

**PRZEWODNIK
PO CENACH
TRANSFEROWYCH**

**BUŁGARIA • CZECHY • ESTONIA • LITWA • ŁOTWA • POLSKA • RUMUNIA •
SŁOWACJA • SŁOWENIA • UKRAINA • WĘGRY**

Spis treści

| | | |
|---|----------|-----|
|  | Bułgaria | 4 |
|  | Czechy | 18 |
|  | Estonia | 32 |
|  | Litwa | 42 |
|  | Łotwa | 52 |
|  | Polska | 60 |
|  | Rumunia | 76 |
|  | Słowacja | 88 |
|  | Słowenia | 100 |
|  | Ukraina | 112 |
|  | Węgry | 124 |

O ZESPOLE CEN TRANSFEROWYCH MDDP

Liczący ponad 50 ekspertów, Zespół Cen Transferowych MDDP jest jednym z największych na polskim rynku i jednym z najczęściej nagradzanych.

Czterokrotnie otrzymał nagrodę International Tax Review dla Najlepszej Firmy Doradczej w zakresie Cen Transferowych w Polsce, a jego liderka – Magdalena Marciniak jest jedynym ekspertem z Europy Środkowej nominowanym przez prestiżowe czasopismo International Tax Review do tytułu Najlepszy Lider Zespołu Cen Transferowych (Pricing Practice Leader of the Year) w konkursie European Tax Awards 2020.

Zespół Cen Transferowych MDDP został również wyróżniony w 2018 roku w kategorii „Innowacje” w Rankingu Firm Doradztwa Podatkowego dziennika „Rzeczpospolita” za rozwiązania informatyczne, które przyspiesza i ułatwia proces przygotowania dokumentacji cen transferowych.

Nasz zespół składa się z ekonomistów i prawników posiadających wieloletnie doświadczenie w doradztwie z zakresu cen transferowych. Wspieramy polskich i zagranicznych klientów m.in. w opracowaniu i wdrażaniu efektywnych modeli współpracy wewnątrzgrupowej oraz zapewnieniu i uzasadnieniu rynkowych warunków restrukturyzacji przedsiębiorstw, uwzględniając nie tylko regulacje prawne i podatkowe, ale przede wszystkim ich cele biznesowe.

Pomagamy przedsiębiorcom w przygotowaniu dokumentacji cen transferowych i analiz porównawczych, a także wspieramy ich podczas negocjacji z Ministerstwem Finansów w zakresie Upřednich Porozumień Cenowych, Procedury Wzajemnego Porozumiewania się (MAP) oraz podczas kontroli i postępowań podatkowych.

Doradzamy klientom przy wdrażaniu rozwiązań i dostosowywaniu procedur wewnętrznych do przepisów dotyczących cen transferowych, prowadząc szkolenia i warsztaty dla kadry zarządzającej i zespołów finansowo-księgowych.

Opracowujemy polityki cen transferowych dla transakcji o zasięgu krajowym i międzynarodowym. Doradzamy przy największych transakcjach w Polsce realizowanych dla klientów z różnych sektorów, w tym przedstawicieli handlu detalicznego, branży telekomunikacyjnej, budowlanej, motoryzacyjnej, odzieżowej, meblarskiej, farmaceutycznej, informatycznej czy finansowo-ubezpieczeniowej.

Realizujemy projekty obejmujące między innymi: przygotowanie dokumentacji Master File i Local File, wdrożenie modeli cen transferowych dla grup międzynarodowych, reorganizację podstawowej działalności biznesowej, przygotowanie polityk cen transferowych dla grup kapitałowych, wycenę stawek opłat licencyjnych i transferów restrukturyzacyjnych, tworzenie centrów IP/centrów usług, doradztwo w zakresie umów o podziale kosztów, przygotowywanie analiz porównawczych dla wielu transakcji wewnątrzgrupowych, w tym transakcji finansowych.

Nasz zespół ma wieloletnie doświadczenie w opracowywaniu i weryfikacji struktur i modeli biznesowych przygotowanych przez zagraniczne centrale międzynarodowych grup kapitałowych, w celu zapewnienia ich zgodności z polskimi regulacjami dotyczącymi cen transferowych.

Drodzy Czytelnicy,

Trwa proces uszczelniania systemu podatkowego. W poszczególnych jurysdykcjach wprowadza się kolejne zmiany w przepisach podatkowych wynikające z decyzji instytucji międzynarodowych i organów krajowych. Uwaga organów skarbowych nadal skupia się na cenach transferowych, a wiele kontroli podatkowych podmiotów powiązanych koncentruje się na kwestiach z tej dziedziny.

Konsekwencją wprowadzenia nowych przepisów jest obowiązek przekazywania organom podatkowym wielu bardzo szczegółowych informacji o spółce, a także transakcjach z podmiotami powiązаныmi, w tym w szczególności wyników analiz porównawczych oraz wyniku podatnika osiągniętego w wyniku transakcji. Dodatkowo wypełnienie tych obowiązków wiąże się z dużym obciążeniem administracyjnym dla firm, których zespoły księgowo-finansowe borykają się z licznymi obowiązkami sprawozdawczymi w zakresie cen transferowych oraz koniecznością rozwoju specjalistycznej wiedzy z zakresu cen transferowych.

W celu udzielenia pomocy naszym klientom – zwłaszcza tym, którzy prowadzą działalność w ramach międzynarodowych grup kapitałowych – przygotowaliśmy trzecią edycję „Przewodnika po cenach transferowych”, który powstał we współpracy z wiodącymi europejskimi firmami doradczymi. Skoncentrowaliśmy się na jurysdykcjach, które są zlokalizowane głównie w Europie Środkowo-Wschodniej i zebraliśmy nie tylko najważniejsze informacje na temat przepisów w zakresie cen transferowych obowiązujących w danej jurysdykcji, ale także zestaw praktycznych informacji, które dla wielu z Państwa mogą okazać się przydatne w walce z nowymi wyzwaniami podczas przygotowywania dokumentacji cen transferowych.

Życzymy miłej lektury!



Magdalena Marciniak
Partner | Doradca podatkowy
MDDP



BULGARIA

Regulacje

► Regulacje

- ▷ Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych,
- ▷ Kodeks postępowania podatkowego i ubezpieczeń społecznych,
- ▷ Rozporządzenie nr H-9 z dnia 14 sierpnia 2006 r. w sprawie trybu i sposobów stosowania metod ustalania cen transferowych,
- ▷ Przewodnik zawierający wytyczne dotyczące cen transferowych wydany przez ustawodawcę.

► Zasada ceny rynkowej oraz definicja podmiotów powiązanych

- ▷ Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych określa ogólne zasady cen transferowych mające zastosowanie w transakcjach z podmiotami powiązаныmi oraz dotyczące klauzuli obejścia prawa podatkowego (GAAR) (rozdz. 1, ust. 4, art. 15 i 16). Ponadto ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych zawiera również przepisy o kontrolowanych spółkach zagranicznych (CFC) wdrażające odpowiednie wymogi dyrektywy Rady Unii Europejskiej 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy przeciwko praktykom unikania opodatkowania, co ma bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (rozdz. 1, ust. 9a, art. 47c-47e),
- ▷ Kodeks postępowania podatkowego i ubezpieczeń społecznych określa listę metod ustalania cen transferowych uznawanych w Bułgarii (§1 pkt 10). Ponadto kodeks ten zawiera także definicje pojęcia „podmiotów powiązanych” i „kontrol” (§1 pkt 3 i 4),
- ▷ Rozporządzenie nr H-9 z dnia 14 sierpnia 2006 r. w sprawie trybu i sposobów stosowania metod ustalania cen transferowych określa zasady i sposób stosowania metod ustalania cen transferowych wymienionych w Kodeksie postępowania podatkowego i ubezpieczeń społecznych.

► Dokumentacja cen transferowych

- ▷ Kodeks postępowania podatkowego i ubezpieczeń społecznych określa zasady i wymagania dotyczące sporządzania i prowadzenia dokumentacji cen transferowych (rozdz. 1 ust. 8a, art. 71a-71g),
- ▷ Wytyczne dotyczące przygotowania i prowadzenia dokumentacji cen transferowych znajdują się również w Poradniku wydanym przez ustawodawcę (NRA).

Wytyczne OECD

- Bułgaria nie jest członkiem OECD. Jednakże bułgarskie organy podatkowe i sądy często odwołują się do Wytycznych OECD dotyczących cen transferowych dla przedsiębiorstw międzynarodowych i administracji podatkowych i wykorzystują ten dokument jako źródło interpretacji i wskazówek. Kluczowe zasady i reguły określone w wyżej przytoczonych Wytycznych OECD są zawarte w instrukcjach, orzecznictwie i innych dokumentach wydawanych przez organy podatkowe i sądy.

Definicja podmiotów powiązanych

- Zgodnie z definicją Kodeksu postępowania podatkowego i ubezpieczeń społecznych **podmiotami powiązаныmi** są:
 - ▷ małżonkowie, krewni w linii prostej, krewni w linii bocznej – do trzeciego stopnia włącznie, teściowie – do drugiego stopnia włącznie,

- ▷ pracodawca i pracownik,
 - ▷ udziałowcy/ akcjonariusze/ partnerzy,
 - ▷ podmioty, z których jeden uczestniczy w zarządzaniu drugim lub spółką zależną drugiej strony,
 - ▷ osoby w organie zarządzającym lub nadzorczym, z których jedna jest członkiem tej samej osoby prawnej lub przedsiębiorstwa (jednoosobowej działalności gospodarczej),
 - ▷ spółka oraz osoba, która posiada więcej niż 5% praw głosów w danym podmiocie (przy czym na potrzeby przepisów regulujących sporządzenie i prowadzenie dokumentacji cen transferowych (rozdz. 1, ust. 8a, art. 71a-71g) podmiot musi posiadać 25% głosów w danej spółce),
 - ▷ podmioty, z których jeden sprawuje kontrolę nad drugim,
 - ▷ podmioty, których działalność jest kontrolowana przez podmiot trzeci lub spółkę zależną od podmiotu trzeciego,
 - ▷ podmioty, które wspólnie kontrolują podmiot trzeci lub spółkę zależną podmiotu trzeciego,
 - ▷ podmioty, z których jeden działa jako przedstawiciel handlowy drugiego,
 - ▷ podmioty, z których jeden dokonał darowizny na rzecz drugiego,
 - ▷ podmioty, które bezpośrednio lub pośrednio uczestniczą w zarządzaniu, nadzorze lub kapitale innego podmiotu/ów, w wyniku czego mogą podejmować decyzje w zakresie warunków odbiegających od standardowych,
 - ▷ podmiot będący bułgarskim rezydentem podatkowym oraz zagranicznym rezydentem podatkowym w określonych przypadkach (i) gdy zagraniczny rezydent podatkowy jest zarejestrowany w jurysdykcji z preferencyjnym opodatkowaniem (np. gdy podatek w tym kraju jest niższy od podatku obowiązującego w Bułgarii o 60% lub więcej, chyba że podmiot udowodni, że zagraniczny rezydent podatkowy podlega obowiązkowi podatkowemu, który nie podlega preferencjom, lub gdy zagraniczny rezydent podatkowy sprzedał towary lub świadczył usługi na rynku bułgarskim); (ii) gdy zagraniczny rezydent podatkowy jest zarejestrowany w jurysdykcji, która nie uczestniczy w wymianie porozumień informacyjnych,
 - ▷ właściciele podmiotu będącego bułgarskim rezydentem podatkowym oraz właściciele zagranicznego rezydenta podatkowego w przypadkach objętych poprzednim podpunktem.
- ▶ Zgodnie z definicją zawartą w Kodeksie postępowania podatkowego i ubezpieczeń społecznych **wpływ na drugi podmiot jest wywierany** w przypadkach, gdy podmiot:
- ▷ sprawuje kontrolę bezpośrednio, pośrednio lub na podstawie umowy z innym podmiotem **posiada więcej niż połowę głosów na walnym zgromadzeniu**, lub
 - ▷ **może** bezpośrednio lub pośrednio **wyznaczyć więcej niż połowę członków organu zarządzającego lub nadzorczego** innego podmiotu, lub
 - ▷ na mocy statutu lub **umowy jest w stanie kierować działalnością innego podmiotu**, w tym za pośrednictwem lub wspólnie z podmiotem zależnym, lub

Metody weryfikacji cen transferowych

- ▷ jako wspólnik spółki i na podstawie umowy z pozostałymi wspólnikami tej samej spółki **ma wyłączną kontrolę nad ponad połową głosów na walnym zgromadzeniu danej spółki**, lub
- ▷ w inny sposób **może w istotny sposób wpływać na podejmowanie uchwał dotyczących działalności spółki**.

- ▶ Do **metod ustalania cen transferowych akceptowanych** przez organy podatkowe należą:
 - ▷ metody tradycyjne: (i) metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej, (ii) metoda ceny odsprzedaży, (iii) metoda rozsądnej marży (koszt plus),
 - ▷ metody zysku transakcyjnego: (i) metoda podziału zysku, (ii) metoda marży transakcyjnej netto.

- ▶ Zgodnie z zasadami zawartymi w Rozporządzeniu nr H-9 z dnia 14 sierpnia 2006 r. w sprawie trybu i sposobów stosowania metod ustalania cen transferowych, metody tradycyjne, jeśli ich zastosowanie jest możliwe, mają pierwszeństwo przed metodami zysku transakcyjnego.

W niektórych przypadkach (np. wycena udziałów), gdy żadna z wymienionych metod nie jest odpowiednia do szacowania wartości (ze względu na brak porównywalnych transakcji), można również zastosować inne metody zgodnie z orzecznictwem, takie jak wartość aktywów netto, w połączeniu z np. metodą zdyskontowanych przepływów pieniężnych netto.

Wymogi dotyczące dokumentacji cen transferowych

- ▶ Obowiązujący od 1 stycznia 2020 r. Kodeks postępowania podatkowego i ubezpieczeń społecznych określa ustawowe podstawy prawne w zakresie przygotowywania i prowadzenia dokumentacji cen transferowych. Zgodnie z powyższą podstawą prawną, transakcje kontrolowane obejmują transakcje, na podstawie których nawiązane są relacje handlowe i finansowe pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Z reguły dokumentacja cen transferowych składa się z dokumentacji lokalnej (Local File) i dokumentacji grupowej (Master File). Zawartość powyższych dokumentacji jest szczegółowo uregulowana. Dokumentacja lokalna musi zawierać przede wszystkim ogólne informacje na temat działalności dokumentowanego podmiotu i jej wspólnik/ów) szczegóły dotyczące kontrolowanych transakcji oraz szczegóły dotyczące stosowanych metod ustalania cen transferowych. Dokumentacja grupowa musi zawierać informacje o strukturze organizacyjnej i działalności grupy międzynarodowej, kontrolowanych transakcjach, funkcjach podmiotów w grupie oraz polityce cen transferowych stosowanej w grupie.
- ▶ Poza pewnymi wyjątkami uregulowanymi przez prawo, do podmiotów zobowiązanych do przygotowania i prowadzenia dokumentacji lokalnej należą:
 - ▷ podmioty będące rezydentami podatkowymi w Bułgarii,
 - ▷ podmioty będące zagranicznymi rezydentami podatkowymi, które prowadzą działalność gospodarczą w Bułgarii w ramach zakładu, i
 - ▷ osoby prowadzące jednoosobową działalność gospodarczą.
- ▶ Wymienione **wyżej podmioty są zobowiązane do przygotowania i prowadzenia dokumentacji lokalnej dla dokonywanych transakcji kontrolowanych, w przypadkach gdy w danym roku:**

- ▷ wartość transakcji (bez podatku VAT i akcyzy) przekracza: (i) 400 000 BGN w przypadku transakcji towarowej, (ii) 200 000 BGN w przypadku jakiegokolwiek innej transakcji,
- ▷ niezależnie od powyższego, kwota otrzymanej lub udzielonej pożyczki przekracza 1 000 000 BGN lub kwota naliczonych odsetek (oraz wszelkich innych przychodów lub kosztów związanych z pożyczką) przekracza 50 000 BGN.
Z reguły i poza pewnymi wyjątkami (np. w sytuacjach, w których ścisłe powiązanie pomiędzy transakcjami pozwala na ich łączną analizę), dla każdej kontrolowanej transakcji dokonywana jest samodzielna analiza na potrzeby powyższych progów.

- ▶ Wyłączenie z powyższego obowiązku przygotowania i prowadzenia dokumentacji lokalnej przewidziano dla następujących podmiotów:
 - ▷ podmiotów, które korzystają z określonego zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych,
 - ▷ podmiotów prowadzących działalność podlegającą opodatkowaniu podatkiem alternatywnym zgodnie z Ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych (w odróżnieniu od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych),
 - ▷ podmiotów, które na dzień 31 grudnia poprzedniego roku **nie przekroczyły co najmniej 2 z następujących wskaźników**: (i) wartość bilansowa aktywów – 38 000 000 BGN; (ii) przychody netto ze sprzedaży – 76 000 000 BGN; (iii) średnia liczba pracowników w dokumentowanym okresie – 250 osób,
 - ▷ podmiotów, które dokonują transakcji kontrolowanych wyłącznie na terenie Bułgarii.
- ▶ Nie ma obowiązku sporządzania i prowadzenia lokalnej dokumentacji transakcji kontrolowanych, gdy kontrahent jest osobą fizyczną (z wyjątkiem przypadków, w których osoba ta działa jako wyłączny właściciel).
- ▶ W przypadku, gdy podmioty zobowiązane do przygotowania i prowadzenia dokumentacji lokalnej są częścią grupy międzynarodowej, podmioty te muszą również posiadać kopię dokumentacji grupowej przygotowanej przez spółkę dominującą lub inny podmiot z grupy.

Safe harbours

- ▶ Prawo bułgarskie nie określa żadnych zasad ani procedur dotyczących uproszczonych zasad rozliczeń. Istnieją pewne zasady, które wyłączają określone transakcje i podmioty spod wymogów w zakresie cen transferowych, jednak nie są to przepisy dotyczące procedur uproszczonych zasad rozliczeń (safe harbour), ale zwolnienia z określonych obowiązków / wymagań.

Procedury audytu i kary dotyczące cen transferowych

- ▶ Dokumentacja lokalna musi być przygotowana przez zobowiązane do tego podmioty (wymienione powyżej) nie później niż do 31 marca roku następującego po roku, którego dotyczy. Podmioty zobowiązane do przygotowania i prowadzenia dokumentacji lokalnej, które są częścią grupy międzynarodowej, muszą uzyskać także kopię dokumentacji grupowej spółki dominującej w grupie, do której należą, za rok podatkowy, dla którego dokumentacja lokalna jest sporządzana, rozpoczynający się 1 stycznia lub później, nie później niż do 12 miesięcy od upływu terminu na sporządzenie stosownej dokumentacji lokalnej.

- ▶ Spółki będące rezydentami podatkowymi w Bułgarii mogą być zobowiązane do raportowania według krajów (Country-by-Country) za dany rok podatkowy i mogą podlegać obowiązkowi powiadamiania Krajowej Agencji Skarbowej (KAS). W przypadku, gdy spółka będąca rezydentem podatkowym w Bułgarii będzie podmiotem sprawozdawczym za dany rok podatkowy, termin składania raportów mija w ciągu 12 miesięcy od końca roku podatkowego odpowiedniego dla grupy przedsiębiorstw wielonarodowych (który w rzeczywistości jest rokiem podatkowym spółki dominującej w danej grupie kapitałowej). Powiadomienia do (KAS) powinny być przekazywane nie później niż ostatniego dnia roku podatkowego grupy przedsiębiorstw wielonarodowych.
- ▶ Przepisy ustawowe w zakresie dokumentacji cen transferowych nie zawierają wymogu, aby dokumentacja była sporządzana w języku bułgarskim. Tym samym istnieje możliwość przygotowania i prowadzenia dokumentacji w języku angielskim. Jednak z praktycznego punktu widzenia, jeżeli dokumentacja cen transferowych zostanie sporządzona w języku obcym (innym niż bułgarski), a administracja podatkowa zażąda jej przedłożenia w ramach kontroli podatkowej, wówczas podatnik będzie zobowiązany do jej przetłumaczenia. Organy mogą wymagać, aby do dokumentacji zostało dołączone oficjalne tłumaczenie na język bułgarski wykonane przez tłumacza/y przysięgłego/ych.
- ▶ Prawo bułgarskie nie przewiduje specjalnych technik i / lub procedur związanych z audytem cen transferowych. Zgodność z zasadami i wymogami dotyczącymi cen transferowych jest badana w ramach kontroli podatkowej.
- ▶ Kodeks postępowania podatkowego i ubezpieczeń społecznych przewiduje następujące kary za naruszenia i niespójności związane z dokumentacją cen transferowych:
 - ▷ podmiot, który jest zobowiązany do przygotowania dokumentacji lokalnej i nie wywiązał się z obowiązku, może zostać obciążony sankcją pieniężną w wysokości do 0,5% całkowitych wartości transakcji, dla których powinien sporządzić dokumentację (na potrzeby powyższej sankcji: (i) w przypadku udzielenia lub wykorzystania pożyczki całkowitą wartością transakcji będzie kwota pożyczki, (ii) uznaje się, że dokumentacja lokalna nie została sporządzona, jeżeli administracja podatkowa zażądała jej udostępnienia, a podmiot zobowiązany nie przekazał jej w terminie wyznaczonym przez administrację podatkową),
 - ▷ podmiot, który jest zobowiązany do posiadania kopii dokumentacji grupowej, a jej nie posiada, może podlegać sankcjom pieniężnym w wysokości od 5 000 do 10 000 BGN,
 - ▷ podmiot, który zamieści nieprawidłowe lub niekompletne dane w dokumentacji cen transferowych, może podlegać sankcji pieniężnej w wysokości od 1 500 BGN do 5 000 BGN,
 - ▷ w przypadku ponownego naruszenia nakładana jest dwukrotność wysokości sankcji wymienionych powyżej.

Korekty cen transferowych

Umowy o podziale kosztów (Cost Contribution Agreements (CCAs))

Upřednie porozumienia cenowe (Advanced Pricing Agreements (APAs))

Wdrożenie BEPS

- ▶ Kodeks postępowania podatkowego i ubezpieczeń społecznych przewiduje również oddzielne sankcje pieniężne w przypadku nieprzestrzegania obowiązujących wymogów i obowiązków związanych z raportowaniem według krajów. Podmiot raportujący, który nie złożył raportu w wyznaczonym terminie, może zostać objęty sankcjami pieniężnymi w wysokości od 100 000 do 200 000 BGN. Na spółki będące bułgarskimi rezydentami podatkowymi mogą zostać nałożone sankcje pieniężne w przedziale od 50 000 BGN do 150 000 BGN za nieprzestrzeganie obowiązków informacyjnych. Sankcja za umieszczenie niekompletnych lub nieprawdziwych danych w raportowaniu CbC lub za nieuwzględnienie wymaganych danych jest tej samej wysokości.
- ▶ Oprócz wymienionych powyżej sankcji pieniężnych, w przypadku gdy organy podatkowe nie otrzymają odpowiednich dokumentów dotyczących cen transferowych i wystarczających dowodów popierających rynkowość transakcji, mogą uznać, że transakcje te nie są realizowane zgodnie z zasadą ceny rynkowej i ponownie oszacować podstawę opodatkowania i ustanowić dodatkowe zobowiązania podatkowe wraz z odsetkami za zwłokę.
- ▶ Bułgarskie prawo nie przewiduje i nie reguluje kwestii korekty cen transferowych.
- ▶ W bułgarskim ustawodawstwie dotyczącym cen transferowych nie ma szczegółowych przepisów dotyczących umów o podziale kosztów (CCAs). Jednak sekcja 15 Poradnika cen transferowych wydanego przez krajowy organ regulacyjny (NRA) zawiera pewne wytyczne w tym zakresie, m.in.:
 - ▷ definicję CCAs,
 - ▷ ogólne informacje o korzyściach płynących z CCAs i ich uczestnikach,
 - ▷ wskazówki, jak odpowiednio określić wkład każdego z uczestników,
 - ▷ wskazówki dla organów skarbowych w kwestiach, które należy zbadać w przypadku dokonywania kontroli skarbowej,
 - ▷ potencjalne czynniki ryzyka,
 - ▷ wskazanie informacji odnośnie CCAs, które mogą być zażądane podczas kontroli podatkowej.
- ▶ Pojęcie upřednich porozumień cenowych (APAs) nie jest uregulowane w bułgarskim ustawodawstwie podatkowym. Z tego względu, tego rodzaju porozumienia nie mogą być zawarte w Bułgarii.
- ▶ Kodeks postępowania podatkowego i ubezpieczeń społecznych wprowadza strukturę dokumentacji cen transferowych (dokumentację lokalną, dokumentację grupową, raportowanie według krajów) określoną w ramach Planu Działań BEPS nr 13 oraz w odpowiednich dyrektywach UE.

1. Czy metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej jest metodą preferowaną (czy powinna zostać odrzucona z odpowiednim uzasadnieniem, jeśli inna metoda jest stosowana)?

2. W odniesieniu do pierwszeństwa stosowanych metod, czy istnieje konieczność szczegółowego uzasadnienia dlaczego preferowana metoda nie została zastosowana?

3. Czy akceptowana jest analiza przygotowana na danych zagranicznych (Pan-European), czy preferowana jest analiza porównawcza przygotowana na podstawie danych krajowych?

Jeśli preferowana jest analiza porównawcza na podstawie danych lokalnych, czy wystarczy uwzględnić rynek lokalny w strategii wyszukiwania, czy jest wymagane również, aby w końcowej próbie znajdowały się lokalne, porównywalne podmioty?

Tak, Rozporządzenie nr H-9 z dnia 14 sierpnia 2006 r. w sprawie trybu i sposobów stosowania metod ustalania cen transferowych przedstawia hierarchię w kolejności doboru metod i określa metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej jako preferowaną (jeśli jej zastosowanie jest możliwe).

Nie, uzasadnienie dlaczego preferowana metoda nie została zastosowana nie jest wymagane przez przepisy ustawowe. Aczkolwiek, podmiot zobowiązany do przygotowania dokumentacji powinien być w stanie uzasadnić, dlaczego wybrana przez niego metoda została zastosowana.

Zgodnie z Rozporządzeniem nr H-9 z dnia 14 sierpnia 2006 r. w sprawie trybu i sposobów stosowania metod ustalania cen transferowych istnieją 4 kluczowe czynniki mające wpływ na określenie porównywalności transakcji kontrolowanych i niekontrolowanych, mianowicie są to:

- cechy produktu lub usługi, których dotyczy transakcja,
- funkcji pełnionych przez każdy z podmiotów uczestniczących w porównywanych transakcjach,
- otoczenie gospodarcze, i
- strategia biznesowa.

Ponieważ jednym z kluczowych czynników determinujących porównywalność jest otoczenie gospodarcze oraz biorąc pod uwagę, że zidentyfikowanie innych państw o identycznym lub wystarczająco podobnym otoczeniu gospodarczym jak Bułgaria byłoby trudne, analizy porównawcze dokonywane na krajowych podmiotach są preferowane przez organy podatkowe. Jeśli jednak nie istnieje możliwość zidentyfikowania wystarczającej liczby krajowych danych porównawczych, zakres analizowanego rynku może zostać rozszerzony. Wykonując lokalną analizę porównawczą, preferowane jest uwzględnienie krajowych danych porównywalnych, jeśli takie istnieją.

