronie dokonującego refaktury,
- d) brak jest istotnej różnicy w czasie pomiędzy dokonaniem zapłaty na rzecz podmiotu niepowiązanego a dokonaniem rozliczenia.”

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

„1a. W przypadku transakcji kontrolowanej polegającej na dokonaniu rozliczenia pomiędzy podmiotami powiązаныmi 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.”

Alternatywnie, postuluje się o dodanie po artykule 11f artykułu 11fa Ustawy CIT 2019 w następującym brzmieniu:

Art. 11fa. W przypadku transakcji kontrolowanej polegającej na dokonaniu rozliczenia pomiędzy podmiotami powiązаныmi wydatku lub kosztu poniesionego na rzecz podmiotu niepowiązanego (refakturowanie) organ podatkowy odstępuje od określenia dochodu (straty) podatnika w zakresie warunków transakcji kontrolowanej, jeśli spełnione są łącznie następujące warunki:

1. rozliczenie następuje bez doliczania marży / narzutu zysku;
2. brak jest istotnej wartości dodanej po stronie dokonującego refaktury;
3. brak jest istotnej różnicy w czasie pomiędzy dokonaniem zapłaty na rzecz podmiotu niepowiązanego a dokonaniem rozliczenia;
4. dokonujący refaktury posiada kalkulację obejmującą informacje nt. sposobu zastosowania i uzasadnienie wyboru kluczy alokacji dla wszystkich podmiotów powiązanych, z którymi dokonywane jest rozliczenie.

Można również rozważyć wprowadzenie legalnej definicji refaktury w art. 11a ust. 1 Ustawy CIT 2019 i posługiwaniem się terminem „refaktury” w poruszonych przepisach art. 11q ustawy CIT 2019 i art. 11n ustawy CIT 2019.

© 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.