Należy podkreślić, iż w oparciu o publicznie dostępne informacje, bułgarska administracja podatkowa uzyskała licencję na korzystanie ze specjalistycznej bazy danych TP Catalyst, która zapewnia organom podatkowym dodatkowe narzędzia do przeglądania i analizowania porównywalnych transakcji i / lub spółek.

4. **Czy istnieją preferencje (w ustawodawstwie związanym z cenami transferowymi bądź w realizowanej w tym zakresie praktyce) dotyczące miar statystycznych stosowanych w analizach porównawczych, takich jak przedział międzykwartylowy lub pojedyncze miary statystyczne?**

Czy pełen przedział (minimum-maksimum) jest akceptowany jako przedział rynkowy?

5. **Czy istnieją preferencje dotyczące punktu, od którego należy stosować przedział międzykwartylowy, tj. czy preferowana jest mediana, czy dowolny punkt z przedziału międzykwartylowego jest akceptowalny?**

Czy organy podatkowe akceptują każdy poziom narzutu dla usług o niskiej wartości dodanej, o ile mieści się on w przedziale międzykwartylowym, czy preferowany jest określony poziom narzutu, np. 5%?

Zarówno stosowanie przedziału rynkowego, jak i miary statystycznej, np. przedziału międzykwartylowego i mediany, jest dozwolone na mocy Rozporządzenia nr H-9 z dnia 14 sierpnia 2006 r. w sprawie trybu i sposobów stosowania metod ustalania cen transferowych.

W przypadku podania przedziału każda wartość mieszcząca się w tym przedziale powinna być akceptowalna, o ile jest poparta odpowiednią analizą i dokumentacją.

Zgodnie z Rozporządzeniem nr H-9 z dnia 14 sierpnia 2006 r. w sprawie trybu i sposobów stosowania metod ustalania cen transferowych przy stosowaniu metody marży transakcyjnej netto oraz jeśli na wartości rynkowe składają się wyniki z transakcji niekontrolowanych, które nie są wystarczająco porównywalne, to zakres takich wartości rynkowych musi zostać zawężony poprzez zastosowanie przedziału międzykwartylowego.

Przedział międzykwartylowy stosuje się poprzez zawężenie zakresu wartości rynkowych pomiędzy 25. a 75. percentylem wyników uzyskanych z porównywalnych niekontrolowanych transakcjach. Percentyl 25. jest najniższą wartością skorygowanej granicy wartości, tak aby co najmniej 25% całkowitej liczby otrzymanych wyników zostawało poniżej tego progu. W przypadkach, gdy 25% wszystkich wyników stanowi liczbę całkowitą, 25. percentyl jest obliczany jako średnia arytmetyczna pomiędzy najwyższą wartością wykluczonych wyników a następną największą wartością. Analogicznie obliczany jest 75. percentyl.

W przypadku, gdy wynik kontrolowanej transakcji wykracza poza ustalony zakres wartości rynkowych (w tym po zastosowaniu opisanej powyżej metody przedziału międzykwartylowego), taki wynik należy przyrównać do punktu, który odzwierciedla fakty i okoliczności odpowiadające w największym stopniu warunkom kontrolowanej transakcji. Jeśli takiego punktu nie można zidentyfikować, wynik jest przyrównywany do mediany.

6. **Czy bułgarskie organy podatkowe używają danych porównywalnych, które są niedostępne dla podatnika (tzw. secret comparables) ?**
7. **Jakie jest podejście organów podatkowych do akceptacji podmiotów wykazujących straty (zagregowane lub poniesione w poszczególnych latach) lub posiadających nieporównywalnie wysokie wyniki w analizie porównawczej? Czy organy akceptują takie podmioty w ramach analizy porównawczej?**
8. **Jaki jest preferowany przez organy podatkowe okres badany w ramach analiz porównawczych – 3 lub 5 letni?**

W odniesieniu do usług o niskiej wartości dodanej, bułgarskie ustawodawstwo dotyczące cen transferowych nie zawiera szczegółowych przepisów dotyczących tej kwestii. Jednak na podstawie Poradnika cen transferowych wydanego przez Krajową Agencję Skarbową (NRA) można uznać, że bułgarska administracja podatkowa zwykle traktuje usługi wewnątrzgrupowe jako usługi o niskiej wartości dodanej, zaś dla usług wewnątrzgrupowych wspomniany Poradnik przewiduje, że w większości przypadków marża z zakresu 3%-8% byłaby uznana za zwykłą i rozsądną. Jednakże powyższy zakres ma charakter orientacyjny i odstępstwa od niego byłyby możliwe, jeśli można by je odpowiednio uzasadnić.

Nie (bazując na przepisach prawnych oraz dostępnym orzecznictwie).

Nie ma w tym zakresie wyraźnych przepisów ani wskazówek. To, czy fakt, że podmioty wykazują stratę lub wyjątkowo wysokie zyski zostanie uznane za elementy analizy porównawczej, ustalone jest indywidualnie dla każdego przypadku i w dużym stopniu zależy od konkretnego przypadku, w szczególności w jakim stopniu elementy uwzględnione w analizie porównawczej spełniają czynniki porównywalności (jak opisano w punkcie 3 powyżej).

Zgodnie z Rozporządzeniem nr H-9 z dnia 14 sierpnia 2006 r. w sprawie trybu i sposobów stosowania metod ustalania cen transferowych, okres objęty analizą porównawczą powinien wynosić 3 lata.

W innym przypadku, w analizowanych przykładach badania wartości rynkowych dla wyników transakcji kontrolowanej wskazanych w Rozporządzeniu nr H-9 z dnia 14 sierpnia 2006 r. w sprawie trybu i sposobów stosowania metod ustalania cen transferowych analizowany okres obejmuje zwykle 3 lata.

9. Czy istnieją wymogi dotyczące aktualizacji analiz porównawczych? Jeśli tak, jak często powinny być one aktualizowane? Czy istnieje możliwość aktualizacji wyłącznie wyników finansowych porównywalnych podmiotów z finalnej próby, czy cała analiza powinna zostać zaktualizowana?

Tak.

Zgodnie z przepisami Kodeksu postępowania podatkowego i ubezpieczeń społecznych regulujących sporządzanie i prowadzenie dokumentacji cen transferowych, każdego roku należy sporządzić dokumentację lokalną i grupową. W przypadku braku istotnych zmian czynników porównywalności w odniesieniu do kontrolowanych transakcji, ogólna analiza porównawcza przeprowadzona dla porównywalnych niekontrolowanych transakcji i / lub podmiotów powinna być aktualizowana co najmniej raz na trzy lata. Niezależnie od powyższego, dane finansowe dotyczące transakcji lub podmiotów określonych w analizie porównawczej jako porównywalne muszą być aktualizowane co roku.

10. Jaki jest maksymalny próg kapitału zakładowego dla podmiotów spełniających warunki w próbie porównywalnych podmiotów?

Taki próg nie jest określony.

11. Czy ciężar dowodu (że transakcja odbywa się na warunkach rynkowych) spoczywa na podatniku czy na administracji podatkowej?

Ciężar dowodu udowodnienia i uzasadnienia rynkowości transakcji spoczywa na podatniku. Zgodnie z Kodeksem postępowania podatkowego i ubezpieczeń społecznych, w przypadkach, gdy kontrolowany podmiot przeprowadził transakcję (transakcje) z podmiotami powiązаныmi, musi on udowodnić zgodność takiej (takich) transakcji z cenami rynkowymi i / lub wytłumaczyć wszelkie odstępstwa od nich, w tym poprzez dostarczenie wszelkich dowodów pochodzących z innej jurysdykcji.

12. Czy dokumentacja cen transferowych powinna być przygotowana w lokalnym języku urzędowym czy może być sporządzona po angielsku?

Przepisy ustawowe w zakresie dokumentacji cen transferowych nie zawierają wymogu, aby dokumentacja była sporządzana w języku bułgarskim. Tym samym istnieje możliwość przygotowania i prowadzenia dokumentacji w języku angielskim. Jednak z praktycznego punktu widzenia, jeżeli dokumentacja cen transferowych zostanie sporządzona w języku obcym (innym niż bułgarski) i administracja podatkowa zażąda jej przedłożenia w ramach kontroli podatkowej lub będzie musiała ona zostać przedłożona organom podatkowym z innych powodów (np. w ramach raportowania według krajów Country-by-Country), organy będą wymagać, aby do dokumentacji zostało dołączone oficjalne tłumaczenie na język bułgarski wykonane przez tłumacza (-ów) przysięgłego (-ych).

13. Czy organy podatkowe akceptują samodzielnie zainicjowane korekty?

Bułgarskie przepisy dotyczące cen transferowych nie regulują kwestii korekty cen transferowych.

14. Czy Bułgaria podpisała umowę MCAA (Multilateral Competent Authority Agreement) w celu umożliwienia automatycznej wymiany informacji country-by-country (CbCR)?
15. Jakie są kary za nieposiadanie dokumentacji cen transferowych (dla podatnika i Zarządu)? Czy istnieją kary, jeśli warunki transakcji nie były rynkowe?

Tak.

Kodeks postępowania podatkowego i ubezpieczeń społecznych przewiduje następujące kary za naruszenia i niespójności związane z dokumentacją cen transferowych:

- podmiot, który jest zobowiązany do przygotowania dokumentacji lokalnej, a tego nie zrobił, może zostać obciążony sankcją pieniężną w wysokości do 0,5% całkowitej wartości transakcji, dla których powinien sporządzić dokumentację (na potrzeby powyższej sankcji: (i) w przypadku udzielenia lub wykorzystania pożyczki całkowitą wartością transakcji będzie kwota pożyczki, (ii) uznaje się, że dokumentacja lokalna nie została sporządzona, jeżeli administracja podatkowa zażądała jej udostępnienia, a podmiot zobowiązany nie przekazał jej w terminie wyznaczonym przez administrację podatkową),
- podmiot, który jest zobowiązany do posiadania kopii dokumentacji grupowej, a jej nie posiada, może podlegać sankcjom pieniężnym w wysokości od 5 000 do 10 000 BGN,
- podmiot, który zamieści nieprawidłowe lub niekompletne dane w dokumentacji cen transferowych, może podlegać sankcji pieniężnej w wysokości od 1 500 BGN do 5 000 BGN,
- w przypadku ponownego naruszenia nakładana jest dwukrotność wysokości sankcji wymienionych powyżej.

Kodeks postępowania podatkowego i ubezpieczeń społecznych przewiduje również oddzielne sankcje pieniężne w przypadku nieprzestrzegania wymogów i obowiązków związanych z raportowaniem według krajów (country-by-country).

Oprócz wymienionych powyżej sankcji pieniężnych, w przypadku gdy organy podatkowe nie otrzymają odpowiednich dokumentów dotyczących cen transferowych i wystarczających dowodów popierających rynkowość transakcji, mogą uznać, że transakcje te nie są realizowane zgodnie z zasadą ceny rynkowej i ponownie oszacować podstawę opodatkowania i ustanowić dodatkowe zobowiązania podatkowe wraz z odsetkami za zwłokę.

16. Czy ceny transferowe są w centrum zainteresowania organów podatkowych? Jeśli tak, jakiego rodzaju transakcje / podatnicy / lata itp. są zwykle kontrolowane?

Tak. Bułgarskie organy podatkowe zwykle interesują się transakcjami realizowanymi pomiędzy podmiotami powiązаныmi i sprawdzają zgodność takich transakcji z wymogami i zasadami dotyczącymi cen transferowych.

Generalnie nie ma szczególnych kategorii transakcji i / lub podatników, które można by zaklasyfikować jako obarczone wysokim lub niskim ryzykiem pod względem potencjalnej kontroli organów podatkowych. Organy te mogą badać różne transakcje i kategorie podatników. Niezależnie od tego, do orientacyjnych typów transakcji, jakie mogą zwrócić uwagę administracji podatkowej, należy zaliczyć transakcje związane ze sprzedażą akcji, przeniesieniem nieruchomości, pożyczkami, finansowaniem wewnątrzgrupowym itp.

17. Czy uprzednie porozumienia cenowe (APAs) cieszą się popularnością w Bułgarii? Ile porozumień zostało wydanych?

Uprzednie porozumienia cenowe nie są uregulowane prawnie w Bułgarii, więc nie są też zawierane.

18. Czy regulacje prawne w Bułgarii obejmują określone specjalne, lokalne obowiązki dokumentowania, np. specjalne deklaracje dotyczące cen transferowych?

Nie.

19. Czy przepisy w Bułgarii obejmują procedury uproszczonych zasad rozliczeń (safe harbour)? Jeśli tak, prosimy o podanie szczegółów, tj. w ramach jakich transakcji procedura może zostać zastosowana i jakie warunki muszą zostać spełnione, a także jakie uproszczenia z niej wynikają? Czy są jakieś wymogi dokumentacyjne podczas składania wniosku o procedurę uproszczonych zasad rozliczeń do organu podatkowego?

Prawo bułgarskie nie określa żadnych zasad ani procedur dotyczących uproszczonych zasad rozliczeń. Istnieją pewne zasady, które wyłączają określone transakcje i podmioty spod wymogów w zakresie cen transferowych (więcej w części „Wymogi dotyczące dokumentacji cen transferowych” w profilu kraju), jednak nie są to przepisy dotyczące procedur uproszczonych zasad rozliczeń (safe harbour), ale zwolnienia z określonych obowiązków / wymagań.

20. Czy sytuacja związana z COVID-19 wpłynęła na przepisy dotyczące cen transferowych w Bułgarii, np. w odniesieniu do przedłużenia terminu wypełniania obowiązków związanych z cenami transferowymi?

W marcu 2020 roku bułgarski Parlament przyjął ustawę o środkach i działaniach podczas stanu wyjątkowego ogłoszoną 13 marca 2020 roku decyzją Zgromadzenia Narodowego, która miała służyć jako główny akt prawny określający zasady i środki zaradcze wobec sytuacji związanej z COVID-19. Prawo to przewiduje zawieszanie lub przedłużanie niektórych terminów, ale żaden z nich nie dotyczy zasad i wymogów związanych z obowiązkami cen transferowych.

21. Czy w bułgarskich przepisach istnieje odniesienie do możliwości recharakteryzacji bądź pominięcia transakcji, czy organy podatkowe stosują takie narzędzia w praktyce w ramach kontroli podatkowych?

Tak.

W przypadku, gdy organy podatkowe nie otrzymają odpowiednich dokumentów dotyczących cen transferowych i wystarczających dowodów, mogą uznać, że dana [-e] transakcja [-e] nie są realizowane zgodnie z zasadą ceny rynkowej i ponownie oszacować podstawę opodatkowania, bądź ustanowić dodatkowe zobowiązania podatkowe wraz z odsetkami za zwłokę.

22. Jak ustalana jest wartość transakcji finansowych w rozumieniu przepisów dotyczących cen transferowych, np. w przypadku pożyczki, czy porównywaną z progiem wartością transakcji będą odsetki czy kapitał pożyczki?

Zgodnie z przepisami Kodeksu postępowania podatkowego i ubezpieczeń społecznych regulującymi kary za naruszenia i niespójności związane z dokumentacją cen transferowych, w przypadku udzielenia lub otrzymania pożyczki, łączną wartością transakcji jest kapitał pożyczki.

Niezależnie od powyższego, w celu ustalenia, czy obowiązek sporządzenia dokumentacji lokalnej dotyczy zarówno kapitału, jak i odsetek pożyczki, stosowane są dwa oddzielne progi dokumentacyjne. Zgodnie z przepisami ustawowymi, określone podmioty są zobowiązane do przygotowania i prowadzenia dokumentacji lokalnej dla przeprowadzanych przez siebie transakcji kontrolowanych w przypadkach, gdy w danym roku kwota otrzymanej lub udzielonej pożyczki przekracza 1 000 000 BGN lub kwota narastających odsetek (i wszelkie inne przychody lub koszty związane z pożyczką) przekracza 50 000 BGN.

Bułgarskie przepisy dotyczące cen transferowych nie zawierają wyrażnej definicji ani wskazówek dotyczących tego, co stanowi wartość transakcji w przypadku transakcji finansowych innych niż pożyczki. Jediną wyraźną regulacją w tym zakresie jest ta dotycząca kredytów. Przepisy w bułgarskim Kodeksie podatkowym i ubezpieczeń społecznych, które obecnie regulują obowiązki związane z dokumentacją cen transferowych, są stosunkowo nowe (przyjęte w 2019 i obowiązują od 1 stycznia 2020 r.). Nie ma również orzecznictwa ani wytycznych organów podatkowych w tym zakresie. W związku z tym określenie wartości odpowiedniej transakcji finansowej będzie prawdopodobnie musiało być dokonywane indywidualnie dla każdego przypadku oraz z uwzględnieniem szczególnych warunków tej transakcji. Jak już wskazano, bułgarskie organy podatkowe zwykle uwzględniają wytyczne przekazane przez OECD, więc w przypadku braku lokalnych przepisów i praktyk administracja podatkowa może rozważyć odniesienie do istniejących interpretacji i informacji OECD.



CZECHY

Regulacje

► Regulacje

- ▷ Ustawa o podatku dochodowym,
- ▷ Wytyczne GFR-D-22,
- ▷ Wytyczne D-332,
- ▷ Wytyczne GFR-D-32,
- ▷ Wytyczne D-334,
- ▷ Wytyczne GFR-D-10 (obowiązujące od stycznia 2013 r.) dotyczące wewnątrzgrupowych usług o niskiej wartości dodanej.

► Zasada ceny rynkowej i definicja podmiotów powiązanych

- ▷ Artykuł 23 (7) Ustawy o podatku dochodowym wprowadza zasadę ceny rynkowej, definiując tym samym podmioty powiązane („powiązanie”) i zasady ustalania własności, wykorzystywane w celu określenia powiązań.
- ▷ Wytyczne GFR-D-22 dotyczą stosowania Wytycznych OECD.
- ▷ Wytyczne D-332 dotyczą stosowania międzynarodowych standardów w zakresie opodatkowania transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi.
- ▷ Wytyczne GFR-D-32 określają wymagania dotyczące §38nc Ustawy o podatku dochodowym oraz zawierają komentarze do zasady wiążącego porozumienia w zakresie stosowanych cen, które odpowiadają uprzednim porozumieniom cenowym, opisanym w Wytycznych OECD.
- ▷ Wytyczne GFR-D-10 (obowiązujące od stycznia 2013 r.) dotyczące wewnątrzgrupowych usług o niskiej wartości dodanej.

► Dokumentacja cen transferowych

- ▷ Wytyczne D-334 zawierają rekomendowany zakres dokumentacji cen transferowych.
- ▷ Wytyczne wskazują także, że dokumentacja cen transferowych, przygotowana zgodnie z Kodeksem postępowania w sprawie dokumentacji cen transferowych dla podmiotów powiązanych w Unii Europejskiej, „powinna być wystarczająca” do uargumentowania sposobu kalkulacji ceny rynkowej.

Wszystkie Wytyczne nie są wiążącym źródłem prawa krajowego, ale zazwyczaj organy podatkowe je stosują.

Wytyczne OECD

- ▶ Wytyczne OECD nie zostały bezpośrednio implementowane w czeskim prawie podatkowym, tylko Wytyczne GŘ-D-22 zawierają bezpośrednie nawiązania do Wytycznych OECD. Jednakże, ich wiążący wpływ na interpretację umów międzynarodowych wynika z faktu, że Czechy są sygnatariuszem Konwencji Wiedeńskiej o prawie traktatów.
- ▶ Wytyczne D-332 także potwierdzają stosowanie Wytycznych OECD i stwierdzają, że chociaż Wytyczne OECD stosuje się do transakcji transgranicznych, mogą być one także stosowane jako wspomagające wytyczne w analizie krajowych transakcji, biorąc pod uwagę, że zasada ceny rynkowej jest zdefiniowana podobnie w Wytycznych OECD, jak i w rozdziale 23 (7) Ustawy o podatku dochodowym.
- ▶ Wytyczne OECD zostały przetłumaczone na język czeski i opublikowane przez administrację podatkową.
- ▶ Wytyczne D-334 nawiązują do Wytycznych OECD, podobnie jak do Kodeksu postępowania w sprawie dokumentacji cen transferowych dla podmiotów powiązanych w Unii Europejskiej.

Definicja podmiotów powiązanych

- ▶ Podmioty są uważane za **powiązane**, jeśli:
 - ▷ jedna strona **uczestniczy bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu, kontroli lub kapitale** drugiej strony; lub
 - ▷ podmiot trzeci **uczestniczy bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu, kontroli lub kapitale** w dwóch podmiotach; lub
 - ▷ te same **osoby lub ich bliscy krewni uczestniczą w zarządzaniu, kontroli lub kapitale** (z wyłączeniem sytuacji, gdzie jedna osoba jest członkiem rady nadzorczej w dwóch podmiotach).
- ▶ **Uczestniczenie w kontroli lub kapitale oznacza posiadanie przynajmniej 25%** w zarejestrowanym kapitale spółki albo w prawach głosu.
- ▶ Osoby fizyczne są powiązane, jeśli są bliskimi krewnymi.
- ▶ Strony są także uznane za powiązane, jeżeli wejdą w relacje handlową głównie w celu obniżenia podstawy opodatkowania (stanowi to zasadę przeciw unikaniu opodatkowania).

Metody weryfikacji cen transferowych

- ▶ **Metody ustalania cen transferowych**, które są akceptowane przez organy podatkowe **opierają się na Wytycznych OECD**. Tymi metodami są:
 - ▷ metody tradycyjne: (i) metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej, (ii) metoda ceny odprzedaży, (iii) metoda koszt plus;
 - ▷ metody zysku transakcyjnego: (i) metoda podziału zysków, (ii) metoda marży transakcyjnej netto.

Wymogi dotyczące dokumentacji cen transferowych

- ▶ Czeskie prawo podatkowe nie zawiera żadnych prawnie wiążących zasad związanych z przygotowaniem dokumentacji cen transferowych. Podatnicy nie mają obowiązku przygotowania i składania dodatkowych dokumentów z wyjątkiem opisanych poniżej obligatoryjnych informacji dotyczących cen transferowych, które są częścią deklaracji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

Obowiązek złożenia informacji w zakresie cen transferowych

- ▶ W nawiązaniu do zmienionych przepisów dotyczących cen transferowych, podatnicy spełniający opisane poniżej kryteria są zobowiązani **do złożenia informacji w zakresie cen transferowych razem z roczną deklaracją dotyczącą podatku dochodowego od osób prawnych**.
- ▶ Ujawnione informacje o cenach transferowych mogą być wykorzystywane przez organy podatkowe w celu przeprowadzenia analizy ryzyka ponoszonego przez podatnika w zakresie cen transferowych. Analiza ryzyka jest następnie wykorzystywana w planowaniu kontroli podatkowej oraz w działaniach mających na celu zapobieganie unikaniu opodatkowania.
- ▶ Podatnicy są zobligowani do raportowania szczegółowych informacji o transakcjach z podmiotami powiązаныmi, jeżeli spełniają przynajmniej **jedno z wymienionych poniżej kryteriów**:
 - ▷ **aktywa ogółem** przekraczają **40 mln CZK** (1,5 mln EUR),
 - ▷ **obrót netto** przekracza **80 mln CZK** (3 mln EUR) rocznie,
 - ▷ **średnia liczba osób zatrudnionych** przekracza **50 osób**.

oraz podmioty te spełniają jedno spośród poniższych kryteriów:

- ▷ Podatnik dokonuje transakcji z podmiotami powiązаныmi będącymi rezydentami innego państwa. W tym przypadku podatnik przedstawia informacje dotyczące tych zagranicznych podmiotów powiązanych.
- ▷ Podatnik poniósł stratę podatkową, a jednocześnie dokonał transakcji z zagranicznym i/lub krajowym podmiotem powiązаныm. W tym przypadku podatnik przedstawia informacje dotyczące wszystkich podmiotów powiązanych.
- ▷ Podatnik jest odbiorcą zachęty inwestycyjnej mającej formę ulgi podatkowej i jednocześnie podatnik dokonał transakcji z zagranicznym i/lub krajowym podmiotem powiązаныm. W tym przypadku podatnik przedstawia informacje dotyczące wszystkich podmiotów powiązanych.
- ▶ Wskazani powyżej podatnicy są zobowiązani do ujawnienia analizowanych informacji w okresach rocznych, natomiast dokumentacja powinna zawierać podstawowe informacje dotyczące podmiotów powiązanych (nazwę, miejsce rezydencji, państwo), a także powinna zawierać informacje o następujących zdarzeniach / wielkościach:
 - ▷ zakup/sprzedaż długoterminowych aktywów i zapasów,
 - ▷ zakup/sprzedaż usług, zapłacone/otrzymane opłaty licencyjne,
 - ▷ zapłacone/otrzymane dywidendy/odsetki,

- ▷ długoterminowe i bieżące należności i zobowiązania od/wobec podmiotów powiązanych na koniec bieżącego i poprzedniego okresu podatkowego/finansowego,
- ▷ przepływy pieniężne w ramach cash pooling,
- ▷ pożyczki, kapitał zakładowy i inne wkłady kapitałowe.

Rekomendowany zakres dokumentacji cen transferowych

- ▶ Czeska administracja podatkowa zachęca podatników do sporządzania dokumentacji cen transferowych, co najmniej w zakresie przedstawionym przez Wytyczne D-334. Jak opisano powyżej, bazują one na zasadach i regulacjach wypracowanych przez OECD oraz Unię Europejską.
- ▶ Władze podatkowe akceptują dokumentacje cen transferowych sporządzane w **języku czeskim i słowackim**. Niektóre organy podatkowe akceptują także dokumentacje sporządzone w języku angielskim, a niektóre wymagają jej przetłumaczenia.

Raportowanie Country by Country

Dyrektywa w zakresie Raportowania CbC została wdrożona do czeskiego prawa podatkowego 19 września 2017 roku. Określa ona obowiązki czeskich spółek, w przypadku gdy wchodzi w skład międzynarodowej grupy oraz jednocześnie, gdy skonsolidowane przychody grupy przekraczają 750 mln EUR. Spółki te muszą (i) złożyć powiadomienie lub w razie konieczności (ii) złożyć Sprawozdanie Country-by-Country, które będzie zawierało wybrane informacje o grupie.

Safe harbours

Procedury audytu i kary dotyczące cen transferowych

- ▶ Czeskie przepisy nie przewidują procedury safe harbour.
- ▶ Co do zasady, po zapytaniu władzy podatkowej o daną transakcję, podatnik jest zobowiązany udowodnić istnienie takiej transakcji (tzn. przeprowadzić test potwierdzający substancję biznesową) i udowodnić korzyści wynikające z transakcji dla podatnika (tzn. przeprowadzić test korzyści). Jednakże, w przypadku analizy rynkowości transakcji, ciężar dowodu spoczywa na organie podatkowym. Przede wszystkim organ podatkowy musi udowodnić, że transakcja została zawarta pomiędzy podmiotami powiązаныmi, a następnie, że ceny zastosowane przez podatnika w zawartej transakcji różnią się od cen rynkowych. W przypadku, gdy organ podatkowy tego dowiedzie, podatnik musi wyjaśnić i udokumentować powody tych różnic. Gdy podatnikowi nie uda się tego zrobić, władze podatkowe mają prawo do oszacowania podatku. Podatnik może przedstawić dokumentację podatkową wspierającą rynkowy charakter transakcji zawieranych z podmiotami powiązаныmi. Jednakże nie jest to obowiązkowe.
- ▶ Pomimo tego, że przygotowanie dokumentacji cen transferowych nie jest obowiązkowe, władze podatkowe mają prawo do poproszenia podatnika o dodatkowe informacje/dokumenty, w celu sprawdzenia czy ceny stosowane w transakcjach wewnątrzgrupowych są rynkowe. Władze podatkowe powinny ustalić rozsądny termin na dostarczenie dodatkowych dokumentów. Prawo nie określa długości terminu, jednak wskazuje, że może być on krótszy niż 8 dni, gdy jest to bardzo prosta lub pilna sprawa. Termin powinien być adekwatny do zakresu wymaganych informacji/dokumentów.

Korekty cen transferowych

Umowy o podziale kosztów (Cost Contribution Agreements (CCAs))

- ▶ W praktyce, władze podatkowe precyzują, jakie informacje chcą uzyskać (np. kwestionariusze, metody kalkulacji ceny, dodatkowe materiały).
- ▶ W przypadkach, gdy władze podatkowe wzywają do przedstawienia dowodów uzasadniających informacje wskazane w deklaracji podatkowej, **decyzję czy przedstawione dowody są wystarczające podejmują organy podatkowe w sposób uznaniowy**. Jeżeli władze podatkowe uznają, że dowody są niewystarczające, wtedy mogą dokonać ponownej oceny zobowiązań podatnika na podstawie własnych źródeł informacji, takich jak wycena przeprowadzona przez podmioty zewnętrzne lub informacji uzyskanych z deklaracji podatkowych innych podatników lub w wyniku dochodzenia.
- ▶ Różnica pomiędzy ceną umowną ustaloną w transakcji a ceną rynkową może zostać przekwalifikowana, gdy zostanie uznana za dywidendę (rozdział 22/1/g/3 Ustawy o podatku dochodowym). Powyższe nie ma zastosowania do osób przebywających na terenie Unii Europejskiej, Islandii, Norwegii, Szwajcarii i Lichtensteinu. Jednocześnie, należy przy tym rozważyć umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.
- ▶ W przypadku, gdy **organy podatkowe przeprowadzą kontrolę cen transferowych i wykaze ona nieprawidłowości**, podatnik musi zapłacić **karę** w wysokości:
 - ▷ **20% od dodatkowo oszacowanej kwoty podatku,**
 - ▷ **1% od wysokości zmniejszonej straty podatkowej.**
- ▶ Ponadto podatnik musi zapłacić **odsetki od zaległości podatkowych** kalkulowane w następujący sposób: odsetki karne stosuje się do każdego dnia zaległości podatkowej i oblicza się na podstawie stopy repo Narodowego Banku (obowiązującej pierwszego dnia danego półrocza), powiększonej o 14%. Maksymalny okres, dla którego stosuje się odsetki karne wynosi 5 lat.
- ▶ Ponadto, jeśli podatnik nie wypełni swoich zobowiązań zgodnie z przepisami w zakresie CbC, czeski organ podatkowy może nałożyć na niego karę do 1,5 mln CZK.
- ▶ **W Czechach nie ma przepisów prawnych dotyczących korekt**, jednakże ustawodawstwo krajowe **nie zabrania podatnikom dokonywania korekt cen transferowych**.
- ▶ Zapisy dotyczące prawa do dokonywania korekt nie są zawsze uwzględniane w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania z państwem, którego podatnikiem jest podmiot powiązany (artykuł 9 § 2 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania). Tylko ok. 50% umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Czechy zawiera § 2, który jest najczęściej powiązany z § 3, który pozwala na dokonanie korekty tylko w przypadku nieumyślnego błędu.
- ▶ Ciężar dowodu leży po stronie podatnika.
- ▶ **Co do zasady, umowy o podziale kosztów są akceptowane.**
- ▶ Płatności przy podziale kosztów podlegają odliczeniu od podstawy opodatkowania, jednakże takie odliczenie podatku jest ustalone dla każdego przypadku odrębnie.

Uprzednie porozumienia cenowe (Advanced Pricing Agreements (APAs))

- ▶ Regulacje dotyczące uprzednich porozumień cenowych obowiązują od 1 stycznia 2006 r. Uprzednie porozumienia cenowe zostały uregulowane w artykule 38nc Ustawy o podatku dochodowym.
- ▶ Czeski Minister Finansów może wydać:
 - ▷ jednostronne uprzednie porozumienia cenowe; lub
 - ▷ dwustronne uprzednie porozumienia cenowe; lub
 - ▷ wielostronne uprzednie porozumienia cenowe.
- ▶ **Uprzednie porozumienia cenowe w Czechach mogą mieć zastosowanie wyłącznie do transakcji, które nie zostały jeszcze objęte zobowiązaniem podatkowym.**
- ▶ W celu złożenia wniosku o uprzednie porozumienie cenowe, podatnik **musi uiścić opłatę w wysokości 10 000 CZK.**
- ▶ Okres, na który mogą być zawarte uprzednie porozumienia cenowe **nie może być dłuższy niż trzy lata.**
- ▶ Uprzednie porozumienia cenowe są wydawane w formie decyzji administracyjnej.
- ▶ Decyzja w sprawie uprzedniego porozumienia cenowego **musi być wydana w ciągu 6 miesięcy** od momentu złożenia wniosku przez podatnika.

Wdrożenie BEPS

- ▶ Czechy wdrożyły do prawodawstwa podatkowego sprawozdawczość w zakresie: CbC (wskazanego w ramach Działania 13 BEPS), Efektywnego zwalczania szkodliwych praktyk podatkowych (Działanie 5 BEPS), Wzmocnienia regulacji dotyczących zagranicznych spółek kontrolowanych – CFC (Działanie 3 BEPS), Ograniczenia zmniejszania podstawy opodatkowania przez potrącenia kosztów odsetkowych i innych kosztów finansowych (Działanie 4 BEPS), Zapobiegania nadużyciom w wykorzystaniu udogodnień traktatowych – GAAR (Działanie 6 BEPS) oraz Neutralizacji efektów hybrydowych struktur wykorzystujących niespójność systemów podatkowych (Działanie 2 BEPS).

1. **Czy metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej jest metodą preferowaną (czy powinna zostać odrzucona z odpowiednim uzasadnieniem, jeśli inna metoda jest stosowana)?**

Nie ma szczegółowych wytycznych na ten temat. Ministerstwo Finansów wydało jednak kilka wytycznych zalecających stosowanie się do Wytycznych OECD.

W wyjątkowych przypadkach, gdy zasada ceny rynkowej nie może być zastosowana, możliwe jest użycie zasad szacowania wartości określonych w czeskiej Ustawie w sprawie wyceny własności.

Ustawa w sprawie wyceny wprowadza następujące metody: kosztową, zdyskontowanych przepływów pieniężnych, porównania transakcji, wartości nominalnej, wartości księgowej, cen notowanych na rynku publicznym oraz ceny w wiążącej umowie sprzedaży. Ustawa definiuje kategorie aktywów oraz metody szacowania ich wartości. Na przykład:

- wartość budynków szacuje się na podstawie kosztów, zdyskontowanych przepływów pieniężnych, cen porównywalnych aktywów oraz kombinacji tych metod,
- w przypadku gruntów wartość za metr kwadratowy jest określana na podstawie lokalizacji na tzw. „mapie szacunkowej”. Wartości te ustalane są przez jednostki samorządu terytorialnego,
- większość wartości niematerialnych i prawnych wyceniana jest za pomocą metody zdyskontowanych przepływów pieniężnych,
- papiery wartościowe, będące przedmiotem obrotu na rynku publicznym, są wyceniane na podstawie cen rynkowych,
- akcje nienotowane publicznie – w oparciu o udział w kapitale,
- przedsiębiorstwa – w oparciu o metodę zdyskontowanych przepływów pieniężnych.

Ponadto, Ministerstwo Finansów opublikowało wytyczne, które szczegółowo opisują każdą z wymienionych wyżej metod.

2. **W odniesieniu do pierwszeństwa stosowanych metod, czy istnieje konieczność szczegółowego uzasadnienia dlaczego preferowana metoda nie została zastosowana?**

Jeżeli podatnik przygotowuje dokumentację cen transferowych, zaleca się wyjaśnienie, dlaczego priorytetowe metody nie zostały wykorzystane.

3. Czy akceptowana jest analiza przygotowana na danych zagranicznych (Pan-European), czy preferowana jest analiza porównawcza przygotowana na podstawie danych krajowych?

Jeśli preferowana jest analiza porównawcza na podstawie danych lokalnych, czy wystarczy uwzględnić rynek lokalny w strategii wyszukiwania, czy jest wymagane również, aby w końcowej próbie znajdowały się lokalne, porównywalne podmioty?

4. Czy istnieją preferencje (w ustawodawstwie związanym z cenami transferowymi bądź w realizowanej w tym zakresie praktyce) dotyczące miar statystycznych stosowanych w analizach porównawczych, takich jak przedział międzykwartylowy lub pojedyncze miary statystyczne??

5. Czy istnieją preferencje dotyczące punktu, od którego należy stosować przedział międzykwartylowy, tj. czy preferowana jest mediana, czy dowolny punkt z przedziału międzykwartylowego jest akceptowalny?

Czy organy podatkowe akceptują każdy poziom narzutu dla usług o niskiej wartości dodanej, o ile mieści się on w przedziale międzykwartylowym, czy preferowany jest określony poziom narzutu, np. 5%?

W Czechach nie ma szczegółowych wytycznych dotyczących przygotowania analiz porównawczych. Minister Finansów wydał kilka wytycznych, które zalecają stosowanie Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych.

Kwestia porównywalności jest zawsze bardzo ważna.

Europejska analiza porównawcza jest dopuszczalna. Jednakże rekomenduje się, aby próba podmiotów porównywalnych zawierała także czeskie spółki, chyba że nie można znaleźć porównywalnych podmiotów w Czechach.

Nie. Nie ma szczegółowych wytycznych dotyczących tego tematu. Minister Finansów wydał kilka wytycznych, które zalecają stosowanie Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych.

Nie. Każdy punkt z przedziału może zostać zastosowany. Ponadto, orzeczenia sądowe wskazują, że w sytuacji wyboru punktu z przedziału, organy powinny preferować punkt, który jest najbardziej korzystny dla podatnika.

6. **Czy czeskie organy podatkowe używają danych porównywalnych, które są niedostępne dla podatnika (tzw. secret comparables) ?**
- Nie, czeskie organy podatkowe nie wykorzystują tzw. secret comparables.
- Ustawa o postępowaniu podatkowym gwarantuje podatnikowi prawo do informacji, w jaki sposób podatek został oszacowany lub dodatkowo oszacowany przez administrację podatkową, dlatego też wykorzystanie takich danych może zostać zakwestionowane przez podatnika.
7. **Jakie jest podejście organów podatkowych do akceptacji podmiotów wykazujących straty (zagregowane lub poniesione w poszczególnych latach) lub posiadających nieporównywalnie wysokie wyniki w analizie porównawczej? Czy organy akceptują takie podmioty w ramach analizy porównawczej?**
- W Czechach nie ma szczegółowych wytycznych dotyczących tej kwestii. Minister Finansów wydał kilka wytycznych, które zalecają stosowanie Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych.
- Jeżeli podmioty są porównywalne, mogą zostać uwzględnione. Wykorzystanie w analizie benchmarkingowej podmiotów ponoszących straty jest dyskusyjne w przypadku podmiotów o ograniczonym profilu ryzyka.
8. **Jaki jest preferowany przez organy podatkowe okres badany w ramach analiz porównawczych – 3 lub 5 letni?**
- Nie ma szczegółowych wytycznych dotyczących tego tematu. Minister Finansów wydał kilka wytycznych, które zalecają stosowanie Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych.
- W praktyce oba podejścia są stosowane.
9. **Czy istnieją wymogi dotyczące aktualizacji analiz porównawczych? Jeśli tak, jak często powinny być one aktualizowane? Czy istnieje możliwość aktualizacji wyłącznie wyników finansowych porównywalnych podmiotów z finalnej próby, czy cała analiza powinna zostać zaktualizowana?**
- Zazwyczaj stosowana jest najlepsza praktyka, czyli coroczna aktualizacja danych finansowych podmiotów porównywalnych oraz aktualizacja całej analizy porównawczej co 3 lata.
10. **Jaki jest maksymalny próg kapitału zakładowego dla podmiotów spełniających warunki w próbie porównywalnych podmiotów?**
- W Czechach nie ma szczegółowych wytycznych dotyczących tego progu. Zazwyczaj stosowana jest najlepsza praktyka, czyli próg w wysokości 25%.

11. **Czy ciężar dowodu (że transakcja odbywa się na warunkach rynkowych) spoczywa na podatniku czy na administracji podatkowej?**

Co do zasady, gdy organy podatkowe kwestionują daną transakcję, podatnik na wezwanie organu jest zobowiązany udowodnić istnienie takiej transakcji (tzn. przeprowadzić test potwierdzający jej substancję biznesową) i udowodnić korzyści wynikające z transakcji dla podatnika (tzn. przeprowadzić test korzyści). Jednakże, w przypadku analizy rynkowości transakcji, ciężar dowodu spoczywa na organie podatkowym. Przede wszystkim organ podatkowy musi udowodnić, że transakcja została zawarta pomiędzy podmiotami powiązаныmi, a następnie, że ceny zastosowane przez podatnika w zawartej transakcji różnią się od cen rynkowych. W przypadku, gdy organ podatkowy tego dowiedzie, podatnik musi wyjaśnić i udokumentować powody tych różnic. Gdy podatnikowi nie uda się tego zrobić, władze podatkowe mają prawo do oszacowania podatku.

12. **Czy dokumentacja cen transferowych powinna być przygotowana w lokalnym języku urzędowym czy może być sporządzona po angielsku?**

Władze podatkowe akceptują i preferują dokumentacje cen transferowych sporządzane w języku czeskim i słowackim. Niektórzy urzędnicy akceptują także dokumentacje sporządzone w języku angielskim, a niektórzy wymagają jej przetłumaczenia.

13. **Czy organy podatkowe akceptują samodzielnie zainicjowane korekty?**

Tak. W przeciwieństwie do punktu 11, ciężar dowodu spoczywa na podatniku.

14. **Czy Czechy podpisały umowę MCAA (Multilateral Competent Authority Agreement) w celu umożliwienia automatycznej wymiany informacji country-by-country (CbCR)?**

Tak, 27 stycznia 2016 r.

Dyrektywa w sprawie raportowania country-by-country została wdrożona do czeskiego prawa podatkowego 19 września 2017 roku. Określa ona obowiązki czeskich spółek, w przypadku gdy wchodzi w skład międzynarodowej grupy oraz jednocześnie, gdy skonsolidowane przychody grupy przekraczają 750 mln EUR. Spółki te muszą (i) złożyć powiadomienie lub w razie konieczności (ii) złożyć Sprawozdanie Country-by-Country, które będzie zawierało wybrane informacje o grupie.

15. Jakie są kary za nieposiadanie dokumentacji cen transferowych (dla podatnika i Zarządu)? Czy istnieją kary, jeśli warunki transakcji nie były rynkowe?

Dokumentacja cen transferowych nie jest obowiązkowa w Czechach, więc nie ma specjalnych kar za brak dokumentacji cen transferowych.

Na podatnika może zostać nałożona kara, w przypadku, gdy nie może on uzasadnić kalkulacji podatku dochodowego, w tym w przypadku korekty pomiędzy wynikiem księgowym i podstawą opodatkowania oraz gdy władze podatkowe oszacowały wysokość opodatkowania. Na podatnika nakładana jest kara w wysokości 20% od dodatkowo oszacowanej kwoty podatku, powiększonej o odsetki od zaległości kalkulowane jako 14% + stopa repo Czeskiego Banku Narodowego. Jeżeli podatnik nie wypełni swoich zobowiązań zgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych krajów, czeski organ podatkowy może nałożyć na niego karę w wysokości do 1,5 mln CZK.

Począwszy od lat podatkowych rozpoczętych w 2014 roku, Ministerstwo Finansów wprowadziło nowy załącznik do deklaracji podatkowej. Ma on na celu ujawnienie informacji o transakcjach z podmiotami powiązаныmi oraz identyfikację zagrożeń dla organów podatkowych. Począwszy od 2017 roku załącznik do deklaracji podatkowej został rozszerzony o dodatkowe wymagane informacje.

Ponadto, z dniem 19 września 2017 roku weszło w życie Raportowanie Cbc.

16. Czy ceny transferowe są w centrum zainteresowania organów podatkowych? Jeśli tak, jakiego rodzaju transakcje / podatnicy / lata itp. są zwykle kontrolowane?

W 2015 r. zwiększyło się zainteresowanie kontrolą cen transferowych ze strony czeskich organów podatkowych. Jest bardzo prawdopodobne, że wszystkie te dane i analizy zostaną wykorzystane w procedurach planowania kontroli podatkowych. Ponadto czeski organ podatkowy publicznie ujawnił zamiar wykorzystania Raportowania CbC do celów oceny ryzyka.

17. Czy uprzednie porozumienia cenowe (APAs) cieszą się popularnością w Czechach? Ile porozumień zostało wydanych?

Organy nie udostępniają informacji dotyczących zawartych porozumień.

18. Czy regulacje prawne w Czechach obejmują określone specjalne, lokalne obowiązki dokumentowania, np. specjalne deklaracje dotyczące cen transferowych?
- Nie ma żadnych specjalnych, lokalnych obowiązków sprawozdawczych, z wyjątkiem wspomnianego już raportowania CbC.
19. Czy przepisy w Czechach obejmują procedury uproszczonych zasad rozliczeń (safe harbour)? Jeśli tak, prosimy o podanie szczegółów, tj. w ramach jakich transakcji procedura może zostać zastosowana i jakie warunki muszą zostać spełnione, a także jakie uproszczenia z niej wynikają? Czy są jakieś wymogi dokumentacyjne podczas składania wniosku o procedurę uproszczonych zasad rozliczeń do organu podatkowego?
- Czeskie przepisy nie przewidują procedury safe harbour.
20. Czy sytuacja związana z COVID-19 wpłynęła na przepisy dotyczące cen transferowych w Czechach, np. w odniesieniu do przedłużenia terminu wypełniania obowiązków związanych z cenami transferowymi?
- Sytuacja COVID-19 nie wpłynęła na przepisy dotyczące cen transferowych.

21. Czy w czeskich przepisach istnieje odniesienie do możliwości recharakteryzacji bądź pominięcia transakcji, czy organy podatkowe stosują takie narzędzia w praktyce w ramach kontroli podatkowych?

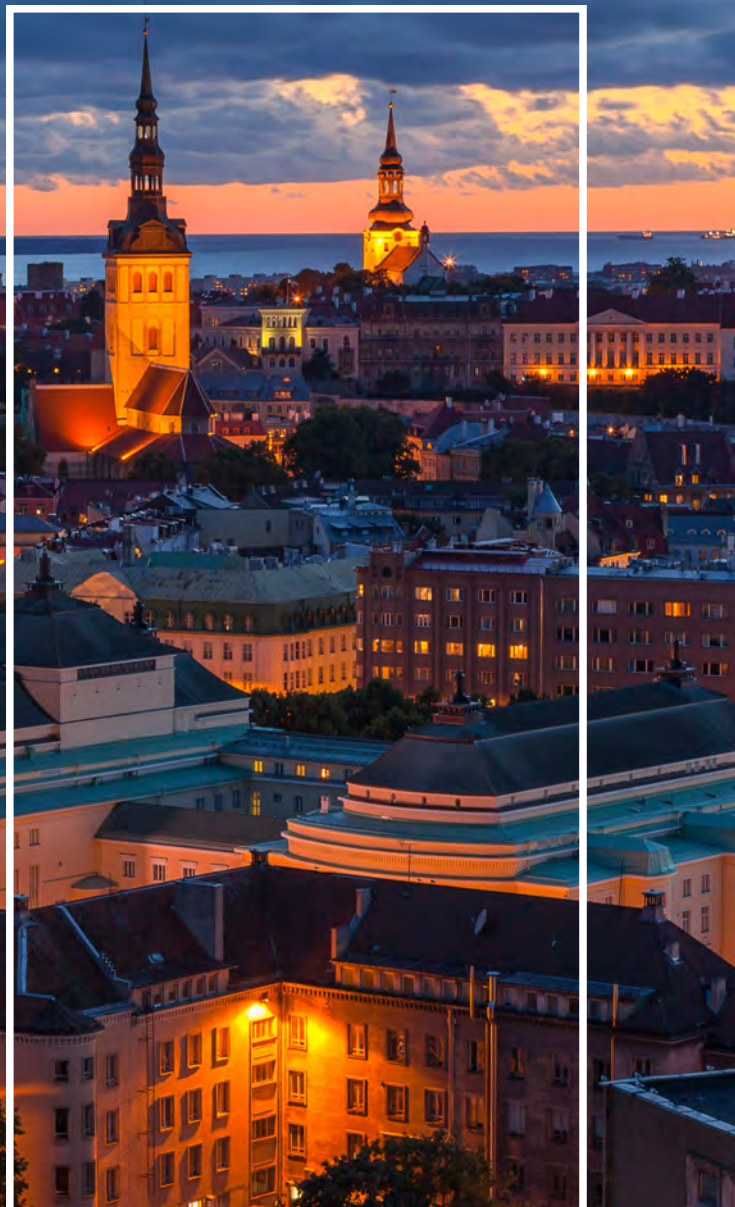
Nie ma szczególnego odniesienia do możliwości dokonania recharakteryzacji lub nieuznania transakcji, jednakże w Ustawie o postępowaniu podatkowym znajdują się następujące przepisy:

- Kontrola podatkowa opiera się na rzeczywistej treści czynności prawnej lub innych faktach decydujących dla administracji podatkowej.
- Administracja podatkowa nie bierze pod uwagę postępowania sądowego oraz innych faktów decydujących o procesach podatkowych, których głównym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z celem przepisów podatkowych.

W praktyce obie powyższe zasady są stosowane przez organy podatkowe.

22. Jak ustalana jest wartość transakcji finansowych w rozumieniu przepisów dotyczących cen transferowych, np. w przypadku pożyczki, czy porównywaną z progiem wartością transakcji będą odsetki czy kapitał pożyczki?

W przypadku transakcji finansowych z progiem dokumentacyjnym należy porównać wartość odsetek.



ESTONIA

Regulacje

► Regulacje

- ▷ Ustawa o podatku dochodowym, Artykuł 8, 14, 50, 53.
- ▷ Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sposobów ustalania wartości transakcji zawieranych między osobami powiązаныmi

► Zasada ceny rynkowej i definicja podmiotów powiązanych

- ▷ Ustawa o podatku dochodowym, Artykuł 8

► Dokumentacja cen transferowych

- ▷ Ustawa o podatku dochodowym, Artykuł 50
- ▷ Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sposobów ustalania wartości transakcji zawieranych między osobami powiązаныmi, artykuł 18.

Wytyczne OECD

- Wytyczne OECD są respektowane przez organy podatkowe i sądy podczas weryfikacji cen stosowanych w transakcjach z podmiotami powiązаныmi.

Definicja podmiotów powiązanych

- Dwa podmioty prawne są podmiotami powiązаныmi pod warunkiem, że mają wspólne interesy gospodarcze lub jeśli jeden podmiot ma istotny wpływ na drugi. Ustawa o podatku dochodowym wskazuje, że podmioty są podmiotami powiązаныmi w przypadku gdy:
 - ▷ podmioty są członkami jednej grupy;
 - ▷ osoby fizyczne i prawne, w przypadku których więcej niż 10% kapitału zakładowego, głosów lub prawa do zysków należy do tej samej osoby fizycznej,
 - ▷ pomiędzy osobami fizycznymi występują powiązania rodzinne (małżonkowie, konkubenci, bezpośredni krewni lub krewni poboczni), za powiązanych uznaje się również pracodawcę i pracowników, spółkę i członków jej organów kontrolujących;
 - ▷ osoby prawne, w przypadku których więcej niż 50% kapitału zakładowego, głosów lub praw do zysków należy do jednego i tego samego podmiotu lub podmiotów z nią powiązanych;
 - ▷ podmiot posiada więcej niż 25% kapitału zakładowego, głosów lub praw do zysków w jednej i tej samej osobie prawnej;
 - ▷ podmioty prawne mające ten sam zarząd.

Metody weryfikacji cen transferowych

- Metody weryfikacji cen transferowych, które są akceptowane przez organy podatkowe obejmują:
 - ▷ metody tradycyjne: (i) metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej, (ii) metoda ceny odprzedaży, (iii) metoda koszt plus;
 - ▷ metody zysku transakcyjnego: (i) metoda podziału zysków, (ii) metoda marży transakcyjnej netto.

Wymogi dotyczące dokumentacji cen transferowych

- ▶ Spółka i nierezydent działający w Estonii za pośrednictwem stałego zakładu są zobowiązani przygotować kompleksową dokumentację cen transferowych obejmującą prowadzoną działalność, jeżeli skonsolidowane wyniki osiągnięte z podmiotami powiązanymi spełniają co najmniej jedno z poniższych kryteriów:
 - ▷ roczne przychody ze sprzedaży, osiągnięte w roku poprzedzającym rok podatkowy, w którym została dokonana dana transakcja, przekroczyły 50 mln EUR;
 - ▷ łączne aktywa spółki przekraczają 43 mln EUR;
 - ▷ podmiot zatrudnia co najmniej 250 pracowników.
- ▶ Dodatkowe wymogi dotyczące dokumentacji związanej z regulacjami z zakresu cen transferowych dotyczą:
 - ▷ instytucji kredytowych, ubezpieczycieli, spółek giełdowych;
 - ▷ transakcji zawieranych z podmiotami prowadzącymi działalność w strefach o niskim poziomie opodatkowania.
- ▶ Lokalne spółki nieosiągające wskazanych progów również są zobowiązane do udowodnienia, że transakcje z podmiotami powiązanymi mają charakter transakcji zawieranych na warunkach rynkowych i stosują ogólne zasady dokumentacji cen transferowych.
- ▶ Lokalna dokumentacja cen transferowych powinna zawierać następujące informacje: (i) opis działalności prowadzonej przez podatnika, przedstawiający również zmiany w strategii działalności gospodarczej w porównaniu z poprzednim rokiem obrotowym; (ii) opis transakcji kontrolowanych przeprowadzonych przez podatnika; (iii) analizę transakcji kontrolowanych i transakcji porównywalnych; (iv) uzasadnienie wyboru metody lub metod ustalania cen transferowych i stosowania tych metod; (v) w miarę możliwości, **odpowiednie wewnętrzne i zewnętrzne dane porównawcze oraz odniesienia do źródeł porównywalnych transakcji.**

Safe harbours

- ▶ Brak

Procedury audytu i kary dotyczące cen transferowych

- ▶ W przypadku niezłożenia wymaganego oświadczenia lub nieusunięcia błędów w oświadczeniu organ podatkowy może nałożyć na podatnika grzywnę w wysokości 3 200 EUR. Nieuiszczone podatki z powodu nieprzedstawienia danych lub przedstawienia nieprawidłowych danych organom podatkowym mogą skutkować wszczęciem postępowania o wykroczenie (jeżeli kwota niezapłaconych podatków nie przekracza 40 000 EUR) i nałożeniem kary pieniężnej do wysokości 32 000 EUR lub wszczęciem postępowania karnego (jeżeli kwota niezapłaconych podatków przekracza 40 000 EUR) oraz karą pozbawienia wolności na okres pięciu lat lub nałożeniem wysokiej grzywny.
- ▶ Jeżeli w wyniku kontroli przeprowadzonej przez organ podatkowy zostanie dokonana korekta cen transferowych, od niezapłaconej kwoty podatku naliczane są odsetki za zwłokę (stawka dzienna 0,06% / 21,9% w skali roku). Odsetki za zwłokę są opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych według stawki 20/80 (25% od płatności netto).

Korekty cen transferowych

- ▶ Kontrole podatkowe mogą obejmować 3 lata wstecz od daty wymagalności podatku (5 lat w przypadku podatku międzynarodowego).
- ▶ Kontrole przeprowadzone przez organy podatkowe do chwili obecnej nie są wystarczające do stwierdzenia, w jakim stopniu wskazane kary są egzekwowane w praktyce.
- ▶ Dokumentacja cen transferowych może być sporządzona w języku innym niż estoński, jednak na wniosek organów podatkowych dokumenty muszą być przetłumaczone na język estoński.
- ▶ Dokumentacja cen transferowych musi zostać przedłożona władzom podatkowym w ciągu 60 dni od wezwania przez organy podatkowe.
- ▶ Raportowanie według krajów (CbC) musi zostać przedstawione przez przedsiębiorstwo należące do grupy, jeżeli skonsolidowany obrót międzynarodowej grupy przekracza 750 mln EUR. Raport musi zostać przedłożony Estońskiej Radzie Podatkowej i Celnej do dnia 31 grudnia.
- ▶ Nie istnieją żadne kary lub opłaty specyficzne dla cen transferowych, które muszą być uiszczone przez podatnika. Celowe podanie nieprawdziwych informacji lub nieudzielenie informacji organom podatkowym może prowadzić do wszczęcia postępowania w sprawie wykroczeń z maksymalną karą w wysokości 32 000 EUR. Niezłożenie w terminie zeznania podatkowego, innego dokumentu lub rzeczy, niezgłoszenie się do organu podatkowego, niestosowanie się do wymogów dotyczących prowadzenia ewidencji lub niestosowanie się do nakazu organu podatkowego może prowadzić do wszczęcia postępowania w sprawie wykroczenia, którego maksymalna wysokość wynosi 3 200 EUR. Umyślny brak zapłaty podatków w wysokości przekraczającej 40 000 euro może prowadzić do wszczęcia postępowania karnego.
- ▶ Poza tym, korekty cen transferowych podlegają opodatkowaniu CIT według stawki 20/80. Dodatkowo, w przypadku opóźnienia w zapłacie podatku stosuje się odsetki za zwłokę w wysokości 21,9% rocznie.
- ▶ Tak, w przypadku Estonii korekty z zakresu cen transferowych mają zastosowanie.
- ▶ Jeżeli Rada Podatkowa i Celna stwierdzi, że transakcja nie jest zawierana na warunkach rynkowych, dokonuje ona doszacowania wartości transakcji, określa obowiązek podatkowy i nakłada odsetki za zwłokę. Dodatkowo, może zostać wszczęte postępowanie o wykroczenie lub postępowanie karne.
- ▶ Prawo nie określa szczegółowych regulacji dotyczących korekt dokonywanych przez podatnika. Podatnik może sam dokonać korekty, gdy tylko stwierdzi konieczność jej dokonania. Ponieważ korekta cen transferowych wiąże się ze zmianą zeznania podatkowego, podatnik ma możliwość takiej zmiany do 3 lat wstecz. Ogólny 3-letni lub 5-letni okres przedawnienia podatku (w przypadku celowego niepłacenia podatków) ma zastosowanie również do procedur dotyczących cen transferowych.
- ▶ Wniosek o zniesienie podwójnego opodatkowania wynikającego z korekt składany jest w terminie trzech lat od pierwszego zawiadomienia o działalności powodującej lub mogącej powodować podwójne opodatkowanie.

Umowy o podziale kosztów (Cost Contribution Agreements (CCAs))

- ▶ Tak, art. 17 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sposobów ustalania wartości transakcji dokonywanych między podmiotami powiązаныmi reguluje tę kwestię. W rozporządzeniu można wyróżnić następujące zapisy:
- ▶ Strona umowy ma prawo do korzystania z części przedmiotu umowy należącej do strony umowy, bez konieczności płacenia innym stronom umowy za takie korzystanie. Analiza warunków umowy powinna określać, czy wszystkie strony umowy są uprawnione do czerpania korzyści z przedmiotu umowy, określać wkład każdej ze stron umowy w przedmiot umowy oraz określać, czy wkład strony umowy jest proporcjonalny do udziału strony umowy w oczekiwanych lub uzyskanych przychodach;
- ▶ Podatnika nie uznaje się za stronę porozumienia, jeżeli nie ma racjonalnych podstaw do założenia, że podatnik otrzymuje jakąkolwiek korzyść z przedmiotu porozumienia.
- ▶ Szacowany przychód osiągnięty w związku z przedmiotem umowy ustala się po weryfikacji proporcjonalności wkładu. Jeżeli rzeczywisty przychód z umowy znacznie różni się od szacowanego przychodu, szacunki dokonane przy podpisaniu umowy zostają porównane z szacunkami, których dokonałyby podmioty niepowiązane przy zawieraniu umowy na podobnych warunkach.
- ▶ Wkłady ujmuje się podobnie jak wydatki, które podatnik poniósłby w celu nabycia przedmiotu umowy bez umowy. Wkładu nie rozlicza się jako opłaty licencyjnej lub opłaty z tytułu najmu lub dzierżawy za użytkowanie przedmiotu umowy, chyba że wkład ten daje wnoszącemu jedynie prawo do użytkowania przedmiotu umowy, bez prawa do uzyskania przychodu z przedmiotu umowy.
- ▶ Wkład uznaje się za zgodny z wartością rynkową, jeżeli podmioty niepowiązane wniosłyby równoważny wkład do umowy podpisanej na podobnych warunkach. Jeżeli wkład strony umowy nie odpowiada osiągniętemu lub szacowanemu przychodowi, administracja podatkowa ma prawo do odpowiedniej korekty wysokości wkładu. Umowa o podziale kosztów może również zostać rozszerzona na nieruchomości będące wcześniej własnością strony umowy.
- ▶ Ilość i poziom szczegółowości wymaganych dokumentów musi odpowiadać okolicznościom konkretnej transakcji i cenie transakcji, jak również musi być wystarczający do udowodnienia, że porozumienie zostało zawarte na warunkach odpowiadających warunkom rynkowym. Przy podpisywaniu umowy należy ustalić i wskazać w umowie następujące informacje:
 - 1) strony umowy;
 - 2) podmioty powiązane z podmiotami, będącymi stronami umowy;
 - 3) przedmiot umowy;
 - 4) czas trwania umowy;

Uprzednie porozumienia cenowe (Advanced Pricing Agreements (APAs))**Wdrożenie BEPS**

- 5) udziały poszczególnych stron umowy w szacunkowych wynikach oraz założenia i zasady przyjęte do ustalenia tych udziałów;
 - 6) podział praw i obowiązków stron umowy i podmiotów z nimi powiązanych;
 - 7) forma i wartość wkładu stron umowy oraz zasady przyjęte do ustalenia tej wartości, wraz z opisem zasad rachunkowości stosowanych przy jej wycenie;
 - 8) opis procedury oraz skutków przystąpienia, odstąpienia i rozwiązania umowy;
 - 9) zasady bilansowania wkładów oraz zmiany warunków umowy w zależności od zmian w otoczeniu zewnętrznym.
- ▶ Jeżeli umowa nie jest przestrzegana, wówczas administracja podatkowa może powstrzymać się od uwzględnienia umowy w ramach kontroli lub może wziąć pod uwagę umowę, która została podpisana przez podmioty niepowiązane na podobnych warunkach.
 - ▶ W okresie obowiązywania umowy zmiany wprowadzone do umowy są dokumentowane, a wstępne szacunki dotyczące przychodów z umowy są porównywane z rzeczywistymi wynikami. Na koniec roku obrotowego dokumentuje się formę i wartość wkładów wniesionych w ciągu roku obrotowego.
 - ▶ Obecnie brak przepisów umożliwiających zawarcie uprzedniego porozumienia cenowego.
 - ▶ Estonia wdrożyła strukturę dokumentacji TP wskazaną w Wytycznych OECD (Działanie 13 BEPS).

1. Czy metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej jest metodą preferowaną (czy powinna zostać odrzucona z odpowiednim uzasadnieniem, jeśli inna metoda jest stosowana)?
Nie

2. W odniesieniu do pierwszeństwa stosowanych metod, czy istnieje konieczność szczegółowego uzasadnienia dlaczego preferowana metoda nie została zastosowana?
Nie

3. Czy akceptowana jest analiza przygotowana na danych zagranicznych (Pan-European), czy preferowana jest analiza porównawcza przygotowana na podstawie danych krajowych?
Preferowana jest analiza danych porównawczych oparta na danych lokalnych. Jednakże, z uwagi na to, że w większości przypadków nie jest możliwe otrzymanie porównywalnych danych w ramach lokalnej analizy danych porównawczych, dozwolone jest wykorzystanie szerszego regionu, tj. europejskiego.

Jeśli preferowana jest analiza porównawcza na podstawie danych lokalnych, czy wystarczy uwzględnić rynek lokalny w strategii wyszukiwania, czy jest wymagane również, aby w końcowej próbie znajdowały się lokalne, porównywalne podmioty?
W przypadku ogólnoeuropejskiej analizy danych porównawczych, podmioty z rynku lokalnego muszą być włączone do finalnej próby.

4. Czy istnieją preferencje (w ustawodawstwie związanym z cenami transferowymi bądź w realizowanej w tym zakresie praktyce) dotyczące miar statystycznych stosowanych w analizach porównawczych, takich jak przedział międzykwartyłowy lub pojedyncze miary statystyczne?
Czy pełny zakres (tj. minimum-maksimum) jest dopuszczalny, jako przedział rynkowy?
Prawo estońskie określa pełen przedział jako przedział rynkowy. W praktyce może być zastosowany przedział międzykwartyłowy.

5. Czy istnieją preferencje dotyczące punktu, od którego należy stosować przedział międzykwartyłowy, tj. czy preferowana jest mediana, czy dowolny punkt z przedziału międzykwartyłowego jest akceptowalny?
Zazwyczaj wybór punktu z przedziału jest określany na podstawie funkcji i ryzyk ponoszonych przez analizowane podmioty. W przypadku gdy podmiot pełni ograniczone funkcje, angażuje ograniczone aktywa i ponosi ograniczone ryzyka, jako punkt może zostać wybrany punkt bliższy dolnego kwartyła.

Czy organy podatkowe akceptują każdy poziom narzutu dla usług o niskiej wartości dodanej, o ile mieści się on w przedziale międzykwartylowym, czy preferowany jest określony poziom narzutu, np. 5%?

W przypadku usług o niskiej wartości dodanej organy podatkowe na ogół akceptują 5% poziom narzutu.

6. Czy estońskie organy podatkowe używają danych porównywalnych, które są niedostępne dla podatnika (tzw. secret comparables) ?

Brak informacji w tym zakresie.

7. Jakie jest podejście organów podatkowych do akceptacji podmiotów wykazujących straty (zagregowane lub poniesione w poszczególnych latach) lub posiadających nieporównywalnie wysokie wyniki w analizie porównawczej? Czy organy akceptują takie podmioty w ramach analizy porównawczej?

Organy podatkowe nie akceptują podmiotów ponoszących stratę lub osiągających bardzo wysokie wyniki, chyba że z uwagi na działalność podmiotu zasadna jest akceptacja takich podmiotów.

8. Jaki jest preferowany przez organy podatkowe okres badany w ramach analiz porównawczych – 3 lub 5 letni?

Preferowany jest okres 5-letni.

9. Czy istnieją wymogi dotyczące aktualizacji analiz porównawczych? Jeśli tak, jak często powinny być one aktualizowane? Czy istnieje możliwość aktualizacji wyłącznie wyników finansowych porównywalnych podmiotów z finalnej próby, czy cała analiza powinna zostać zaktualizowana?

Dokumentacja cen transferowych (w tym analiza porównawcza) powinna być aktualizowana każdego roku.

Nie jest określone, w jakim zakresie dokumentacja powinna być aktualizowana, dlatego zaleca się aktualizację całej dokumentacji.

10. Jaki jest maksymalny próg kapitału zakładowego dla podmiotów spełniających warunki w próbie porównywalnych podmiotów?

Nie istnieją żadne konkretne regulacje w tym zakresie.

11. Czy ciężar dowodu (że transakcja odbywa się na warunkach rynkowych) spoczywa na podatniku czy na administracji podatkowej?

Udowodnienie rynkowości transakcji leży po stronie podatnika.

12. **Czy dokumentacja cen transferowych powinna być przygotowana w lokalnym języku urzędowym czy może być sporządzona po angielsku?**
- Dokumentacja cen transferowych powinna być sporządzona w języku estońskim. Dokumentacja może być sporządzona w języku angielskim, jednak organy podatkowe mogą wymagać przetłumaczenia na język lokalny.
13. **Czy organy podatkowe akceptują samodzielnie zainicjowane korekty?**
- Tak
14. **Czy Estonia podpisała umowę MCAA (Multilateral Competent Authority Agreement) w celu umożliwienia automatycznej wymiany informacji country-by-country (CbCR)?**
- Tak
15. **Jakie są kary za nieposiadanie dokumentacji cen transferowych (dla podatnika i Zarządu)? Czy istnieją kary, jeśli warunki transakcji nie były rynkowe?**
- W przypadku niezłożenia wymaganego oświadczenia lub nieusunięcia błędów w oświadczeniu organ podatkowy może nałożyć na podatnika grzywnę w wysokości 3 200 EUR.
- Nieuiszczone podatki z powodu nieprzedstawienia danych lub przedstawienia nieprawidłowych danych organom podatkowym mogą skutkować wszczęciem postępowania o wykroczenie (jeżeli kwota niezapłaconych podatków nie przekracza 40 000 EUR) i nałożeniem kary pieniężnej do wysokości 32 000 EUR lub postępowania karnego (jeżeli kwota niezapłaconych podatków przekracza 40 000 EUR) oraz karą pozbawienia wolności na okres pięciu lat lub nałożeniem wysokiej grzywny.
- Jeżeli w wyniku kontroli przeprowadzonej przez organ podatkowy zostanie dokonana korekta cen transferowych, od niezapłaconej kwoty podatku naliczane są odsetki za zwłokę (stawka dzienna 0,06% / 21,9% w skali roku). Odsetki za zwłokę są opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych według stawki 20/80 (25% od płatności netto).
16. **Czy ceny transferowe są w centrum zainteresowania organów podatkowych? Jeśli tak, jakiego rodzaju transakcje / podatnicy / lata itp. są zwykle kontrolowane?**
- Tak, w szczególności w zakresie pożyczek wewnątrzgrupowych oraz usług zarządczych.
17. **Czy uprzednie porozumienia cenowe (APAs) cieszą się popularnością w Estonii? Ile porozumień zostało wydanych?**
- Obecnie brak przepisów umożliwiających zawarcie uprzedniego porozumienia cenowego.

18. **Czy regulacje prawne w Estonii obejmują określone specjalne, lokalne obowiązki dokumentowania, np. specjalne deklaracje dotyczące cen transferowych?**
- Brak konkretnego raportowania. Wszystkie osoby prawne muszą złożyć raport roczny zawierający opis transakcji z podmiotami powiązanymi w ciągu sześciu miesięcy od końca roku sprawozdawczego (z zastrzeżeniem rozszerzeń związanych z COVID-19). Raport roczny przedstawia główne dane finansowe z ostatniego roku (takie jak bilans, rachunek zysków i strat itp.). Raport nie obejmuje konkretnych informacji w zakresie cen transferowych, ale obejmuje wartość transakcji z podmiotami powiązanymi z ostatniego roku obrotowego.
19. **Czy przepisy w Estonii obejmują procedury uproszczonych zasad rozliczeń (safe harbour)? Jeśli tak, prosimy o podanie szczegółów, tj. w ramach jakich transakcji procedura może zostać zastosowana i jakie warunki muszą zostać spełnione, a także jakie uproszczenia z niej wynikają? Czy są jakieś wymogi dokumentacyjne podczas składania wniosku o procedurę uproszczonych zasad rozliczeń do organu podatkowego?**
- Obecnie brak przepisów w zakresie procedury safe harbour.
20. **Czy sytuacja związana z COVID-19 wpłynęła na przepisy dotyczące cen transferowych w Estonii, np. w odniesieniu do przedłużenia terminu wypełniania obowiązków związanych z cenami transferowymi?**
- W 2020 roku wydłużono okres składania raportów rocznych (zawierających część informacji dotyczących cen transferowych) do 31 października 2020 roku. Jest to jednorazowe wydłużenie terminu ze względu na COVID-19.
21. **Czy w estońskich przepisach istnieje odniesienie do możliwości recharakteryzacji bądź pominięcia transakcji, czy organy podatkowe stosują takie narzędzia w praktyce w ramach kontroli podatkowych?**
- Brak szczegółowych przepisów dotyczących cen transferowych. Ogólna zasada zapobiegania unikaniu opodatkowania pozwala na recharakteryzację ustaleń zgodnie z ich ekonomicznym charakterem i intencjami stron. Taka recharakteryzacja jest od czasu do czasu stosowana w ramach kontroli podatkowych.
22. **Jak ustalana jest wartość transakcji finansowych w rozumieniu przepisów dotyczących cen transferowych, np. w przypadku pożyczki, czy porównywaną z progiem wartością transakcji będą odsetki czy kapitał pożyczki?**
- Prawo estońskie i wytyczne dotyczące cen transferowych nie przewidują szczególnych zasad ustalania ceny rynkowej dla transakcji finansowych. Należy wziąć pod uwagę wszystkie warunki transakcji finansowej (w tym kwotę główną kredytu i odsetki).



LITWA

Regulacje

► Regulacje

- ▷ Zasady Stosowania art. 40 ust. 2 ustawy Republiki Litewskiej o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 15 ust. 2 ustawy Republiki Litewskiej o podatku dochodowym od osób fizycznych (zwane dalej Zasadami TP), zatwierdzone przez Rozporządzenie Ministra Finansów Republiki Litewskiej nr 1K-123 z 2004 r.;
- ▷ Zasady wypełniania formularza FR0528 Raport o transakcjach lub operacjach gospodarczych pomiędzy podmiotami powiązanymi;
- ▷ Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych;
- ▷ Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych.

► Zasada ceny rynkowej i definicja podmiotów powiązanych

- ▷ Definicja zasady ceny rynkowej zawarta jest w art. 3 (3) Zasad TP. Wszystkie artykuły Zasad TP są związane z tą zasadą;
- ▷ Art. 2 pkt 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych;
- ▷ Art. 2 ust. 8 pkt 33 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

► Dokumentacja cen transferowych

- ▷ Rozdział V Zasad TP (art. 77-93).

Wytyczne OECD

- Organy podatkowe oraz sądy stosują się do Wytycznych OECD podczas weryfikacji cen stosowanych w transakcjach realizowanych pomiędzy podmiotami powiązanymi.

Definicja podmiotów powiązanych

Zgodnie z art. 2 ust. 19 Ustawy Republiki Litewskiej o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 2 ust. 8 pkt 33 ustawy Republiki Litewskiej o podatku dochodowym od osób prawnych, dwa podmioty prawne są podmiotami powiązanymi, jeśli są to:

- ▷ podmiot oraz jego udziałowcy i członkowie;
- ▷ podmiot oraz osoby wchodzące w skład jego organów zarządczych;
- ▷ podmiot oraz małżonkowie, narzeczeni, konkubenci, krewni (do czwartego stopnia) i powinowaci (krewni małżonka osoby do czwartego stopnia) oraz krewni (do drugiego stopnia) małżonków krewnych osoby (do drugiego stopnia) oraz spadkobiercy testamentowi członków podmiotu lub osób wchodzących w skład organów zarządczych podmiotu, tym samym do definicji podmiotów powiązanych zalicza się także stosunki osobiste i rodzinne;
- ▷ członkowie grupy podmiotów,
- ▷ podmiot i członkowie innego podmiotu, jeśli ten drugi podmiot i jego członkowie stanowią jedną grupę podmiotów;
- ▷ podmiot i osoby wchodzące w skład organów zarządczych innego podmiotu, jeżeli podmioty te stanowią jedną grupę podmiotów;

Metody weryfikacji cen transferowych

- ▷ podmiot oraz małżonkowie, narzeczeni, konkubenci, krewni (do czwartego stopnia) i powinowaci (krewni małżonka osoby do czwartego stopnia) oraz krewni (do drugiego stopnia) małżonków krewnych osoby (do drugiego stopnia) oraz spadkobiercy testamentowi osób wchodzących w skład organów zarządczych innego podmiotu, jeżeli obaj podatnicy stanowią jedną grupę podmiotów, tym samym do definicji podmiotów powiązanych zalicza się także stosunki osobiste i rodzinne;
- ▷ dwa podmioty, jeżeli jeden z nich bezpośrednio lub pośrednio (przez jeden lub więcej podmiotów lub osób) posiada kontrolę nad ponad 25% udziałów (udziałów własnościowych) w drugim podmiocie lub posiada ponad 25% praw głosu w drugim podmiocie, lub ma obowiązek uzgadniać swoje decyzje biznesowe z drugim podmiotem lub przejął zobowiązania tego drugiego podmiotu wobec osób trzecich lub zobowiązał się do przeniesienia na ten drugi podmiot całości lub części swoich zysków lub przyznał temu drugiemu podmiotowi prawo do korzystania z ponad 25% swojego majątku; – dwa podmioty, jeżeli ci sami członkowie lub ich małżonkowie, narzeczeni, konkubenci, krewni (do czwartego stopnia) i powinowaci (krewni małżonka osoby (do czwartego stopnia) oraz krewni (do drugiego stopnia) małżonków krewnych osoby (do drugiego stopnia) i spadkobiercy testamentowi kontrolują bezpośrednio lub pośrednio 25% udziałów (udziałów własnościowych) w każdym z tych podmiotów; – podmiot i jego zagraniczny zakład; i
- ▷ dwa podmioty, jeżeli jeden z nich ma prawo do podejmowania decyzji w sprawie tego drugiego podmiotu.

Wymogi dotyczące dokumentacji cen transferowych

- ▶ Metodami ustalania cen transferowych akceptowanymi przez organy podatkowe są:
 - ▷ metody tradycyjne: (i) metoda PCN (porównywanej ceny niekontrolowanej), (ii) metoda ceny odsprzedaży, (iii) metoda koszt plus;
 - ▷ metody zysku transakcyjnego: (i) metoda podziału zysku, (ii) metoda marży transakcyjnej netto.
- ▶ Dokumentacja grupowa jest obowiązkowa dla spółek litewskich oraz spółek zagranicznych prowadzących działalność na Litwie za pośrednictwem zagranicznego zakładu,
 - ▷ których przychody w poprzednim okresie podatkowym przekroczyły 15 mln EUR oraz
 - ▷ jeśli należą do międzynarodowej grupy.
- ▶ Dokumentację lokalną muszą sporządzić spółki litewskie i spółki zagraniczne prowadzące działalność na Litwie za pośrednictwem zagranicznego zakładu, których przychody w poprzednim roku podatkowym przekroczyły 3 mln EUR, a także instytucje finansowe, instytucje kredytowe i zakłady ubezpieczeń, niezależnie od poziomu przychodów.

Safe harbours

Procedury audytu i kary dotyczące cen transferowych

Korekty cen transferowych

- ▶ Obowiązek złożenia formularza FR0528 do urzędu skarbowego powstaje, gdy wartość lub łączna wartość transakcji lub operacji gospodarczych realizowanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi w trakcie roku podatkowego jest równa lub przekracza 90 000 EUR.
- ▶ Dokumentacja cen transferowych nie jest obowiązkowa, jeśli wartość transakcji nie przekracza 90 000 EUR, chyba że:
 - ▷ łączna wartość wszystkich transakcji realizowanych z tym samym podmiotem przekracza 90 000 EUR;
 - ▷ transakcja jest nierozzerwalnie związana z inną transakcją o wartości przekraczającej 90 000 EUR;
 - ▷ transakcja jest zawierana z podmiotem zarejestrowanym na terytorium uznanym za raj podatkowy.
- ▶ Brak
- ▶ Niewypełnienie obowiązków w zakresie dokumentacji cen transferowych skutkuje karą w wysokości od 1 820 do 5 590 EUR. Wielokrotne popełnienie wskazanego powyżej wykroczenia skutkuje karą w wysokości od 3 770 do 6 000 EUR.
- ▶ Dokumentacja cen transferowych może być sporządzona w języku innym niż litewski. Jednakże, dokumenty muszą zostać przetłumaczone na język litewski, jeśli zażądają tego organy podatkowe.
- ▶ Termin na sporządzenie dokumentacji cen transferowych upływa 15 czerwca następnego okresu podatkowego. Na żądanie przedstawiciela organu podatkowego dokumentację należy złożyć w ciągu 30 dni.
- Wyjątki:
 - ▷ dokumentacja grupowa za 2019 r. musi być sporządzona do 15 grudnia 2020 r.,
 - ▷ jeśli stronami transakcji były wyłącznie podmioty litewskie, termin na sporządzenie dokumentacji cen transferowych nie jest wyznaczany, natomiast dokumentacja musi być przedłożona w ciągu 30 dni od żądania organów podatkowych.
- ▶ Dokumentacja cen transferowych (w tym dane porównawcze) może być aktualizowana co 3 lata, jeżeli warunki transakcji kontrolowanych nie ulegną istotnej zmianie.
- ▶ Dane dotyczące samej transakcji kontrolowanej muszą być aktualizowane corocznie.
- ▶ Podatnicy muszą dokonać korekty cen transferowych w przypadku, gdy nie są one zgodne z zasadą ceny rynkowej. Jeśli jednak cena mieści się w przedziale rynkowym, korekta nie będzie konieczna.

Umowy o podziale kosztów (Cost Contribution Agreements (CCAs))

- ▶ Przepisy jurysdykcji litewskiej nie przewidują regulacji dotyczących umów o podziale kosztów.

Uprzednie porozumienia cenowe (Advanced Pricing Agreements (APAs))

- ▶ Dostępne są jednostronne, dwustronne oraz wielostronne APA, jednakże APA nie są popularne na Litwie.
- ▶ Wniosek APA należy złożyć do Państwowej Inspekcji Podatkowej przy Ministerstwie Finansów Republiki Litewskiej. Nie ma jednak informacji, ile APA zostało wydanych.

Wdrożenie BEPS

- ▶ Litwa zobowiązała się do nowelizacji dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w celu dostosowania ich do zaleceń OECD i BEPS, w związku z czym Litwa dokonała implementacji struktury dokumentacji cen transferowych wskazanej w BEPS 13. Znowelizowane dwustronne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zgodne z zaleceniami wskazanymi w ramach BEPS weszły w życie i obowiązują od 1 stycznia 2019 r.

1. Czy metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej jest metodą preferowaną (czy powinna zostać odrzucona z odpowiednim uzasadnieniem, jeśli inna metoda jest stosowana)?

Tak, preferowana jest metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej (PCN.)

Zgodnie z punktem 23 Zasad Stosowania art. 40 ust. 2 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 15 ust. 2 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (zwanym dalej: Zasadami TP) zatwierdzone przez Ministra Finansów Republiki Litewskiej Zarządzeniem nr 1K-123 z 2004 r., w przypadku możliwości zastosowania metod tradycyjnych (metoda PCN, „Cena odsprzedaży”, „Koszt Plus”) i metod transakcyjnych (metoda podziału zysku i metoda marży transakcyjnej netto), preferowane będą metody tradycyjne.

W przypadku możliwości zastosowania metody PCN i innych metod, metodą preferowaną będzie metoda PCN.

Zasady TP zapewniają również możliwość łączenia i modyfikowania metod, jeśli pozwala to na osiągnięcie wyniku zgodnego z zasadą ceny rynkowej.

2. W odniesieniu do pierwszeństwa stosowanych metod, czy istnieje konieczność szczegółowego uzasadnienia dlaczego preferowana metoda nie została zastosowana?

Tak (Punkt 24 Zasad TP).

3. Czy akceptowana jest analiza przygotowana na danych zagranicznych (Pan-European), czy preferowana jest analiza porównawcza przygotowana na podstawie danych krajowych?

Lokalny benchmark jest preferowany w stosunku do ogólnoeuropejskiego benchmarku. Jednak, ponieważ w większości przypadków nie jest możliwe otrzymanie porównywalnych danych w ramach lokalnego benchmarku, dopuszcza się wykorzystanie szerszego regionu, tj. Paneuropejskiego.

Jeśli preferowana jest analiza porównawcza na podstawie danych lokalnych, czy wystarczy uwzględnić rynek lokalny w strategii wyszukiwania, czy jest wymagane również, aby w końcowej próbie znajdowały się lokalne, porównywalne podmioty?

W przypadku benchmarku lokalnego, w ostatecznej próbie muszą zostać uwzględnione lokalne dane porównawcze (punkt 25 Zasad TP).

4. Czy istnieją preferencje (w ustawodawstwie związanym z cenami transferowymi bądź w realizowanej w tym zakresie praktyce) dotyczące miar statystycznych stosowanych w analizach porównawczych, takich jak przedział międzykwartyłowy lub pojedyncze miary statystyczne?

Czy pełny zakres (tj. minimum-maksimum) jest dopuszczalny, jako przedział rynkowy?

5. Czy istnieją preferencje dotyczące punktu, od którego należy stosować przedział międzykwartyłowy, tj. czy preferowana jest mediana, czy dowolny punkt z przedziału międzykwartyłowego jest akceptowalny?

Czy organy podatkowe akceptują każdy poziom narzutu dla usług o niskiej wartości dodanej, o ile mieści się on w przedziale międzykwartyłowym, czy preferowany jest określony poziom narzutu, np. 5%?

6. Czy litewskie organy podatkowe używają danych porównywalnych, które są niedostępne dla podatnika (tzw. secret comparables) ?

7. Jakie jest podejście organów podatkowych do akceptacji podmiotów wykazujących straty (zagregowane lub poniesione w poszczególnych latach) lub posiadających nieporównywalnie wysokie wyniki w analizie porównawczej? Czy organy akceptują takie podmioty w ramach analizy porównawczej?

8. Jaki jest preferowany przez organy podatkowe okres badany w ramach analiz porównawczych – 3 lub 5 letni?

W praktyce zwykle stosuje się przedział międzykwartyłowy.

Ogólna zasada mówi, że pełny przedział (minimum-maksimum) jest akceptowalny jako przedział rynkowy, z wyjątkiem przypadków, gdy nie wszystkie wybrane porównywalne transakcje spełniają kryteria porównywalności i / lub mają inne cechy, które nie pozwalają na osiągnięcie wyniku zgodnego z zasadą ceny rynkowej.

W takim przypadku dane te należy wyeliminować, zapewniając w ten sposób ukształtowanie zasady ceny rynkowej przy zastosowaniu równie wiarygodnych porównywalnych transakcji.

(Punkt 55 Zasady TP).

Zwykle wyznacza się go na podstawie funkcji i ryzyk analizowanego przedsiębiorstwa – im mniej funkcji jest wykonywanych, podejmowanych ryzyk i wykorzystywanych aktywów, tym wynik może być bliższy dolnemu kwartyłowi.

Zgodnie z zapisem 38 punktu Zasad TP, marżę transakcyjną na warunkach rynkowych należy uznać za najniższą, jeżeli podatnik wykonuje tylko bardzo proste funkcje, a najwyższą, jeżeli podatnik przejmuje funkcje reklamowe, dostawcze, gwarancyjne, magazynowe i inne, wykorzystując wiele zasobów i podejmując wiele ryzyk. Brakuje jednak informacji, że organy podatkowe preferują określony poziom narzutu, np. 5%.

Brak informacji

Organ podatkowe dopuszczają takie podmioty do analizy porównawczej, jeżeli takie dane (strata lub wyjątkowo wysokie wyniki) pomagają ujawnić okoliczności, które mogą mieć wpływ na wycenę kontrolowanej transakcji lub jeśli takie dane pomagają ujawnić okoliczności, które mogą mieć wpływ na wycenę kontrolowanej transakcji na przykład pomagają wyjaśnić cykliczność określonego rodzaju działalności.

Brak informacji

- | | |
|--|---|
| <p>9. Czy istnieją wymogi dotyczące aktualizacji analiz porównawczych? Jeśli tak, jak często powinny być one aktualizowane? Czy istnieje możliwość aktualizacji wyłącznie wyników finansowych porównywalnych podmiotów z finalnej próby, czy cała analiza powinna zostać zaktualizowana?</p> | <p>Dokumentacja cen transferowych (w tym dane porównawcze transakcji) może być aktualizowana co 3 lata, jeżeli warunki kontrolowanych transakcji nie ulegną istotnej zmianie.</p> <p>Dane samej kontrolowanej transakcji muszą być aktualizowane corocznie.</p> <p>(Punkt 89 Zasad TP).</p> |
| <p>10. Jaki jest maksymalny próg kapitału zakładowego dla podmiotów spełniających warunki w próbie porównywalnych podmiotów?</p> | <p>Brak informacji</p> |
| <p>11. Czy ciężar dowodu (że transakcja odbywa się na warunkach rynkowych) spoczywa na podatniku czy na administracji podatkowej?</p> | <p>Na podatniku</p> |
| <p>12. Czy dokumentacja cen transferowych powinna być przygotowana w lokalnym języku urzędowym czy może być sporządzona po angielsku?</p> | <p>Dokumentację cen transferowych można sporządzić w języku innym niż litewski. Jednak dokumenty muszą zostać przetłumaczone na język litewski, jeśli zażądamy tego organy podatkowe.</p> |
| <p>13. Czy organy podatkowe akceptują samodzielnie zainicjowane korekty?</p> | <p>Tak</p> |
| <p>14. Czy Litwa podpisała umowę MCAA (Multilateral Competent Authority Agreement) w celu umożliwienia automatycznej wymiany informacji country-by-country (CbCR)?</p> | <p>Tak</p> |
| <p>15. Jakie są kary za nieposiadanie dokumentacji cen transferowych (dla podatnika i Zarządu)? Czy istnieją kary, jeśli warunki transakcji nie były rynkowe?</p> | <p>Niezastosowanie się do procedur dokumentacji cen transakcyjnych skutkuje karą w wysokości od 1820 do 5590 EUR.</p> <p>Za wielokrotnie popełnione wykroczenie administracyjne nakłada się grzywnę w wysokości od 3 770 do 6 000 EUR.</p> |

16. Czy ceny transferowe są w centrum zainteresowania organów podatkowych? Jeśli tak, jakiego rodzaju transakcje / podatnicy / lata itp. są zwykle kontrolowane?

Tak.

Kontrole cen transferowych są częścią ogólnej kontroli podatkowej. Kontrola podlega wewnętrznym procedurom identyfikacji ryzyka przez organy podatkowe. Transakcje transgraniczne z podmiotami powiązаныmi należy traktować jako obciążone większym potencjalnym ryzykiem.

17. Czy uprzednie porozumienia cenowe (APAs) cieszą się popularnością na Litwie? Ile porozumień zostało wydanych?

Chociaż dostępne są jednostronne, dwustronne i wielostronne APA nie są popularne na Litwie.

W celu uniknięcia podwójnego opodatkowania w związku z możliwymi działaniami administracji podatkowej innego państwa w kontekście przyszłej kontrolowanej transakcji, na Litwie wskazane jest złożenie wniosku o ujednoczenie zasad ustalania cen przyszłych kontrolowanych transakcji oraz zawarcie umowy z właściwym organem innego państwa obcego, zgodnie z postanowieniami odpowiedniej Umowy podatkowej między Republiką Litewską a innym państwem o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu i majątku.

Wniosek APA należy złożyć do Państwowej Inspekcji Podatkowej przy Ministerstwie Finansów Republiki Litewskiej. Nie ma jednak informacji, ile wydano APA.

18. Czy regulacje prawne na Litwie obejmują określone specjalne, lokalne obowiązki dokumentowania, np. specjalne deklaracje dotyczące cen transferowych?

Obowiązek złożenia formularza FR0528 w urzędzie skarbowym powstaje, gdy wartość lub łączna wartość w trakcie roku podatkowego transakcji lub operacji gospodarczych z podmiotami powiązаныmi jest równa lub przekracza 90 000 EUR.

Dokumentacja cen transferowych nie jest obowiązkowa, jeżeli wartość transakcji nie przekracza 90 000 EUR, chyba że:

- łączna wartość wszystkich transakcji z tą samą osobą przekracza 90 000 EUR;
- transakcja jest nierozzerwalnie związana z inną transakcją o wartości przekraczającej 90 000 EUR;
- transakcja jest zawierana z osobą zarejestrowaną na terytorium uznanym za raj podatkowy.

Podatnicy powinni również przygotować dokumentację grupową i / lub dokumentację lokalną zgodnie z treścią określoną w Wytycznych OECD w następujących sytuacjach:

- Master File jest obowiązkowy dla firm litewskich i zagranicznych działających na Litwie za pośrednictwem stałego zakładu
 - (i) których dochód w poprzednim okresie rozliczeniowym przekroczył 15 mln EUR oraz

- (ii) jeśli należą do międzynarodowej grupy przedsiębiorstw;
- Local File musi być sporządzony przez firmy litewskie i firmy zagraniczne działające na Litwie za pośrednictwem stałego zakładu, którego dochody w poprzednim roku podatkowym przekroczyły 3 mln EUR, a także firmy finansowe, instytucje kredytowe i zakłady ubezpieczeń, niezależnie od poziomu dochodów.
19. Czy przepisy na Litwie obejmują procedury uproszczonych zasad rozliczeń (safe harbour)? Jeśli tak, prosimy o podanie szczegółów, tj. w ramach jakich transakcji procedura może zostać zastosowana i jakie warunki muszą zostać spełnione, a także jakie uproszczenia z niej wynikają? Czy są jakieś wymogi dokumentacyjne podczas składania wniosku o procedurę uproszczonych zasad rozliczeń do organu podatkowego?
- Nie
20. Czy sytuacja związana z COVID-19 wpłynęła na przepisy dotyczące cen transferowych na Litwie, np. w odniesieniu do przedłużenia terminu wypełniania obowiązków związanych z cenami transferowymi?
- Pomijając COVID-19, od 15 czerwca 2020 r. wszystkie firmy o przychodach powyżej 3 mln EUR i transakcjach z podmiotami powiązаныmi powyżej 90 tys. EUR miały obowiązek przygotowania dokumentacji cen transferowych dla takich transakcji. Niezastosowanie się do tego mogłoby skutkować karą dla dyrektora generalnego w wysokości ponad 1 800 EUR i uznaniem podatnika za „niewiarygodnego”.
21. Czy w litewskich przepisach istnieje odniesienie do możliwości recharakteryzacji bądź pominięcia transakcji, czy organy podatkowe stosują takie narzędzia w praktyce w ramach kontroli podatkowych?
- W praktyce organy podatkowe zawsze najpierw oceniają, czy transakcja miała miejsce (np. czy usługi zostały faktycznie wykonane).
22. Jak ustalana jest wartość transakcji finansowych w rozumieniu przepisów dotyczących cen transferowych, np. w przypadku pożyczki, czy porównywaną z progiem wartości transakcji będą odsetki czy kapitał pożyczki?
- Na wartość transakcji składają się kwota kapitału wraz z odsetkami.
- W przypadku innych transakcji finansowych – gwarancji, obligacji, cashpoolingu, brak jest oficjalnych wytycznych co powinno być rozumiane pod pojęciem wartości transakcji.



ŁOTWA

Regulacje

▶ Regulacje

- ▷ Ustawa o podatkach i cłach,
- ▷ Rozporządzenie Rady Ministrów nr 802 „Dokumentacja cen transferowych i procedury zawierania uprzedniego porozumienia między podatnikiem a administracją podatkową w sprawie określenia ceny rynkowej (wartości) transakcji lub rodzaju transakcji”.

▶ Zasada ceny rynkowej i definicja podmiotów powiązanych

- ▷ Ustawa o podatkach i cłach, art. 1, pkt 18.

▶ Dokumentacja cen transferowych

- ▷ Rozporządzenie Rady Ministrów nr 802 „Dokumentacja cen transferowych i procedury zawierania uprzedniego porozumienia między podatnikiem a administracją podatkową w sprawie określenia ceny rynkowej (wartości) transakcji lub rodzaju transakcji”,
- ▷ Ustawa o podatkach i cłach.

Wytyczne OECD

- ▶ Wytyczne OECD są respektowane przez organy podatkowe i sądy podczas weryfikacji cen stosowanych w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanymi.

Definicja podmiotów powiązanych

- ▶ Dwa podmioty prawne są **podmiotami powiązanymi**, pod warunkiem, że:
 - ▷ są spółkami dominującymi i zależnymi;
 - ▷ są zagranicznymi spółkami powiązanymi jeżeli:
 - posiadają co najmniej 20% udziałów; lub
 - pakiet kontrolny należy do tej samej osoby/osób (do 10 osób); lub
 - pakiet kontrolny w podmiocie trzecim należy do osoby powiązanej (małżonek, krewni do trzeciego stopnia);
 - osoby powiązane (małżonkowie, krewni do trzeciego stopnia) posiadają więcej niż 50% udziałów w kapitale zakładowym lub wartości udziałów w spółce handlowej;
 - ▷ każda inna osoba/osoby, jeżeli głównym celem jest zmniejszenie obciążenia podatkowego;
 - ▷ osoby zarejestrowane są na terytoriach o niskim lub zerowym poziomie opodatkowania.

Metody weryfikacji cen transferowych

- ▶ **Metody weryfikacji cen transferowych** akceptowane przez organy podatkowe są następujące:
 - ▷ metody tradycyjne: (i) porównywalnej ceny niekontrolowanej, (ii) ceny odprzedaży, (iii) rozsądnej marży „koszt plus”;
 - ▷ metody zysku transakcyjnego: (i) podziału zysków, (ii) marży transakcyjnej netto.

Wymogi dotyczące dokumentacji cen transferowych

- ▶ Grupowa dokumentacja cen transferowych (tzw. Master File)
 - ▷ Jeżeli kwota transakcji wynosi powyżej 15 mln EUR; lub jeżeli obrót wynosi powyżej 50 mln EUR, a kwota transakcji powyżej 5 mln EUR, grupowa dokumentacja cen transferowych powinna zostać przedłożona organom podatkowym w ciągu 12 miesięcy od zakończenia roku podatkowego;
 - ▷ Jeżeli obrót wynosi poniżej 50 mln EUR, a kwota transakcji z podmiotem powiązonym wynosi od 5 mln EUR do 15 mln EUR, grupowa dokumentacja cen transferowych powinna zostać przygotowana w ciągu 12 miesięcy od zakończenia roku podatkowego i przedłożona organom podatkowym w ciągu 1 miesiąca od momentu zażądania jej przez organy podatkowe.
- ▶ Lokalna dokumentacja cen transferowych (tzw. Local File)
 - ▷ Jeżeli kwota transakcji wynosi powyżej 5 mln EUR, lokalna dokumentacja cen transferowych powinna zostać przedłożona organom podatkowym w ciągu 12 miesięcy od zakończenia roku podatkowego;
 - ▷ Jeśli kwota transakcji wynosi od 250 tys. EUR do 5 mln EUR, lokalna dokumentacja cen transferowych powinna zostać przygotowana w ciągu 12 miesięcy od zakończenia roku podatkowego i przedłożona organom podatkowym w ciągu 1 miesiąca od momentu zażądania jej przez organy podatkowe.
- ▶ Dokumentacja cen transferowych musi być zmieniana i aktualizowana, co roku. Jeżeli jednak sytuacja spółki nie zmienia się znacząco, podatnicy powinni zaktualizować jedynie dane finansowe wykorzystane w analizie. Cała dokumentacja cen transferowych musi być aktualizowana raz na 3 lata.
- ▶ Analiza nie jest wymagana dla transakcji o wartości poniżej 20 tys. EUR.
- ▶ W przypadku kontroli podatkowej, spółki nieosiągające wyżej wymienionych progów muszą również być w stanie udowodnić, że ich transakcje z podmiotami powiązаныmi odbywają się na warunkach rynkowych.

Safe harbours

- ▶ Procedura „safe harbour” zasadniczo może być stosowana do transakcji, które stanowią wewnątrzgrupowe transakcje usługowe o niskiej wartości dodanej, tj.:
 - ▷ posiadają charakter wspomagający,
 - ▷ nie stanowią części podstawowej działalności grupy,
 - ▷ nie były w ramach nich wykorzystywane unikalne i cenne wartości niematerialne i prawne,
 - ▷ dostawca transakcji nie ponosi ani nie kontroluje znaczącego ryzyka związanego z usługami.
- ▶ Zazwyczaj usługi te obejmują usługi księgowo, zarządzanie kapitałem ludzkim, usługi IT, usługi administracyjne i wsparcia itp.

Procedury audytu i kary dotyczące cen transferowych

- ▶ W przypadku niezastosowania się podatnika do wymogu przedłożenia dokumentacji cen transferowych i istotnego naruszenia zasad sporządzania dokumentacji cen transferowych, na podatnika może zostać nałożona kara w wysokości do 1% wartości transakcji zawartej z podmiotem powiązany (za którą podatnik jest zobowiązany sporządzić dokumentację cen transferowych), ale nie więcej niż 100 tys. EUR.

Korekty cen transferowych

- ▶ „Istotne naruszenie” obejmuje niepełną dokumentację cen transferowych (wymagane informacje nie są zawarte w dokumentacji cen transferowych), co oznacza, że nie można stwierdzić, czy uzgodniona cena jest rynkowa.
- ▶ Kara za zwłokę wynosi 0,05% za każdy dzień.
- ▶ Kontrole podatkowe mogą obejmować okres trzech lat wstecz, z wyjątkiem transakcji z osobami niebędącymi rezydentami podatkowymi na Łotwie, w przypadku których kontrola podatkowa może obejmować okres pięciu lat wstecz.
- ▶ Lokalna dokumentacja cen transferowych musi być przygotowana i złożona w języku łotewskim. Natomiast w przypadku grupowej dokumentacji cen transferowych łotewskie przepisy w zakresie cen transferowych przewidują możliwość składania jej w języku angielskim. Organy podatkowe mogą jednak zwrócić się o przedstawienie tłumaczenia na język łotewski. W takim przypadku tłumaczenie musi zostać przedłożone w ciągu 30 dni od daty wezwania podatnika przez organy.
- ▶ Są możliwe.
- ▶ Korekty cen transferowych dokonane podczas kontroli podatkowej mogą powodować korekty podatku od towarów i usług (VAT) bez prawa do korekty naliczonego podatku VAT.
- ▶ Łotewski Urząd Skarbowy (The Latvian State Revenue Service) może zażądać od podatnika dokumentacji cen transferowych w celu „weryfikacji ryzyk związanych z korektą cen transferowych, doradzenia w sprawie możliwych ryzyk związanych z korektą cen transferowych, zaoferowania dobrowolnej korekty zwrotu podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) lub zaproszenia podatnika do zawarcia uprzedniego porozumienia cenowego (APA)”. W takim przypadku dokumentację cen transferowych należy złożyć w ciągu 90 dni od dnia wezwania (z możliwością wydłużenia terminu o 30 dni).

Umowy o podziale kosztów (Cost Contribution Agreements (CCAs)

- ▶ Tak, natomiast na obecny moment nie istnieją żadne konkretne lokalne przepisy dotyczące umów o podziale kosztów.

Uprzednie porozumienia cenowe (Advanced Pricing Agreements (APAs)

- ▶ Jednostronne uprzednie porozumienia cenowe są możliwe do zawarcia zarówno dla przyszłych transakcji, jak i transakcji, które miały miejsce w ciągu poprzednich 5 lat podatkowych.
- ▶ Podatnik z własnej inicjatywy lub zgadzając się na propozycję organu podatkowego może wystąpić o APA i określić cenę rynkową transakcji lub określonych rodzajów transakcji z powiązaną spółką zagraniczną, jeżeli kwota transakcji (faktyczna lub planowana) przekracza 1,43 mln EUR rocznie.
- ▶ Organ podatkowy pobiera opłatę w wysokości 7 114,00 EUR za złożenie wniosku o APA przez podatnika.
- ▶ Termin na wydanie APA wynosi 1 rok.

Wdrożenie BEPS

- ▶ Łotwa wdrożyła strukturę dokumentacji cen transferowych wskazaną w Planie Działania BEPS 13.

1. Czy metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej jest metodą preferowaną (czy powinna zostać odrzucona z odpowiednim uzasadnieniem, jeśli inna metoda jest stosowana)?
Tak.

2. W odniesieniu do pierwszeństwa stosowanych metod, czy istnieje konieczność szczegółowego uzasadnienia dlaczego preferowana metoda nie została zastosowana?
Tak.

3. Czy akceptowana jest analiza przygotowana na danych zagranicznych (Pan-European), czy preferowana jest analiza porównawcza przygotowana na podstawie danych krajowych?
Preferowana jest analiza danych porównawczych oparta na danych lokalnych bardziej niż na danych ogólnoeuropejskich. Jednakże, gdy w większości przypadków nie jest możliwe otrzymanie porównywalnych danych w ramach lokalnej analizy danych porównawczych, dozwolone jest wykorzystanie szerszego regionu, tj. ogólnoeuropejskiego.
Jeśli preferowana jest analiza porównawcza na podstawie danych lokalnych, czy wystarczy uwzględnić rynek lokalny w strategii wyszukiwania, czy jest wymagane również, aby w końcowej próbie znajdowały się lokalne, porównywalne podmioty?
W przypadku ogólnoeuropejskiej analizy danych porównawczych, lokalne dane porównawcze muszą być włączone do finalnej próby.

4. Czy istnieją preferencje (w ustawodawstwie związanym z cenami transferowymi bądź w realizowanej w tym zakresie praktyce) dotyczące miar statystycznych stosowanych w analizach porównawczych, takich jak przedział międzykwartyłowy lub pojedyncze miary statystyczne?
Czy pełny zakres (tj. minimum-maksimum) jest dopuszczalny, jako przedział rynkowy?
W praktyce zazwyczaj jest stosowany przedział międzykwartyłowy.
Prawo nie zabrania podatnikom stosowania pełnego przedziału (minimum-maksimum) jako przedziału rynkowego.

5. Czy istnieją preferencje dotyczące punktu, od którego należy stosować przedział międzykwartyłowy, tj. czy preferowana jest mediana, czy dowolny punkt z przedziału międzykwartyłowego jest akceptowalny?
Zazwyczaj wybór punktu przedziału jest określany na podstawie funkcji i ryzyk ponoszonych przez analizowane spółki – im mniej pełnionych funkcji, angażowanych aktyw i ponoszonych ryzyk, tym może zostać wybrany punkt bliższy dolnego kwartyła.

- Czy organy podatkowe akceptują każdy poziom narzutu dla usług o niskiej wartości dodanej, o ile mieści się on w przedziale międzykwartylowym, czy preferowany jest określony poziom narzutu, np. 5%?
6. Czy łotewskie organy podatkowe używają danych porównywalnych, które są niedostępne dla podatnika (tzw. secret comparables) ?
7. Jakie jest podejście organów podatkowych do akceptacji podmiotów wykazujących straty (zagregowane lub poniesione w poszczególnych latach) lub posiadających nieporównywalnie wysokie wyniki w analizie porównawczej? Czy organy akceptują takie podmioty w ramach analizy porównawczej?
8. Jaki jest preferowany przez organy podatkowe okres badany w ramach analiz porównawczych – 3 lub 5 letni?
9. Czy istnieją wymogi dotyczące aktualizacji analiz porównawczych? Jeśli tak, jak często powinny być one aktualizowane? Czy istnieje możliwość aktualizacji wyłącznie wyników finansowych porównywalnych podmiotów z finalnej próby, czy cała analiza powinna zostać zaktualizowana?
10. Jaki jest maksymalny próg kapitału zakładowego dla podmiotów spełniających warunki w próbie porównywalnych podmiotów?
11. Czy ciężar dowodu (że transakcja odbywa się na warunkach rynkowych) spoczywa na podatniku czy na administracji podatkowej?
- W przypadku usług o niskiej wartości dodanej organy podatkowe na ogół akceptują 5% poziom narzutu.
- Brak informacji w tym zakresie.
- Nie, chyba że analizowany podatnik jest podmiotem porównywalnym do badanego.
- 3 lata w przypadku transakcji lokalnych i 5 lat w przypadku transakcji transgranicznych.
- Obowiązkowe są coroczne aktualizacje analiz danych porównawczych. Aktualizacja jedynie danych finansowych jest dopuszczalna.
- Nie istnieją żadne konkretne regulacje w tym zakresie.
- Ciężar dowodu leży po stronie podatnika.

12. **Czy dokumentacja cen transferowych powinna być przygotowana w lokalnym języku urzędowym czy może być sporządzona po angielsku?**
- Dokumentacja cen transferowych powinna być sporządzona w języku lokalnym, łotewskim. Istnieje jednak możliwość składania jej w języku angielskim, natomiast organy podatkowe mogą zwrócić się do podatnika z prośbą o przedstawienie tłumaczenia na język łotewski. W takim przypadku tłumaczenie musi zostać przedłożone w ciągu 30 dni od daty wezwania.
13. **Czy organy podatkowe akceptują samodzielnie zainicjowane korekty?**
- Tak.
14. **Czy Łotwa podpisała umowę MCAA (Multilateral Competent Authority Agreement) w celu umożliwienia automatycznej wymiany informacji country-by-country (CbCR)?**
- Tak.
15. **Jakie są kary za nieposiadanie dokumentacji cen transferowych (dla podatnika i Zarządu)? Czy istnieją kary, jeśli warunki transakcji nie były rynkowe?**
- Kara wynosi do 1% od wartości transakcji kontrolowanej, dla której istnieje obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych, ale nie więcej niż 100 tys. EUR.
- W przypadku transakcji, które nie są rynkowe, podatek CIT należy uiszczyć w wysokości różnicy ustalonej przez organ podatkowy. Dodatkowo kara za zwłokę wynosi 0,05% za każdy dzień.
16. **Czy ceny transferowe są w centrum zainteresowania organów podatkowych? Jeśli tak, jakiego rodzaju transakcje / podatnicy / lata itp. są zwykle kontrolowane?**
- Niekoniecznie. Kontrola cen transferowych jest częścią ogólnej kontroli podatkowej. Kontrola podlega wewnętrznym procedurom identyfikacji ryzyka przez organy podatkowe. Transakcje transgraniczne z podmiotami powiązanymi należy traktować jako obciążone większym potencjalnym ryzykiem.
17. **Czy uprzednie porozumienia cenowe (APAs) cieszą się popularnością na Łotwie? Ile porozumień zostało wydanych?**
- Nie są popularne, do tej pory wydano ok. 5-8 porozumień.
18. **Czy regulacje prawne na Łotwie obejmują określone specjalne, lokalne obowiązki dokumentowania, np. specjalne deklaracje dotyczące cen transferowych?**
- Łączna wartość wszystkich transakcji z podmiotami powiązanymi musi zostać podsumowana i przedstawiona w deklaracji podatku dochodowego od osób prawnych za odpowiedni rok sprawozdawczy.
- Dokumentację cen transferowych należy złożyć wraz z umowami z podmiotami powiązanymi za pośrednictwem Elektronicznego Systemu Deklaracji zarządzanego przez organy podatkowe.

19. Czy przepisy na Łotwie obejmują procedury uproszczonych zasad rozliczeń (safe harbour)? Jeśli tak, prosimy o podanie szczegółów, tj. w ramach jakich transakcji procedura może zostać zastosowana i jakie warunki muszą zostać spełnione, a także jakie uproszczenia z niej wynikają? Czy są jakieś wymogi dokumentacyjne podczas składania wniosku o procedurę uproszczonych zasad rozliczeń do organu podatkowego?

W zależności od wartości transakcji i dochodów podatnika, złożenie dokumentacji może być wymagane każdego roku lub tylko na wniosek organu podatkowego (więcej szczegółów znajduje się w sekcji **Wymogi dokumentacyjne** w profilu kraju łotewskiego).

Procedura „safe harbour” zasadniczo może być stosowana do transakcji, które stanowią wewnątrzgrupowe transakcje usługowe o niskiej wartości dodanej, tj.:

- posiadają charakter wspomagający,
- nie stanowią części podstawowej działalności grupy,
- nie były wykorzystywane unikalne i cenne wartości niematerialne i prawne,
- dostawca transakcji nie ponosi ani nie kontroluje znaczącego ryzyka związanego z usługami.

Zazwyczaj usługi te obejmują usługi księgowo, zarządzanie kapitałem ludzkim, usługi IT, usługi administracyjne i wsparcia itp.

W przypadku kwalifikujących się transakcji dozwolona jest mniej złożona dokumentacja cen transferowych. Ponadto, w przypadku zastosowania 5% narzutu na kosztach, nie ma wymogu przygotowania analizy porównawczej w celu weryfikacji takiego narzutu.

20. Czy sytuacja związana z COVID-19 wpłynęła na przepisy dotyczące cen transferowych na Łotwie, np. w odniesieniu do przedłużenia terminu wypełniania obowiązków związanych z cenami transferowymi?

Nie.

21. Czy w łotewskich przepisach istnieje odniesienie do możliwości recharakteryzacji bądź pominięcia transakcji, czy organy podatkowe stosują takie narzędzia w praktyce w ramach kontroli podatkowych?

Nie.

22. Jak ustalana jest wartość transakcji finansowych w rozumieniu przepisów dotyczących cen transferowych, np. w przypadku pożyczki, czy porównywaną z progiem wartością transakcji będą odsetki czy kapitał pożyczki?

Będzie to wartość zarówno kwoty kredytu, jak i wartość odsetek (naliczonych).

W przypadku innych transakcji finansowych – gwarancji, emisji obligacji, cash pooling’u, nie ma oficjalnych wytycznych dotyczących tego, co uznaje się za wartość transakcji.



POLSKA

Regulacje**► Regulacje**

- ▷ Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (Rozdział 1a, art. 11a-11t),
- ▷ Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (Rozdział 4b, art. 23m-23zf),
- ▷ Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 czerwca 2017 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych przekazywanych w informacji o grupie podmiotów oraz sposobu jej wypełniania,
- ▷ Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych
- ▷ Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (odpowiednio w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych),
- ▷ Rozporządzenie Ministra Finansów z 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (odpowiednio w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych),
- ▷ Rozporządzenie Ministra Finansów z 21 grudnia 2018 r. w sprawie informacji o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (odpowiednio w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych),
- ▷ Ordynacja podatkowa z dnia 29 sierpnia 199 r. (art. 58a-58e).

► Zasada ceny rynkowej oraz definicja podmiotów powiązanych

Art. 11c Ustawy o CIT oraz art. 23o Ustawy o PIT regulują zasadę ceny rynkowej. Art. 11a ustawy o CIT oraz art. 23m ustawy o PIT, zawierają definicję podmiotów powiązanych oraz regulują kwestie identyfikacji podmiotów powiązanych.

► Dokumentacja cen transferowych

Art. 11k Ustawy o CIT oraz art. 23w Ustawy o PIT zawierają szczegółowe wytyczne dotyczące transakcji podlegających obowiązkowi dokumentacyjnemu, w tym progi dokumentacyjne dla wskazanych kategorii transakcji.

Wytyczne OECD

- Polska jest członkiem OECD.
- Wytyczne OECD nie są elementem polskiego systemu aktów prawnych, niemniej są stosowane.
- Polskie regulacje podatkowe są zgodne z Wytycznymi OECD.
- Organy podatkowe odwołują się do Wytycznych OECD przy stosowaniu zasad cen transferowych.

Definicja podmiotów powiązanych**Przez podmioty powiązane należy rozumieć:**

- podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot, lub

Metody weryfikacji cen transferowych

- ▶ podmioty, na które wywiera znaczący wpływ:
 - ▷ ten sam inny podmiot lub
 - ▷ małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot, lub
- ▶ spółkę niemającą osobowości prawnej i jej wspólników, lub
- ▶ podatnika i jego zagraniczny zakład, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej – spółkę kapitałową wchodzącą w jej skład i jej zagraniczny zakład.

Przez wywieranie znaczącego wpływu rozumie się:

- ▶ posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25%:
 - ▷ udziałów w kapitale lub
 - ▷ praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub
 - ▷ udziałów lub praw do udziału w zyskach lub majątku lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych, lub
- ▶ faktyczną zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, lub
- ▶ pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia.

Te same regulacje dotyczą krajowych i zagranicznych podmiotów powiązanych.

- ▶ Do metod weryfikacji cen transferowych akceptowanych przez organy podatkowe należą:
 - ▷ metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej,
 - ▷ metoda ceny odprzedaży,
 - ▷ metoda rozsądnej marży (koszt plus),
 - ▷ metoda podziału zysku,
 - ▷ metoda marży transakcyjnej netto.

W przypadku, gdy żadna z powyższych metod nie może być zastosowana, dopuszcza się zastosowanie innej metody, w tym techniki wyceny.

- ▶ **Nie ma hierarchii metod weryfikacji cen transferowych.**
- ▶ Określając, czy wybrano właściwą metodę wyceny, organy podatkowe biorą pod uwagę:
 - ▷ specyfikę transakcji, w tym wkład stron w transakcję,
 - ▷ dostęp do wiarygodnych danych o podobnych transakcjach / podmiotach na rynku,
 - ▷ porównywalność odpowiednich transakcji / podmiotów.

Wymogi dotyczące dokumentacji cen transferowych

Transakcje, które muszą być udokumentowane

Dokumentację podatkową należy sporządzić dla tych transakcji jednego rodzaju, których wartość pomniejszona o podatek od towarów i usług przekracza następujące progi dokumentacyjne w roku obrotowym:

- ▷ **10 000 000,00 PLN** – w przypadku transakcji towarowej,
- ▷ **10 000 000,00 PLN** – w przypadku transakcji finansowej,
- ▷ **2 000 000,00 PLN** – w przypadku transakcji usługowej,
- ▷ **2 000 000,00 PLN** – w przypadku transakcji innej niż określona w powyższych punktach.

Wartość transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym jest ustalana bez względu na liczbę dokumentów księgowych, dokonanych lub otrzymanych płatności oraz podmiotów powiązanych, z którymi zawierana jest transakcja kontrolowana.

Przy ocenie, czy transakcja kontrolowana ma charakter jednorodny, uwzględnia się:

- ▶ jednolitość transakcji kontrolowanej w ujęciu ekonomicznym oraz
- ▶ kryteria porównywalności, tj.
 - ▷ cechy charakterystyczne dóbr, usług lub innych świadczeń,
 - ▷ przebieg transakcji, w tym funkcje, jakie pełnią podmioty w porównywanych transakcjach, angażowane przez nie aktywa oraz ponoszone ryzyka, uwzględniając zdolność stron transakcji do pełnienia danej funkcji oraz ponoszenia danego ryzyka,
 - ▷ warunki transakcji, określone w umowie, porozumieniu lub innym dowodzie dokumentującym te warunki,
 - ▷ warunki ekonomiczne występujące w czasie i miejscu, w których dokonano transakcji,
 - ▷ strategię gospodarczą
- ▶ metody weryfikacji cen transferowych, oraz
- ▶ inne istotne okoliczności transakcji kontrolowanej.

Wartość transakcji kontrolowanej odpowiada:

- ▶ wartości kapitału – w przypadku pożyczki i kredytu;
- ▶ wartości nominalnej – w przypadku emisji obligacji;
- ▶ sumie gwarancyjnej – w przypadku poręczenia lub gwarancji;
- ▶ wartości przypisanych przychodów lub kosztów – w przypadku przypisania dochodu (straty) do zakładu zagranicznego;
- ▶ wartości właściwej dla danej transakcji kontrolowanej – w przypadku pozostałych transakcji.

Progi dokumentacyjne są ustalane odrębnie dla:

- ▶ każdej transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym niezależnie od przyporządkowania transakcji kontrolowanej do transakcji towarowych, finansowych, usługowych albo innych transakcji;
- ▶ strony kosztowej i przychodowej.

Lokalna dokumentacja cen transferowych zawiera następujące elementy:

- ▶ opis podmiotu powiązanego;
- ▶ opis transakcji, w tym analizę funkcji, ryzyk i aktywów;
- ▶ analizę cen transferowych, w tym:
 - ▷ analizę danych podmiotów niepowiązanych lub transakcji zawieranych z podmiotami niepowiązаныmi lub pomiędzy podmiotami niepowiązаныmi uznanych za porównywalne do warunków ustalonych w transakcjach kontrolowanych, zwaną dalej „analizą porównawczą”, albo
 - ▷ analizę wykazującą zgodność warunków, na jakich została zawarta transakcja kontrolowana, z warunkami, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane, zwaną dalej „analizą zgodności” – w przypadku gdy sporządzenie analizy porównawczej nie jest właściwe w świetle danej metody weryfikacji cen transferowych lub nie jest możliwe przy zachowaniu należytej staranności;
- ▶ informacje finansowe.

Grupowa dokumentacja cen transferowych (Master File) zawiera następujące elementy:

- ▶ opis grupy kapitałowej;
- ▶ opis istotnych wartości niematerialnych i prawnych tej grupy;
- ▶ opis istotnych transakcji finansowych tej grupy;
- ▶ informacje finansowe i podatkowe tej grupy.

Wymagania dotyczące dokumentacji są oparte na Wytycznych OECD.

Dokumentację należy przygotować do końca dziewiątego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego.

Termin złożenia dokumentacji to:

- ▶ 7 dni od wezwania organu podatkowego w przypadku transakcji przekraczających ustawowe progi, lub
- ▶ 30 dni od wezwania organu podatkowego w przypadku transakcji nie przekraczających ustawowych progów, po otrzymaniu wezwania do przedstawienia takiej dokumentacji. Władze muszą wyjaśnić powody tego rodzaju żądania.

Safe harbours

Procedury uproszczonych zasad rozliczeń można zastosować do:

- ▶ usług o niskiej wartości dodanej,
- ▶ pożyczek.

Usługi o niskiej wartości dodanej

W przypadku transakcji będących usługami o niskiej wartości dodanej organ podatkowy odstępuje od określenia dochodu lub straty podatnika w zakresie wysokości narzutu na kosztach tych usług, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:

- ▶ narzut na kosztach tych usług został ustalony przy wykorzystaniu metody koszt plus lub marży transakcyjnej netto i wynosi:
 - ▷ nie więcej niż 5% kosztów – w przypadku nabycia usług,
 - ▷ nie mniej niż 5% kosztów – w przypadku świadczenia usług;
- ▶ usługodawca nie jest podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową;
- ▶ usługobiorca posiada kalkulację obejmującą następujące informacje:
 - ▷ rodzaj i wysokość kosztów uwzględnionych w kalkulacji,
 - ▷ sposób zastosowania i uzasadnienie wyboru kluczy alokacji dla wszystkich podmiotów powiązanych korzystających z usług.

Pożyczki

W przypadku transakcji kontrolowanej dotyczącej pożyczki organ podatkowy odstępuje od określenia dochodu (straty) podatnika w zakresie wysokości oprocentowania tej pożyczki, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:

- ▶ oprocentowanie pożyczki na dzień zawarcia umowy jest ustalane w oparciu o rodzaj bazowej stopy procentowej i marżę, określone w obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych aktualnym na dzień zawarcia tej umowy;
- ▶ nie przewidziano wypłaty innych niż odsetki opłat związanych z udzieleniem lub obsługą pożyczki, w tym prowizji lub premii;
- ▶ pożyczka została udzielona na okres nie dłuższy niż 5 lat;
- ▶ w trakcie roku obrotowego łączny poziom zobowiązań albo należności podmiotu powiązanego z tytułu kapitału pożyczek z podmiotami powiązanymi liczony odrębnie dla udzielonych oraz zaciągniętych pożyczek wynosi nie więcej niż 20 000 000 PLN lub równowartość tej kwoty;
- ▶ pożyczkodawca nie jest podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

Procedury audytu i kary dotyczące cen transferowych

- ▶ Podmioty powiązane, które są obowiązane do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych lub grupowej dokumentacji cen transferowych, przedkładają, na żądanie organów podatkowych, tę dokumentację, w terminie 7 dni od dnia doręczenia tego żądania.
- ▶ Organ podatkowy może zwrócić się do podatnika z żądaniem sporządzenia i przedłożenia lokalnej dokumentacji cen transferowych niezawierającej analizy porównawczej lub analizy zgodności dla wskazanych przez organ podatkowy transakcji kontrolowanych w roku podatkowym, w terminie 30 dni od dnia doręczenia takiego żądania. Żądanie wskazuje okoliczności świadczące o prawdopodobieństwie zaniżenia wartości transakcji kontrolowanej.
- ▶ Sankcje za stosowanie nierynkowych warunków transakcji są następujące:
 - ▷ **10%** sumy nienależnie wykazanej lub zawyżonej straty podatkowej i niewykazanego w całości lub w części dochodu do opodatkowania,
 - ▷ **20%** jeżeli podstawa do dodatkowego ustalenia zobowiązania podatkowego przekracza 15 000 000 PLN lub dokumentacja nie została złożona w terminie,
 - ▷ **30%**, jeżeli podstawa do dodatkowego ustalenia zobowiązania podatkowego przekracza 15 000 000 PLN i jednocześnie dokumentacja nie została złożona w terminie.

Dodatkowo, za nieprzedłożenie dokumentacji cen transferowych w terminie i niezłożenie oświadczenia o jej posiadaniu (oraz o tym, że warunki są rynkowe) grozi kara do 720 stawek dziennych lub kara pozbawienia wolności.

Korekty cen transferowych

- ▶ Korekty cen transferowych są uregulowane w polskich przepisach podatkowych.
- ▶ Podatnik może dokonać korekty cen transferowych poprzez zmianę wysokości uzyskanych przychodów lub poniesionych kosztów uzyskania przychodów, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:
 - ▷ w transakcjach kontrolowanych realizowanych przez podatnika w trakcie roku podatkowego ustalone zostały warunki, które ustaliłyby podmioty niepowiązane;
 - ▷ nastąpiła zmiana istotnych okoliczności mających wpływ na ustalone w trakcie roku podatkowego warunki lub znane są faktycznie poniesione koszty lub uzyskane przychody będące podstawą obliczenia ceny transferowej, a zapewnienie ich zgodności z warunkami, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane, wymaga dokonania korekty cen transferowych;
 - ▷ w momencie dokonania korekty podatnik posiada oświadczenie podmiotu powiązanego, że podmiot ten dokonał korekty cen transferowych w tej samej wysokości, co podatnik;
 - ▷ podmiot powiązany, ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej albo w państwie lub na terytorium, z którym Rzeczpospolita Polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z tym państwem;

Umowy o podziale kosztów (Cost Contribution Agreements (CCAs)

Uprzednie porozumienia cenowe (Advanced Pricing Agreements (APAs)

Wdrożenie BEPS

- ▷ podatnik potwierdzi dokonanie korekty cen transferowych w rocznym zeznaniu podatkowym za rok podatkowy, którego dotyczy ta korekta.
- ▶ **Porozumienia w sprawie podziału kosztów są akceptowane.**
- ▶ Przepisy dotyczące APA weszły w życie 1 stycznia 2006 r. Aktualnie procedura APA została opisana w art. 81-107 ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych.
- ▶ APA w Polsce mogą dotyczyć transakcji, które nie zostały jeszcze wykonane lub transakcji, które są w toku w momencie złożenia przez podatnika wniosku o APA. Zgodnie z polskimi przepisami dostępne są trzy rodzaje APA: (i) jednostronne, (ii) dwustronne, (iii) wielostronne.
- ▶ Nie ma limitów wartości transakcji, które mają być objęte APA.
- ▶ Wysokość opłaty od wniosku o wydanie uprzedniego porozumienia cenowego wynosi 1% wartości transakcji kontrolowanej będącej przedmiotem uprzedniego porozumienia cenowego, przy czym dla:
 - ▷ jednostronnego uprzedniego porozumienia cenowego (i) dotyczącego wyłącznie krajowych podmiotów powiązanych – wynosi nie mniej niż 5000 PLN i nie więcej niż 50 000 PLN, (ii) dotyczącego zagranicznego podmiotu powiązanego – wynosi nie mniej niż 20 000 PLN i nie więcej niż 100 000 PLN;
 - ▷ porozumienia dwustronnego oraz porozumienia wielostronnego – wynosi nie mniej niż 50 000 PLN i nie więcej niż 200 000 PLN.
- ▶ APA jest wydawana przez Ministerstwo Finansów w formie decyzji administracyjnej, a do APA ma zastosowanie ogólna procedura administracyjna wynikająca z Ordynacji podatkowej.
- ▶ Okres, na jaki można zawrzeć APA, nie przekracza pięciu lat.
- ▶ APA może zostać przedłużone na okres maksymalnie 5 lat.
- ▶ APA należy wystawić bez zbędnej zwłoki w terminie:
 - ▷ 6 miesięcy w przypadku jednostronnego APA,
 - ▷ 12 miesięcy w przypadku dwustronnego APA,
 - ▷ 18 miesięcy w przypadku wielostronnego APA.
- ▶ Wymagania dokumentacyjne (wynikające z raportów BEPS) zostały wprowadzone 1 stycznia 2017 roku.

1. **Czy metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej jest metodą preferowaną (czy powinna zostać odrzucona z odpowiednim uzasadnieniem, jeśli inna metoda jest stosowana?)?**

Nie ma hierarchii stosowania metod. Podatnik może zastosować dowolną metodę prowadzącą do ustalenia ceny rynkowej.

Niemniej, organy podatkowe stosują metody wymienione w polskich przepisach podatkowych (zgodnych z Wytycznymi OECD). Z tego powodu, zastosowanie jednej z tych metod zapewnia większe bezpieczeństwo podatnikowi. Nie ma obowiązku przedstawiania argumentów za odrzuceniem metody porównywalnej ceny niekontrolowanej (dalej: PCN). Niemniej jednak w praktyce organy podatkowe badają, czy możliwe jest wykorzystanie wewnętrznych danych porównawczych, tj. weryfikują, czy podatnik zawarł porównywalne transakcje z podmiotami niepowiązanymi.

2. **W odniesieniu do pierwszeństwa stosowanych metod, czy istnieje konieczność szczegółowego uzasadnienia dlaczego preferowana metoda nie została zastosowana?**

Zgodnie z polskimi regulacjami prawnymi, żadna z metod nie jest preferowana. Zatem takie uzasadnienie nie jest wymagane.

Należy wziąć pod uwagę, że organy podatkowe weryfikują, czy podatnik zawiera porównywalne transakcje z podmiotami niepowiązanymi. W konsekwencji, jeżeli podatnik zawiera transakcje z podmiotami powiązanymi i niepowiązanymi, powinien w pierwszej kolejności zweryfikować, czy warunki takich transakcji są porównywalne i czy można zastosować metodę PCN. Niezależnie od tego, żadne dodatkowe wyjaśnienia odnośnie niezastosowania którejs z metod nie są wymagane.

3. **Czy akceptowana jest analiza przygotowana na danych zagranicznych (Pan-European), czy preferowana jest analiza porównawcza przygotowana na podstawie danych krajowych?**

Na podstawie naszych doświadczeń, w Polsce akceptowane są ogólnoeuropejskie analizy porównawcze.

Jeśli preferowana jest analiza porównawcza na podstawie danych zgranicznych, czy wystarczy uwzględnić rynek lokalny w strategii wyszukiwania, czy jest wymagane również, aby w końcowej próbie znajdowały się lokalne, porównywalne podmioty?

Jeżeli konieczne jest przygotowanie analizy porównawczej na danych europejskich, wystarczy uwzględnić lokalny rynek w strategii wyszukiwania. Nie ma obowiązku posiadania lokalnych, porównywalnych podmiotów w końcowej próbie.

4. **Czy istnieją preferencje (w ustawodawstwie związanym z cenami transferowymi bądź w realizowanej w tym zakresie praktyce) dotyczące miar statystycznych stosowanych w analizach porównawczych, takich jak przedział międzykwartylowy lub pojedyncze miary statystyczne?**

Czy pełen przedział (minimum-maximum) jest akceptowany jako przedział rynkowy?

5. **Czy istnieją preferencje dotyczące punktu, od którego należy stosować przedział międzykwartylowy, tj. czy preferowana jest mediana, czy dowolny punkt z przedziału międzykwartylowego jest akceptowalny?**

Czy organy podatkowe akceptują każdy poziom narzutu dla usług o niskiej wartości dodanej, o ile mieści się on w przedziale międzykwartylowym, czy preferowany jest określony poziom narzutu, np. 5%?

W praktyce najczęściej stosowany jest przedział międzykwartylowy.

Pełny przedział (minimum-maximum) może być akceptowany, jeżeli finalna próba obserwacji cechuje się wysokim poziomem porównywalności.

To zależy od funkcji pełnionych przez analizowaną stronę transakcji oraz ponoszonych ryzyk – im mniej pełnych funkcji, angażowanych aktywów i ponoszonych ryzyk, tym wynik może być bliższy dolnemu kwartylowi.

W przypadku usług o niskiej wartości dodanej, każdy poziom narzutu jest akceptowany, o ile mieści się w przedziale międzykwartylowym, będącym wynikiem przeprowadzonej analizy porównawczej.

Jeśli chodzi o usługi o niskiej wartości dodanej, można odstąpić od weryfikacji cen transferowych, gdy dla tych transakcji narzut na koszty wynosi 5%, i został ustalony przy wykorzystaniu metody koszt plus lub metody marży transakcyjnej netto.

Jednocześnie, aby zastosować powyższy mechanizm, muszą być spełnione warunki (patrz rozdział „Safe harbours” w profilu kraju).

Lista usług o niskiej wartości dodanej znajduje się w załączniku do ustawy o CIT / ustawy o PIT.

6. Czy polskie organy podatkowe używają danych porównywalnych, które są niedostępne dla podatnika (tzw. secret comparables) ?

Korzystanie przez organy podatkowe z danych porównawczych pozyskiwanych ze źródeł niedostępnych publicznie jest niedozwolone. Podatnik powinien mieć możliwość poznania źródła danych porównawczych wykorzystywanych przez organy podatkowe, a także dokonania weryfikacji ich poprawności, kompletności i adekwatności.

Analogicznie, podatnicy powinni udostępniać organom podatkowym dane i informacje źródłowe wykorzystane na potrzeby przygotowania analiz porównawczych oraz same analizy porównawcze w sposób umożliwiający ich weryfikację, w tym w zakresie źródeł danych porównawczych oraz poprawności, kompletności i adekwatności takich danych.

7. Jakie jest podejście organów podatkowych do akceptacji podmiotów wykazujących straty (zagregowane lub poniesione w poszczególnych latach) lub posiadających nieporównywalnie wysokie wyniki w analizie porównawczej? Czy organy akceptują takie podmioty w ramach analizy porównawczej?

Wyłączenie z próby potencjalnie porównywalnych podmiotów jedynie ze względu na ujemne wyniki finansowe (tj. wykazujące stratę) nie jest konieczne.

Podmiot ze stratą nie powinien być automatycznie eliminowany z próby na potrzeby sporządzania analizy danych porównawczych wyłącznie z powodu straty.

Niemniej, każda sytuacja, w której w próbie danych porównawczych znajdują się podmioty wykazujące stratę, powinna być analizowana indywidualnie.

Odrzucanie z próby podmiotów z wynikami skrajnymi (dodatnimi lub ujemnymi) powinno wynikać wyłącznie z potencjalnego braku porównywalności danych tych podmiotów w stosunku do badanej transakcji.

8. Jaki jest preferowany przez organy podatkowe okres badany w ramach analiz porównawczych – 3 lub 5 letni?

W polskim prawie podatkowym nie ma regulacji dotyczących długości badanego okresu. Zaleca się jednak minimum 3-letni okres testowy.

9. Czy istnieją wymogi dotyczące aktualizacji analiz porównawczych? Jeśli tak, jak często powinny być one aktualizowane? Czy istnieje możliwość aktualizacji wyłącznie wyników finansowych porównywalnych podmiotów z finalnej próby, czy cała analiza powinna zostać zaktualizowana?

Tak. Analizy porównawcze muszą być aktualizowane, co do zasady, co 3 lata.

Jeżeli wcześniej nastąpi zmiana otoczenia ekonomicznego w stopniu znacznie wpływającym na sporządzoną analizę, analizę należy zaktualizować wcześniej (w roku zaistnienia tej zmiany).

Aktualizacja jedynie danych finansowych porównywalnych podmiotów z próby końcowej nie oznacza pełnej aktualizacji analizy porównawczej. Konieczne jest zaktualizowanie całej analizy.

10. Jaki jest maksymalny próg kapitału zakładowego dla podmiotów spełniających warunki w próbie porównywalnych podmiotów?

Taki próg nie jest określony. W praktyce ten próg wynosi 25%.

11. Czy ciężar dowodu (że transakcja odbywa się na warunkach rynkowych) spoczywa na podatniku czy na administracji podatkowej?

Ciężar dowodu udowodnienia i uzasadnienia rynkowości transakcji spoczywa na podatniku. Podatnik musi w dokumentacji cen transferowych udowodnić zgodność takiej [takich] transakcji z warunkami rynkowymi.

12. Czy dokumentacja cen transferowych powinna być przygotowana w lokalnym języku urzędowym czy może być sporządzona po angielsku?

Lokalna dokumentacja cen transferowych powinna być przygotowana w języku polskim.

Jednak, przepisy przewidują możliwość przygotowania dokumentacji grupowej Master File w języku angielskim.

13. Czy organy podatkowe akceptują samodzielnie zainicjowane korekty?

Tak.

Podatnik może dokonać korekty cen transferowych poprzez zmianę wysokości uzyskanych przychodów lub poniesionych kosztów uzyskania przychodów, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:

- w transakcjach kontrolowanych realizowanych przez podatnika w trakcie roku podatkowego ustalone zostały warunki, które ustaliłyby podmioty niepowiązane;
- nastąpiła zmiana istotnych okoliczności mających wpływ na ustalone w trakcie roku podatkowego warunki lub znane są faktycznie poniesione koszty lub uzyskane przychody będące podstawą obliczenia ceny transferowej, a zapewnienie ich zgodności z warunkami, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane, wymaga dokonania korekty cen transferowych;
- w momencie dokonania korekty podatnik posiada oświadczenie podmiotu powiązanego, że podmiot ten dokonał korekty cen transferowych w tej samej wysokości, co podatnik;
- podmiot powiązany, ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej albo w państwie lub na terytorium, z którym Rzeczpospolita Polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z tym państwem;
- podatnik potwierdzi dokonanie korekty cen transferowych w rocznym zeznaniu podatkowym za rok podatkowy, którego dotyczy ta korekta.

14. Czy Polska podpisała umowę MCAA (Multilateral Competent Authority Agreement) w celu umożliwienia automatycznej wymiany informacji country-by-country (CbCR)?

Tak.

15. Jakie są kary za nieposiadanie dokumentacji cen transferowych (dla podatnika i Zarządu)? Czy istnieją kary, jeśli warunki transakcji nie były rynkowe?

Sankcje za stosowanie nierynkowych warunków transakcji są następujące:

- **10%** sumy nienależnie wykazanej lub zawyżonej straty podatkowej i niewykazanego w całości lub w części dochodu do opodatkowania,
- **20%** jeżeli podstawa do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego przekracza 15 000 000 PLN lub dokumentacja nie została złożona w terminie,
- **30%**, jeżeli podstawa do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego przekracza 15 000 000 PLN i jednocześnie dokumentacja nie została złożona w terminie.

Dodatkowo, zarządowi spółki grożą dodatkowe kary finansowe za nieprzedłożenie dokumentacji cen transferowych w terminie i niezłożenie oświadczenia o jej posiadaniu (oraz o tym, że warunki są rynkowe).

16. Czy ceny transferowe są w centrum zainteresowania organów podatkowych? Jeśli tak, jakiego rodzaju transakcje / podatnicy / lata itp. są zwykle kontrolowane?

Tak.

Kontrola cen transferowych jest częścią ogólnej kontroli podatkowej (celno-skarbowej).

Transakcje transgraniczne z podmiotami powiązаныmi należy traktować jako obciążone wysokim ryzykiem kontroli przez organy podatkowe. Ponadto organy podatkowe często kontrolują transakcje licencyjne, transakcje dotyczące aktywów i transakcje dotyczące wartości niematerialnych (analiza DEMPE).

17. Czy uprzednie porozumienia cenowe (APAs) cieszą się popularnością w Polsce? Ile porozumień zostało wydanych?

Popularność uprzednich porozumień cenowych (APA) rośnie. Od 2006 r. zawarto 87 APA, z czego 15 w 2019 r. i 7 dotychczas w 2020 r.

18. Czy regulacje prawne w Polsce obejmują określone specjalne, lokalne obowiązki dokumentowania, np. specjalne deklaracje dotyczące cen transferowych?

W 2020 roku polscy podatnicy po raz pierwszy będą zobowiązani do złożenia organom podatkowym nowej informacji podatkowej dotyczącej cen transferowych – formularza TP-R.

Formularz TP-R zawiera m.in. informacje finansowe (wartości wskaźników finansowych), informacje o transakcjach z podmiotami powiązаныmi (w tym informacje dotyczące wyników analiz porównawczych oraz wyniku osiągniętego na danej transakcji przez podatnika).

Bardzo ważne jest prawidłowe wypełnienie formularza, ponieważ organy podatkowe będą wybierać podmioty do kontroli podatkowej na podstawie formularza TP-R. Formularz TP-R również organom, jak dany podmiot wygląda na tle podmiotów działających w tej samej branży.

19. Czy przepisy w Polsce obejmują procedury uproszczonych zasad rozliczeń (safe harbour)? Jeśli tak, prosimy o podanie szczegółów, tj. w ramach jakich transakcji procedura może zostać zastosowana i jakie warunki muszą zostać spełnione, a także jakie uproszczenia z niej wynikają? Czy są jakieś wymogi dokumentacyjne podczas składania wniosku o procedurę uproszczonych zasad rozliczeń do organu podatkowego?

Od 1 stycznia 2019 r. wprowadzono procedury uproszczonych zasad rozliczeń (safe harbour).

Procedury uproszczonych zasad rozliczeń można zastosować do:

- usług o niskiej wartości dodanej,
- pożyczek.

Usługi o niskiej wartości dodanej

Zgodnie z nowymi przepisami w przypadku transakcji będących usługami o niskiej wartości dodanej organ podatkowy odstępuje od określenia dochodu lub straty podatnika w zakresie wysokości narzutu na kosztach tych usług, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:

- narzut na kosztach tych usług został ustalony przy wykorzystaniu metody koszt plus lub marży transakcyjnej netto i wynosi:
 - nie więcej niż 5% kosztów – w przypadku nabycia usług,
 - nie mniej niż 5% kosztów – w przypadku świadczenia usług;

- usługodawca nie jest podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową;
- usługobiorca posiada kalkulację obejmującą następujące informacje:
 - rodzaj i wysokość kosztów uwzględnionych w kalkulacji,
 - sposób zastosowania i uzasadnienie wyboru kluczy alokacji dla wszystkich podmiotów powiązanych korzystających z usług.

Pożyczki

W przypadku transakcji kontrolowanej dotyczącej pożyczki organ podatkowy odstępuje od określenia dochodu (straty) podatnika w zakresie wysokości oprocentowania tej pożyczki, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:

- oprocentowanie pożyczki na dzień zawarcia umowy jest ustalane w oparciu o rodzaj bazowej stopy procentowej i marżę, określone w obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych aktualnym na dzień zawarcia tej umowy;
- nie przewidziano wypłaty innych niż odsetki opłat związanych z udzieleniem lub obsługą pożyczki, w tym prowizji lub premii;
- pożyczka została udzielona na okres nie dłuższy niż 5 lat;
- w trakcie roku obrotowego łączny poziom zobowiązań albo należności podmiotu powiązanego z tytułu kapitału pożyczek z podmiotami powiązanymi liczony odrębnie dla udzielonych oraz zaciągniętych pożyczek wynosi nie więcej niż 20 000 000 PLN lub równowartość tej kwoty;
- pożyczkodawca nie jest podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

20. Czy sytuacja związana z COVID-19 wpłynęła na przepisy dotyczące cen transferowych w Polsce, np. w odniesieniu do przedłużenia terminu wypełniania obowiązków związanych z cenami transferowymi?
21. Czy w polskich przepisach istnieje odniesienie do możliwości recharakteryzacji bądź pominięcia transakcji, czy organy podatkowe stosują takie narzędzia w praktyce w ramach kontroli podatkowych?
22. Jak ustalana jest wartość transakcji finansowych w rozumieniu przepisów dotyczących cen transferowych, np. w przypadku pożyczki, czy porównywaną z progiem wartością transakcji będą odsetki czy kapitał pożyczki?

Sytuacja spowodowana przez Covid-19 przyczyniła się do wydłużenia terminów wypełnienia obowiązków cen transferowych za rok obrotowy 2019 do 31 grudnia 2020 roku.

Tak, organy podatkowe mogą w praktyce wykorzystywać takie narzędzia w ramach kontroli.

Wartość transakcji to:

- wartość nominalna – w przypadku emisji obligacji,
- kapitał pożyczki – w przypadku pożyczki,
- suma gwarancyjna – w przypadku gwarancji.

Wartość transakcji – w przypadku transakcji finansowych, ustalana jest na podstawie umów lub innych dokumentów.



RUMUNIA

Regulacje

► Regulacje

- ▷ Rumuński Kodeks Fiskalny,
- ▷ Rozporządzenie nr 3735/2015 – dotyczące stosowania procedury oraz form wydawania i zmiany APA,
- ▷ Rozporządzenie nr 442/2016 – dotyczące wartości transakcji, zawartości dokumentacji, terminów na przygotowanie oraz warunków żądania dokumentacji cen transferowych oraz procedur w zakresie korekt / doszacowania cen transferowych,
- ▷ Kodeks postępowania UE w sprawie dokumentacji cen transferowych,
- ▷ Wytyczne OECD;
- ▷ Kodeks postępowania UE w sprawie dokumentacji cen transferowych oraz Wytyczne OECD stanowią uzupełnienie przepisów Rozporządzenia 442/2016, wobec czego mają moc wiążącą.

► Zasada ceny rynkowej i definicja podmiotów powiązanych

- ▷ Art. 7 Rumuńskiego Kodeksu Fiskalnego – zawierający definicję podmiotów powiązanych,
- ▷ Art. 11 (4) Rumuńskiego Kodeksu Fiskalnego i wytyczne dotyczące jego stosowania wprowadziły zasadę arm's length oraz metody ustalania cen transferowych.

► Dokumentacja cen transferowych

- ▷ Art. 108 (2) rumuńskiego Kodeksu Postępowania Fiskalnego, przyjętego ustawą nr 207/2015, wprowadza obowiązek przygotowania dokumentacji cen transferowych,
- ▷ Rozporządzenie nr 442/2016 – dotyczące wartości transakcji, zawartości dokumentacji, terminów na przygotowanie oraz warunków żądania dokumentacji cen transferowych oraz procedur w zakresie korekt / doszacowania cen transferowych,
- ▷ Kodeks postępowania EU w sprawie dokumentacji cen transferowych.

Wytyczne OECD

- Zgodnie z Rumuńskim Kodeksem Fiskalnym i odnoszonymi do niego wytycznymi, poza wymienionymi poniżej metodami, każda inna metoda kalkulacji akceptowana przez Wytyczne OECD może być stosowana.
- Wymogi rumuńskiego prawa odnoszą się także do Kodeksu postępowania UE w sprawie dokumentacji cen transferowych (2006/C 176/01).

Definicja podmiotów powiązanych

- ▶ Dwie osoby prawne są podmiotami powiązаныmi, wówczas gdy spełniają następujące warunki:
 - ▷ jeden podmiot posiada bezpośrednio lub pośrednio (poprzez udziały w jednostkach powiązanych) co najmniej 25% liczby/wartości udziałów lub praw głosu w drugim podmiocie lub sprawuje faktyczną kontrolę nad drugim podmiotem, lub
 - ▷ ta sama osoba posiada bezpośrednio lub pośrednio (poprzez udziały w jednostkach powiązanych) co najmniej 25% liczby / wartości udziałów lub praw głosu w dwóch podmiotach lub sprawuje faktyczną kontrolę nad obiema osobami prawnymi.
- ▶ W przypadku osoby, która posiada bezpośrednio lub pośrednio, łącznie z udziałami posiadanymi w jednostkach powiązanych, co najmniej 25% liczby / wartości udziałów lub praw głosu w osobie prawnej lub sprawuje faktyczną kontrolę nad osobą prawną – jest podmiotem powiązany z taką osobą prawną.
- ▶ Zgodnie z wytycznymi dotyczącymi stosowania Kodeksu Fiskalnego, każda osoba fizyczna lub osoba prawna posiada faktyczną kontrolę nad osobą prawną gdy, zgodnie z faktycznymi i prawnymi dowodami, zarządzający / reprezentanci zarządu spółki posiadają zdolność decydowania w zakresie działalności takiej osoby prawnej poprzez zawieranie transakcji z innymi osobami prawnymi, które są pod kontrolą tego samego zarządzającego / reprezentantów zarządu spółki.
- ▶ W przypadku dwóch osób, które są małżeństwem lub krewnymi do trzeciego stopnia – są uznawane za podmioty powiązane.

Metody weryfikacji cen transferowych

- ▶ Metody weryfikacji cen transferowych akceptowane przez organy podatkowe bazują na Wytycznych OECD. Tymi metodami są:
 - ▷ metody tradycyjne: (i) metoda porównywanej ceny niekontrolowanej, (ii) metoda ceny odsprzedaży, (iii) metoda koszt plus;
 - ▷ metody zysku transakcyjnego: (i) metoda podziału zysku, (ii) metoda marży transakcyjnej netto;
 - ▷ każda inna metoda akceptowana przez Wytyczne OECD.

Wymogi dotyczące dokumentacji cen transferowych

- ▶ Wymogi dokumentacyjne uzależnione są od wielkości podatnika oraz od wartości transakcji wewnątrzgrupowych w ujęciu rocznym.
- ▶ Obowiązkiem sporządzenia dokumentacji cen transferowych objęci są wyłącznie tzw. duzi podatnicy realizujący transakcje wewnątrzgrupowe przekraczające określone progi. Pozostali podatnicy – jedynie w przypadku kontroli podatkowej, na żądanie organu podatkowego.
- ▶ Duzi podatnicy są określani na podstawie zarządzenia administracyjnego wydanego przez Prezesa Narodowej Agencji Administracji Skarbowej (a dokładniej Zarządzenia 3609/2016 w sprawie organizacji czynności zarządzania dużymi podatnikami).

- ▶ Duży podatnicy zobligowani są do przygotowania dokumentacji cen transferowych w przypadku realizacji transakcji wewnątrzgrupowych o całkowitej rocznej wartości przekraczającej lub równej:
 - ▷ 200 000 EUR w odniesieniu do wartości odsetek otrzymanych / zapłaconych z tytułu usług finansowych,
 - ▷ 250 000 EUR w odniesieniu do usług nabytych / świadczonych,
 - ▷ 350 000 EUR w odniesieniu do nabycia / sprzedaży dóbr materialnych oraz niematerialnych.
- ▶ Wymogi w odniesieniu do przygotowania dokumentacji cen transferowych na żądanie organu:
 - ▷ Duży podatnicy, wobec których kryteria wyżej określone nie mają zastosowania, oraz
 - ▷ Mali i średni podatnicy, którzy realizują wewnątrzgrupowe transakcje o całkowitych rocznych wartościach przekraczających lub równych:
 - 50 000 EUR w odniesieniu do wartości odsetek otrzymanych / zapłaconych z tytułu usług finansowych,
 - 50 000 EUR w odniesieniu do usług nabytych / świadczonych,
 - 100 000 EUR w odniesieniu do nabycia / sprzedaży dóbr materialnych oraz niematerialnych.
- ▶ Wymogi dokumentacyjne zostały zmienione Rozporządzeniem nr 442/2016 i dokumentacja powinna zawierać szczegółową informację o grupie, jak i o spółce. W Aneksie 3 do tego Rozporządzenia wymienionych zostało 11 podpozycji odnoszących się do grupy oraz 16 podpozycji odnoszących się do spółki (spośród pozostałych informacji dotyczących branży podatnika i grupy oraz opisu podatnika, prezentacji transakcji wewnątrzgrupowych, obejmującej wartości transakcji, opis zaangażowanych podmiotów powiązanych, opis pełnionych funkcji, ponoszonych ryzyk, zaangażowanych aktywów, stosowanej metody oraz analizy ekonomicznej).
- ▶ Analiza ekonomiczna to wybór i zastosowanie metody cen transferowych (w ramach analizy porównywalności). Wszyscy podatnicy są zobowiązani do przeprowadzania analiz dla wszystkich dokumentowanych transakcji. W przepisach nie określono progów istotności, które przewidywałyby odstępstwa od dokumentowania transakcji poniżej określonej wartości. Jeżeli podatnik jest zobowiązany do sporządzenia dokumentacji cen transferowych, tym samym wszystkie transakcje wewnątrzgrupowe objęte są analizą cen transferowych (weryfikacja na zasadach rynkowych).
- ▶ Lokalne prawo podatkowe nie przewiduje regulacji dotyczących instytucji safe harbour.

Safe harbour

Procedury audytu i kary dotyczące cen transferowych

- ▶ W odniesieniu do dużych podatników, którzy przekraczają określone, wymienione wyżej progi, termin na przygotowanie dokumentacji cen transferowych jest tożsamy z terminem na złożenie rocznego zeznania CIT (tj. do 25 marca następnego roku), za każdy rok podatkowy. Co więcej, tacy podatnicy są zobligowani do przedłożenia dokumentacji cen transferowych organom podatkowym w terminie 10 dni od dnia wezwania, jednak nie wcześniej niż 10 dni przed upływem terminu na sporządzenie dokumentacji.
- ▶ W odniesieniu do podatników zobowiązanych do przygotowania dokumentacji cen transferowych na specjalne żądanie, termin na sporządzenie dokumentacji cen transferowych wynosi od 30 do 60 dni. Termin może zostać przedłużony tylko raz, nie dłużej niż o 30 dni.
- ▶ Dokumentacja musi być przygotowana w języku rumuńskim.
- ▶ Dokonane z tytułu cen transferowych korekty / doszacowania dochodu spółki są opodatkowane 16% CIT oraz są powiększone o odsetki z tytułu zwłoki.
- ▶ Co więcej, duzi oraz średni podatnicy mogą podlegać grzywnie w wysokości 2 400 EUR – 2 900 EUR z tytułu nieprzygotowania dokumentacji cen transferowych zgodnie z warunkami i w terminach narzuconych przez odpowiednie organy, podczas gdy w przypadku małych podatników oraz osób fizycznych zastosowana może być grzywna w wysokości 400 EUR – 720 EUR.

Korekty cen transferowych

- ▶ Rumuńskie organy podatkowe dokonują korekty cen transferowych w przypadku niezgodności ceny transakcji z zasadą ceny rynkowej.
- ▶ Rumuńskie organy podatkowe doszacowują cenę w przypadku braku lub niekompletnej dokumentacji.
- ▶ Korekt / doszacowań dokonuje się na podstawie wartości mediany przedziału międzykwartylowego, zgodnie z art. 9 Rozporządzenia 442/2016. W wypadku, gdyby porównywalna próba składa się z nie więcej niż trzech obserwacji, średnia arytmetyczna tych obserwacji jest stosowana jest jako punkt korekty. Nie występują wyjątki od tej reguły.

Umowy o podziale kosztów (Cost Contribution Agreements (CCAs))

- ▶ Lokalne prawo nie przewiduje szczególnych postanowień odnośnie umów o podziale kosztów.
- ▶ Od podatników wymaga się wykazania w dokumentacji cen transferowych ich udziału w jakichkolwiek umowach o podziale kosztów.

Uprzejmie porozumienia cenowe (Advanced Pricing Agreements (APAs))

- ▶ APA zawarta w odniesieniu do poszczególnej transakcji jest wiążąca dla organów podatkowych w zakresie warunków oraz metody wybranej przez podatnika.
- ▶ Zgodnie z rumuńskimi przepisami, przewidziane są dwa rodzaje APA: jednostronna i dwustronna / wielostronna.
- ▶ Opłata za APA jest ustalana w wysokości pomiędzy 10 000 EUR a 20 000 EUR i uzależniona jest od przychodów ze sprzedaży podatnika, natomiast opłata z tytułu zmiany złożonego wniosku APA ustalana jest w wysokości pomiędzy 6 000 EUR a 15 000 EUR.
- ▶ Okres obowiązywania APA może wynosić do 5 lat lub dłużej w przypadku kontraktu długoterminowego. Nie ma oficjalnych / ogólnodostępnych wytycznych w zakresie procedury przedłużenia APA.
- ▶ Jednostronna APA powinna być wydana w ciągu 12 miesięcy, a dwustronna oraz wielostronna APA w ciągu 18 miesięcy.

Wdrożenie BEPS

- ▶ Struktura dokumentacji cen transferowych w dużym stopniu odzwierciedla strukturę wskazaną w Załączniku I (Masterfile) i Załączniku II (Local file) rozdziału V Wytycznych OECD (z 2017 r.). Podmiot będący rezydentem rumuńskim powinien przedstawić zarówno informacje dotyczące pliku Masterfile, jak i Local file, zgodnie z przepisami rozporządzenia 442/2016.
- ▶ Rumunia uchwaliła przepisy w zakresie CbCR.

1. Czy metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej jest metodą preferowaną (czy powinna zostać odrzucona z odpowiednim uzasadnieniem, jeśli inna metoda jest stosowana)?

Nie. Metoda stosowana to metoda najbardziej odpowiednia w celu określenia cen rynkowych spośród metod wymienionych w Kodeksie podatkowym.

Nie ma obowiązku uzasadniania braku stosowania metody porównywalnej ceny niekontrolowanej (PCN), jeśli zastosowane są inne metody.

Jak pokazuje praktyka, metoda PCN jest akceptowana w odniesieniu do transakcji finansowych, licencji praw do korzystania z wartości niematerialnych i prawnych oraz obrotu towarami, przy założeniu, że porównywalność została zachowana we wszystkich istotnych aspektach. Podczas kontroli podatkowych, powszechnie stosowaną metodą jest metoda marży transakcyjnej netto.

2. W odniesieniu do pierwszeństwa stosowanych metod, czy istnieje konieczność szczegółowego uzasadnienia dlaczego preferowana metoda nie została zastosowana?

Dokumentacja cen transferowych musi zawierać uzasadnienie, dlaczego dana metoda została zastosowana.

3. Czy akceptowana jest analiza przygotowana na danych zagranicznych (Pan-European), czy preferowana jest analiza porównawcza przygotowana na podstawie danych krajowych?

Przy przeprowadzaniu analizy porównawczej, kryterium geograficzne powinno być stosowane zgodnie z następującą kolejnością: krajowe, UE, Pan-European, międzynarodowe.

Jeśli preferowana jest analiza porównawcza na podstawie danych lokalnych, czy wystarczy uwzględnić rynek lokalny w strategii wyszukiwania, czy jest wymagane również, aby w końcowej próbie znajdowały się lokalne, porównywalne podmioty?

W celu zastosowania europejskiego kryterium geograficznego wystarczy wykazać, że wyszukiwanie na rynku lokalnym nie przyniosło rezultatów. Kryterium geograficzne krajowe nie jest obligatoryjnym etapem wstępnym w analizie porównawczej.

4. Czy istnieją preferencje (w ustawodawstwie związanym z cenami transferowymi bądź w realizowanej w tym zakresie praktyce) dotyczące miar statystycznych stosowanych w analizach porównawczych, takich jak przedział międzykwartyłowy lub pojedyncze miary statystyczne?

Przepisy w zakresie TP (Rozporządzenie nr 442/2016) wskazują, że w celu określenia wartości minimalnej i maksymalnej, porównywalna marża jest rozdzielana na cztery segmenty / kwartyle. Dolny i górny kwartył reprezentują wartości ekstremalne i powinny zostać odrzucone przy ustalaniu rynkowego przedziału wynagrodzenia. Jeśli cena w analizowanej transakcji nie mieści się w przedziale rynkowym, organy podatkowe dokonują korekty ceny transferowej do wartości środkowej obserwacji przedziału rynkowego.

Czy pełen przedział (minimum-maksimum) jest akceptowany jako przedział rynkowy?

Środkowa obserwacja przedziału rynkowego jest odzwierciedlona w medianie przedziału międzykwartyłowego.

5. **Czy są jakieś preferencje dotyczące wyboru punktu przedziału międzykwartylowego, który powinien być stosowany, tj. czy mediana jest preferowana, czy dowolny punkt mieszczący się w przedziale międzykwartylowym jest akceptowalny?**

Czy organy podatkowe dopuszczają dowolny poziom narzutu na kosztach usług, dopóki mieści się on w przedziale międzykwartylowym, czy preferują określony poziom narzutu, np. 5%?

6. **Czy rumuńskie organy podatkowe używają danych porównywalnych, które są niedostępne dla podatnika (tzw. secret comparables) ?**

7. **Jak organy podatkowe podchodzą do akceptowania podmiotów ponoszących stratę (zagregowaną lub odnotowaną w poszczególnych latach) w ramach przygotowywanej analizy porównawczej?**

Jeśli porównywalna próba składa się z nie więcej niż trzech obserwacji, środkową obserwację stanowi średnia arytmetyczna.

Co do zasady, należy stosować przedział międzykwartylowy. W praktyce organy podatkowe mogą zaakceptować przedział minimum-maksimum w przypadku stosowania metody PCN w wariancie wewnętrznym.

Zgodnie z Rozporządzeniem nr 442/2016 wartość mediany musi być wyznaczona, o ile to możliwe. Jeśli nie, należy zastosować średnią arytmetyczną.

Narzut na kosztach w odniesieniu do transakcji usługowych powinien być potwierdzony analizą porównawczą. Organ podatkowy bada, czy poziom narzutu mieści się w przedziale międzykwartylowym.

Rumuńskie organy podatkowe nie korzystają z danych porównawczych, które nie są publicznie dostępne (tzw. secret comparables). Jeżeli rumuńskie organy podatkowe zidentyfikują braki w zakresie porównywalnej próby, mogą ponownie przeprowadzić analizę porównawczą i stworzyć własną próbę podmiotów porównywalnych lub mogą zbadać całą próbę podmiotów w benchmarku i wytypować z niej próbę podmiotów porównywalnych złożoną z innych podmiotów (nie pokrywającą się w całości z próbą zaakceptowaną przez podatnika). Proces ten opisywany jest szczegółowo w raporcie z kontroli podatkowej i/lub aneksach do tego raportu.

Co do zasady, podmioty ponoszące stratę są wyłączone z próby porównywalnej. W szczególności dotyczy to podmiotów wykazujących permanentną stratę (strata z działalności operacyjnej przez 3 lata).

Podmioty porównywalne ponoszące stratę mogą być przyjęte do próby podmiotów zaakceptowanych tylko przy spełnieniu określonych warunków (start-upy lub podmioty działające na terenie specjalnych stref ekonomicznych).

Jak organy podatkowe podchodzą do akceptowania podmiotów wykazujących ponadprzeciętne wyniki w ramach przygotowywanej analizy porównawczej?

Co do zasady, organy podatkowe mają możliwość zaakceptowania, że podmioty powiązane mogą odnotowywać straty, jeśli porównywalna próba może potwierdzić, że podobne spółki ponoszą straty w analizowanym okresie.

Ponadto, organy podatkowe akceptują wyłączenie z próby analizy porównawczej spółek z wynikami ponadprzeciętnymi (wysokie wyniki dodatnie). Nie ma jednak jednolitej reguły odnoszącej się do tego, co stanowi ponadprzeciętne wyniki.

8. Jaki okres badany w analizie jest preferowany przez organy podatkowe – 3 czy 5 lat?

W Rumunii zasadniczy termin przedawnienia wynosi 5 lat (licząc od roku następującego po roku realizacji transakcji). Kontrole podatkowe zazwyczaj pokrywają okres przedawnienia i dokumentacja cen transferowych obejmująca cały ten okres może być wymagana. W przypadku żądania przedłożenia dokumentacji cen transferowych, organ podatkowy musi wskazać okres, za jaki dokumentacja ma zostać złożona.

Jeśli dokumentacja cen transferowych przygotowywana jest przez podatnika nieobligatoryjnie, również powinna obejmować okres przedawnienia, w celu posiadania niezbędnych argumentów na wypadek audytu podatkowego.

W związku z tym, co do zasady, preferowany jest okres 5-letni.

Wskutek rozbieżności interpretacyjnych dotyczących ustawowego okresu przedawnienia pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi, bardzo często kontrole podatkowe są przeprowadzane za okresy wydłużone do 6 lat.

9. Czy istnieją wymogi dotyczące aktualizacji analiz porównawczych? Jeśli tak, jak często powinny być one aktualizowane? Czy istnieje możliwość aktualizacji wyłącznie wyników finansowych porównywalnych podmiotów z finalnej próby, czy cała analiza powinna zostać zaktualizowana?

Począwszy od roku 2016, duzi podatnicy przekraczający określone progi dla wewnątrzgrupowych transakcji są zobligowani do corocznego sporządzania dokumentacji cen transferowych.

Wszystkie pozostałe podmioty muszą sporządzić dokumentację cen transferowych na żądanie organów podatkowych podczas kontroli podatkowej.

Jednakże, powszechną praktyką stało się, że organy podatkowe żądają dokumentacji cen transferowych w ramach kontroli podatkowej. Stąd, wiele spółek dobrowolnie sporządza i aktualizuje dokumentację cen transferowych / analizy porównawcze, aby dochować należytej staranności w przypadku kontroli podatkowej.

10. **Jaki jest maksymalny próg kapitału zakładowego dla podmiotów spełniających warunki w próbie porównywalnych podmiotów?**

W przypadku sposobu aktualizacji analiz porównawczych nie ma jednoznacznych wytycznych. Preferowane jest przygotowanie całej analizy porównawczej i przedstawienie pełnego stanu faktycznego, jaki był dostępny na moment składania dokumentacji. Współpraca z organami podatkowymi pokazuje, że takie podejście jest powszechne.

11. **Czy ciężar dowodu (że transakcja odbywa się na warunkach rynkowych) spoczywa na podatniku czy na administracji podatkowej?**

Zdarza się, że aktualizacja benchmarków polega wyłącznie na aktualizacji danych finansowych spółek zaakceptowanych w próbie. Takie podejście wiąże się z większym ryzykiem i mniejszą przejrzystością, w przeciwieństwie do przeprowadzenia nowej, całościowej analizy porównawczej.

Przepisy prawa rumuńskiego nie określają takiego limitu.

12. **Czy dokumentacja cen transferowych powinna być przygotowana w lokalnym języku urzędowym czy może być sporządzona po angielsku?**

Oczekuje się, że podatnik udokumentuje zgodność ceny transferowej z zasadą ceny rynkowej w dokumentacji cen transferowych.

Jeśli taka dokumentacja jest niekompletna (nie zawiera istotnych informacji umożliwiających organom podatkowym weryfikację faktycznej zgodności) lub jeśli dokumentacja zawiera braki zidentyfikowane przez administrację podatkową, ciężar dowodowy przechodzi na administrację podatkową. W takich przypadkach, administracja podatkowa przygotowuje własną analizę cen transferowych (analiza porównawcza) oraz/lub wskazuje nieprawidłowości w dokumentacji przedłożonej przez podatnika.

13. **Czy organy podatkowe akceptują samodzielnie zainicjowane korekty?**

Dokumentacja cen transferowych, wraz z późniejszymi zmianami, musi zostać przygotowana w języku rumuńskim. Wszelkie dokumenty w języku innym niż rumuński powinny zostać przetłumaczone na język rumuński.

Korekty cen transferowych nie są przewidziane żadnymi przepisami prawnymi.

Korekty cen transferowych przyjmują formę złożenia zeznania podatkowego odzwierciedlającego podstawę opodatkowania zgodną z zasadą ceny rynkowej. Zapisy księgowane nie są więc korygowane.

- Niemniej jednak, w przypadku korekt cen transferowych, metoda kalkulacji organów podatkowych w razie korekt (patrz poz. 4) powinna być uwzględniona w celu uniknięcia rozbieżności interpretacyjnych.
- Kwestia sporna może powstać w sytuacji dokonywania korekt cen transferowych w odniesieniu do wybranego punktu z przedziału. Zdaniem podatników, stosownym jest dokonywanie korekt do poziomu pierwszego kwartyla (dolna granica przedziału rynkowego), podczas gdy organy podatkowe uznają, że korekty powinny być dokonywane do wartości mediany z przedziału rynkowego.
- 14. Czy Rumunia podpisała umowę MCAA (Multilateral Competent Authority Agreement) w celu umożliwienia automatycznej wymiany informacji country-by-country (CbCR)?**
- Rumunia podpisała MCAA i dokonuje wymiany informacji w ramach CbCR z 62 jurysdykcjami. Znaczącym wyjątkiem są tutaj Stany Zjednoczone, z którymi Rumunia nie zawarła umowy.
- 15. Jakie są kary za nieposiadanie dokumentacji cen transferowych (dla podatnika i Zarządu)? Czy istnieją kary, jeśli warunki transakcji nie były rynkowe?**
- Kary za nieprzygotowanie dokumentacji cen transferowych mogą wynieść od 400 EUR do 2 900 EUR, w zależności od wielkości podatnika.
- Rumuńskie organy podatkowe mają także możliwość dokonania korekty (w przypadku niezgodności z zasadą ceny rynkowej) lub doszacowania (w przypadku nieprzedstawienia przez spółkę niezbędnych informacji) wartości transakcji do poziomu rynkowego.
- 16. Czy ceny transferowe są w centrum zainteresowania organów podatkowych? Jeśli tak, jakiego rodzaju transakcje / podatnicy / lata itp. są zwykle kontrolowane?**
- Tak. Organ podatkowy systematycznie przeprowadzają ocenę ryzyk i typują podmioty ponoszące straty lub podmioty o niskich wynikach operacyjnych, będące częścią grup międzynarodowych i realizujące istotne transakcje wewnątrzgrupowe. Co do zasady, przed formalnym zażądaniem przedłożenia dokumentacji cen transferowych, organy podatkowe dokonują oceny ryzyka. Przybiera to formę uproszczonego benchmarku wskazującego lata, w których wyniki podmiotu były niższe niż rynkowe. Podatnik zostaje przeważnie poinformowany o takich wnioskach wraz z informacją o możliwości wszczęcia kontroli podatkowej, obejmującej ceny transferowe.
- 17. Czy uprzednie porozumienia cenowe (APAs) cieszą się popularnością w Rumunii? Ile porozumień zostało wydanych?**
- APA nie jest zbyt popularna. Zgodnie z najświeższymi dostępnymi danymi, zgodnie ze stanem na koniec 2017 roku zawartych zostało 10 uprzednich porozumień cenowych.

18. Czy regulacje prawne w Rumunii obejmują określone specjalne, lokalne obowiązki dokumentowania, np. specjalne deklaracje dotyczące cen transferowych?
- Nie. W trakcie kontroli podatkowej organy podatkowe mogą zażądać oświadczenia pod przysięgą od osób uprawnionych do reprezentacji spółki, w zakresie wskazania informacji dotyczących podmiotów powiązanych.
19. Czy przepisy w Rumunii przewidują możliwość korzystania z uproszczonej zasady rozliczeń tzw. safe harbour? Jeśli tak, prosimy o wskazanie szczegółowych informacji, tj.: informacji o tym, jakie transakcje mogą korzystać z uproszczenia, jakie warunki muszą zostać spełnione, a także jakie uproszczenia wynikają z tych procedur. Czy są jakieś wymogi sprawozdawcze wobec organów podatkowych w związku ze stosowaniem procedury safe harbour?
- Nie.
20. Czy sytuacja związana z COVID-19 wpłynęła na przepisy dotyczące cen transferowych w Rumunii, np. w odniesieniu do przedłużenia terminu wypełniania obowiązków związanych z cenami transferowymi?
- Nie.
21. Czy w rumuńskich przepisach istnieje odniesienie do możliwości recharakteryzacji bądź pominięcia transakcji, czy organy podatkowe stosują takie narzędzia w praktyce w ramach kontroli podatkowych?
- Zgodnie z art. 11 ust. 1 Rumuńskiego Kodeksu podatkowego organy podatkowe mają możliwość stosowania recharakteryzacji lub nieuznawania dla transakcji pozbawionych substancji ekonomicznej. W odniesieniu do dokumentacji cen transferowych przypadki recharakteryzacji są bardzo rzadkie, niemniej jednak mogą wystąpić.
22. Jak ustalana jest wartość transakcji finansowych w rozumieniu przepisów dotyczących cen transferowych, np. w przypadku pożyczki, czy porównywaną z progiem wartością transakcji będą odsetki czy kapitał pożyczki?
- W przypadku transakcji finansowych ustawodawca koncentruje się na stopie procentowej. Na podstawie Rozporządzenia 442/2016 dokonuje podziału podatników na różne grupy, z różnymi obowiązkami w zakresie dokumentacji cen transferowych. Wartość transakcji finansowych ustalana jest na podstawie wartości odsetek zapłaconych / otrzymanych dla transakcji realizowanych z podmiotami powiązanymi.



SŁOWACJA

Regulacje

► Regulacje

- ▷ Ustawa o podatku dochodowym (Nr 595/2003 z późn. zmianami),
- ▷ Wytyczne wydane przez Ministerstwo Finansów MF/014283/2016-724 (dalej: „Wytyczne”).

► Zasada ceny rynkowej oraz definicja podmiotów powiązanych

Zasada ceny rynkowej:

Artykuł 18 (1) Ustawy o podatku dochodowym definiuje zasadę ceny rynkowej. Definicja opiera się na porównaniu warunków ustalonych w transakcjach kontrolowanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi, z warunkami, które ustaliłyby między sobą podmioty niezależne w porównywalnych transakcjach, w porównywalnych okolicznościach.

Definicja podmiotów powiązanych:

Artykuł 2 lit. n) (definicja podmiotu powiązanego) oraz lit. r) (definicja podmiotu powiązanego niebędącego rezydentem) Ustawy o podatku dochodowym.

► Dokumentacja cen transferowych

Wymagania dotyczące dokumentacji cen transferowych zostały określone w Wytycznych Ministra Finansów Słowacji nr MF/014283/2016-724. Opisują one elementy, które powinna zawierać dokumentacja cen transferowych zgodnie z art. 18 ust. 1 Ustawy o podatku dochodowym.

Wytyczne OECD

- Organy podatkowe **zazwyczaj uwzględniają zapisy Wytycznych OECD**, np. akceptowalne metody wymienione w Ustawie o podatku dochodowym odpowiadają metodom wymienionym w Wytycznych OECD.

Definicja podmiotów powiązanych

Zgodnie z Ustawą o podatku dochodowym:

- pojęcie „**podmiot powiązany**” oznacza osobę spokrewnioną, osobę z powiązaniami o charakterze ekonomicznym, osobistym lub powiązaniami o innym charakterze, lub osobę/podmiot należące do skonsolidowanej grupy,
- pojęcie „**powiązania ekonomiczne lub osobiste**” oznacza (i) udział podmiotu we własności, kontroli lub zarządzaniu innym podmiotem lub (ii) wzajemne relacje między podmiotami, które są kontrolowane lub zarządzane przez ten sam podmiot lub osobę spokrewnioną, lub (iii) przypadek gdy ten podmiot lub osoba bliska posiadają bezpośredni lub pośredni udział we własności innego podmiotu, gdzie udział:
 - ▷ we własności lub kontroli oznacza bezpośredni udział, pośredni udział lub pochodny pośredni udział przekraczający 25% w kapitale zakładowym; bezpośredni udział, pośredni udział lub pochodny pośredni udział przekraczający 25% w prawie głosu lub udział powyżej 25% w zysku; w przypadku, gdy pochodny udział pośredni przekracza 50%, wszystkie podmioty, które zostały wzięte pod uwagę w określaniu powiązań zostaną uznane za posiadające powiązania ekonomiczne bez względu na wielkość ich udziałów

Metody weryfikacji cen transferowych

Wymogi dotyczące dokumentacji cen transferowych

- ▶ pojęcie „**zarządzanie**” oznacza relacje między członkami statutowych organów, członkami organów nadzorczych lub członkami podobnych organów osoby prawnej lub podmiotu, a tą osobą prawną lub podmiotem,
- ▶ pojęcie „**inne powiązania**” oznacza stosunki prawne lub inne podobne stosunki ustanowione w szczególności w celu zmniejszenia podstawy opodatkowania lub zwiększenia straty podatkowej,
- ▶ pojęcie „**podmiot niebędący rezydentem**” oznacza sytuację, w której osoba fizyczna będąca rezydentem, osoba prawna będąca rezydentem lub podmiot będący rezydentem są powiązane z osobą fizyczną niebędącą rezydentem, osobą prawną niebędącą rezydentem lub podmiotem będącym nierezydentem, jak określono w lit. a) powyżej; powyższe znajduje zastosowanie również do relacji między podatnikiem podlegającym nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu i jego zakładami zagranicznymi oraz do relacji między podatnikiem podlegającym ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu i jego zakładami na terytorium Słowacji oraz do relacji między zagranicznymi zakładami podatników, którzy są powiązani w sposób określony w lit. a) oraz do zależności między tymi zagranicznymi zakładami oraz tymi podatnikami.
- ▶ **Metody ustalania cen transferowych**, które są akceptowane przez organy podatkowe **opierają się na Wytycznych OECD**. Tymi metodami są:
 - ▷ metody tradycyjne: (i) metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej, (ii) metoda ceny odprzedaży, (iii) metoda koszt plus;
 - ▷ metody zysku transakcyjnego: (i) metoda podziału zysków, (ii) metoda marży transakcyjnej netto.
- ▶ Obecnie na Słowacji nie występuje hierarchia stosowania metod cen transferowych.
- ▶ Szczegółowe uzasadnienie dlaczego metody, które należy zastosować w pierwszej kolejności nie mają zastosowania nie jest wymagane przepisami prawa, jednakże jest ono mocno wskazane. W praktyce uzasadnienie może być wymagane przez organy podatkowe, ponieważ podatnik jest zobowiązany do zastosowania najbardziej odpowiedniej metody, która jest zgodna z zasadą ceny rynkowej.
- ▶ Od 1 stycznia 2015 roku obowiązek przygotowania dokumentacji cen transferowych dotyczy także **podmiotów krajowych**. Wytyczne wyróżniają trzy rodzaje dokumentacji ze względu na ich zakres:
 - ▷ skróconą (co do zasady dotyczy podmiotów krajowych oraz mikro-podmiotów),
 - ▷ podstawową (zazwyczaj dotyczy podmiotów zagranicznych, małych, średnich oraz dużych podmiotów),
 - ▷ pełną (dotyczy małych, średnich i dużych podmiotów zagranicznych).
- ▶ Podmioty zobowiązane do sporządzania dokumentacji cen transferowych muszą spełniać określone kryteria w następujących obszarach:

- ▷ rozmiar podmiotu,
 - ▷ rodzaj transakcji (krajowe, zagraniczne z krajami kontraktowymi / niekontraktowymi),
 - ▷ szczególne okoliczności,
 - ▷ istotność.
- ▶ Zakres dokumentacji jest określany w zależności od poziomu ryzyka związanego z działalnością danych podmiotów. Podmioty o niskim poziomie ryzyka nie powinny być obciążane nadmiernymi obowiązkami administracyjnymi. W związku z tym są zobowiązane do przygotowania jedynie skróconej wersji dokumentacji.

Jednakże Wytyczne definiują szczególne okoliczności powodujące wyższe ryzyko w zakresie cen transferowych lub skutkujące obowiązkiem przygotowania pełnej dokumentacji. Niniejsze okoliczności to:

- ▷ podmiot złożył wniosek o zaakceptowanie metody ustalania cen transferowych,
 - ▷ podmiot złożył wniosek o korektę podstawy opodatkowania w odniesieniu do zagranicznych transakcji kontrolowanych,
 - ▷ podmiot złożył wniosek o przyznanie ulgi podatkowej,
 - ▷ podmiot ponosi stratę przekraczającą 300 000 EUR lub przekraczającą 400 000 EUR w ciągu 2 lat (dalej: „cztery okoliczności”).
- ▶ Istnieje również hierarchia poziomów ryzyka w zależności od państwa, która jest odzwierciedlona w zakresie obowiązków dokumentacyjnych. Co do zasady, krajowe transakcje kontrolowane cechują się niższym ryzykiem, pod warunkiem, że nie wystąpiła żadna z wyżej wymienionych czterech okoliczności. Zagraniczne transakcje kontrolowane z podmiotami z krajów kontraktowych są uznawane za transakcje obarczone niższym ryzykiem niż w przypadku transakcji z podmiotami z krajów niekontraktowych.

Wszystkie transakcje wewnątrzgrupowe muszą zostać udokumentowane. Różnica dotyczy tego, w jakim zakresie należy przygotować dokumentację.

Podatnicy przygotowujący **skróconą dokumentację cen transferowych** muszą przedstawić listę kontrolowanych transakcji razem z opisem każdej z transakcji, wliczając w to określenie stron transakcji, wartość transakcji wyrażoną w jednostkach pieniężnych oraz pozostałe informacje dotyczące kontrolowanych transakcji (warunki gospodarcze lub inne czynniki mające wpływ na kontrolowaną transakcję).

Podatnicy przygotowujący dokumentację **podstawową** lub **dokumentację cen transferowych w pełnym zakresie** powinni ją przygotować tylko dla transakcji **istotnych** (transakcji, których wartość przekracza poziom istotności określony na potrzeby rachunkowości określone w MSSF), niemniej jednak zawsze dla transakcji lub grupy transakcji o wartości **przekraczającej 1 000 000 EUR** w danym okresie rozliczeniowym. W przypadku pozostałych transakcji, tacy podatnicy przygotowują skróconą dokumentację. Transakcje kontrolowane, które nie są istotne mogą być również przedstawione w dokumentacji podstawowej lub pełnej.

- ▶ Wytyczne określają, jakie informacje powinny być zawarte w dokumentacji cen transferowych w wersji podstawowej, a jakie w pełnej dokumentacji cen transferowych, w skład której wchodzi analiza porównawcza.
- ▶ Od 1 stycznia 2014 roku, organy podatkowe mogą **wezwać do przedstawienia dokumentacji cen transferowych w dowolnym momencie** (nie tylko w trakcie kontroli), **termin na złożenie** dokumentacji został zmniejszony do **15 dni** od dnia doręczenia wezwania.
- ▶ **Ciężar dowodu że transakcja została przeprowadzona na warunkach rynkowych spoczywa na podatniku.**
- ▶ **W praktyce korekty cen transferowych dokonywane przez podatników są akceptowane przez organy podatkowe na podstawie wniosku.**
- ▶ Nie ma zwolnienia z obowiązków dokumentacyjnych w zakresie cen transferowych, jednak istnieją uproszczenia dla osób fizycznych, MŚP oraz transakcji krajowych. Nie ma wymogu przygotowywania analizy funkcji, analizy ryzyk oraz analizy porównawczej dla osób fizycznych, MŚP i transakcji krajowych.
- ▶ Dokumentacja cen transferowych powinna zostać sporządzona w **języku słowackim**, jednakże na wniosek podatnika organy podatkowe mogą wyrazić zgodę na przedłożenie dokumentacji w innym języku, zwykle angielskim.

Safe harbours

- ▶ Brak uproszczonego podejścia mającego zastosowanie do usług wewnątrzgrupowych o niskiej wartości dodanej.
- ▶ Brak regulacji w zakresie uproszczonych zasad rozliczeń (safe harbours).

Procedury audytu i kary dotyczące cen transferowych

- ▶ Słowackie centralne organy podatkowe utworzyły departamenty zajmujące się cenami transferowymi i w większym stopniu koncentrują się na kontrolach podatkowych, dlatego też widoczna jest rosnąca liczba kontroli transakcji wewnątrzgrupowych we wszystkich rodzajach działalności.
- ▶ Administracja podatkowa może nałożyć (nawet kilkukrotnie) specjalną karę w wysokości do 3 000 EUR na podatnika, który nie wywiązuje się z przedstawienia dokumentacji cen transferowych (tj. za naruszenie obowiązku niepieniężnego, jeżeli dokumentacja cen transferowych nie została przekazana organom podatkowym na ich żądanie w wyznaczonym terminie 15 dni), jak również zwykłą karę w wysokości trzykrotności podstawowej stopy procentowej Europejskiego Banku Centralnego (EBC) lub 10% w skali roku (w zależności od tego, która z wartości jest wyższa) od kwoty podatku oszacowanej przez organ podatkowy. **Kary za celowe unikanie i uchylanie się od płacenia podatków poprzez ustalanie nieprawidłowych cen transferowych w kontrolowanych transakcjach zostały podwojone** (do 20% rocznie). Natomiast w przypadku, gdy podatnik zrzeka się odwołania i zapłaci w wyznaczonym terminie doszacowaną różnicę, organ podatkowy nakłada karę w standardowej wysokości (10% rocznie).

Korekty cen transferowych

- ▶ Ponadto, w przypadku gdy kontrola podatkowa odbywa się w następstwie procesu zatwierdzania cen transferowych, a dodatkowy podatek jest naliczany z innego powodu niż celowe unikanie zobowiązań podatkowych lub uchylanie się od płacenia podatków, sankcja będzie niższa: zamiast trzykrotnej, jednorazowa stopa procentowa EBC. W przypadku dodatkowego naliczenia podatku wynikającego z nieprzestrzegania zasady ceny rynkowej nałożona zostanie kara w wysokości trzykrotności bazowej stopy procentowej Europejskiego Banku Centralnego lub 10% wartości błędnie obliczonego podatku (w zależności od tego, która z tych wartości jest wyższa). Kara ta jest dwukrotnie wyższa w przypadku doszacowania wynikającego z działań niezgodnych z klauzulą obejścia prawa podatkowego General Anti-Avoidance Rule (tzw. GAAR).
- ▶ Zgodnie z Ustawą o podatku dochodowym istnieje obowiązek zwiększenia podstawy opodatkowania o różnicę pomiędzy faktycznie zastosowaną ceną transakcji a ceną transakcji na warunkach rynkowych, ale tylko wtedy, gdy różnica ta zmniejsza podstawę opodatkowania.
- ▶ Wiersz nr 110 deklaracji podatkowej CIT jest dostosowany do wspomnianej sytuacji oraz umożliwia korektę (zwiększenie) podstawy opodatkowania o wartość różnicy pomiędzy ceną określoną w księgach podatnika a ceną zgodną z zasadą ceny rynkowej (tj. nieksięgową korektą podstawy opodatkowania). Jedyną wytyczną w przypadku zastosowania powyższej korekty jest nota wyjaśniająca do deklaracji podatkowej podatku dochodowego od osób prawnych.
- ▶ Ustawa o podatku dochodowym reguluje również sytuacje, w których zarówno pierwotne korekty, jak i korekty korespondujące są dokonywane przez podatników krajowych, tj. gdy obie korekty mają wpływ na słowacki budżet państwa.
- ▶ Zasadniczo odpowiednia korekta jest dobrowolna, z wyjątkiem sytuacji, gdy jeden z podatników jest odbiorcą pomocy państwa w formie ulgi podatkowej. W takim przypadku korekta jest obowiązkowa i jest uzależniona od szczególnych okoliczności danego przypadku.
- ▶ Odpowiednie korekty na Słowacji podlegają obowiązkowi zgłoszenia w terminie składania odpowiedniej deklaracji podatkowej.

Umowy o podziale kosztów (Cost Contribution Agreements (CCAs))

- ▶ Tak, co do zasady CCA są akceptowane; w myśl art. 17 (5) Ustawy o podatku dochodowym. Nowelizacja rozszerzyła możliwość odliczania kosztów poniesionych przez innego członka grupy pod warunkiem, że koszty te są związane z działalnością podatnika (wcześniej dotyczyły tylko usług).
- ▶ Przy ustalaniu podstawy opodatkowania podmiotu powiązanego, dopuszcza się uznanie proporcjonalnych kosztów jako kosztów podatkowych, które zostały poniesione przez podmiot trzeci, z którym jest on powiązany, jeśli:
 - ▷ koszty są powiązane z zakresem działalności podmiotu zależnego;
 - ▷ podmiot powiązany musiałby ponieść koszty lub złożyć zamówienie na daną usługę do podmiotu niezależnego, jeżeli usługa ta nie byłaby świadczona przez podmiot z którym jest powiązany;

Uprzednie porozumienia cenowe (Advanced Pricing Agreements (APAs))

- ▷ cena usługi została ustalona zgodnie z zasadą ceny rynkowej;
- ▷ podmiot powinien przedstawić ewidencję łącznej kwoty kosztów związanych lub poniesionych w związku ze świadczeniem usługi oraz przedstawić podział pomiędzy jej odbiorców.
- ▶ Uprzednie porozumienia cenowe odnoszą się do zastosowanej metody jak również do wysokości marży/narzut.
- ▶ W słowackim ustawodawstwie dopuszczalne są dwa rodzaje uprzednich porozumień cenowych: **jednostronne oraz dwustronne**.
- ▶ W przypadku jednostronnych uprzednich porozumień cenowych opłata na rzecz administracji wynosi 10 000 EUR, w przypadku dwustronnych porozumień cenowych jest to kwota 30 000 EUR.
- ▶ Uprzednie porozumienie cenowe może być zawarte na **okres nie dłuższy niż 5 lat**.
- ▶ Za obopólną zgodą zaangażowanych państw, również ceny transferowe za poprzednie okresy („roll back”) mogą zostać objęte dwu lub wielostronnym uprzednim porozumieniem cenowym.
- ▶ Uprzednie porozumienie cenowe stanowią stosunkowo nowe instrumenty w słowackim ustawodawstwie, a międzynarodowe korporacje występują o jednostronne, jak również dwustronne uprzednie porozumienia cenowe. Jednakże słowacki organ podatkowy nie publikuje danych o uprzednich porozumieniach cenowych, ani w formie rocznego sprawozdania, ani poprzez ujawnienie danych na forum publicznym.

Wdrożenie BEPS

- ▶ **Dokumentacja cen transferowych** – Wytyczne Nr MF/014283/2016-724 określają obowiązkowe elementy dokumentacji cen transferowych, która jest, co do zasady, zgodna z podejściem Master File oraz Local File.
- ▶ Dokumentacja powinna składać się z dokumentacji grupowej (Master File) oraz lokalnej (Local File). Dokumentacja grupowa zawiera ogólne informacje o grupie podmiotów powiązanych oraz dane identyfikacyjne członków grupy, strukturę organizacyjną grupy, charakterystykę rynku, działalność grupy na rynku, strategię gospodarczą oraz ogólny opis funkcji pełnionych, ryzyk ponoszonych oraz aktywów zaangażowanych przez członków grupy. Dokumentacja lokalna uzupełnia dokumentację grupową i zawiera informacje dotyczące słowackiego podatnika. Ponadto, zawiera informacje dotyczące podejścia do zagadnienia cen transferowych, używanych metod, ustalania ceny oraz listę wszystkich transakcji dokonywanych z podmiotami powiązаныmi. **Dokumentacja lokalna powinna zawierać również analizę porównawczą dla transakcji.**
- ▶ **Raportowanie CbC** – Słowacja podpisała wielostronne porozumienie w sprawie automatycznej wymiany informacji. Raportowanie CbC zostało już wdrożone do słowackiego ustawodawstwa.
- ▶ **Porozumienia Hybrid Mismatch (ang. Hybrid Mismatch Arrangements)** – Słowacja przewiduje podobny przepis dotyczący udziałów w zyskach (Art. 12/7/c CIT).

- ▶ **Zagraniczna spółka kontrolowana (ang. CFC)** – przepisy dotyczące CFC mają zastosowanie po raz pierwszy dla okresu podatkowego rozpoczynającego się od dnia 1 stycznia 2019 roku. Celem tych przepisów jest walka ze sztucznym przenoszeniem zysków słowackich spółek i stałych zakładów do kontrolowanych spółek mających siedzibę poza granicami Słowacji. Przepisy dotyczące CFC oznaczają, że dochód z nisko opodatkowanych CFC zostanie przypisany do kontrolującej spółki słowackiej, w zależności od faktycznie pełnionych funkcji i ryzyka podejmowanego przez spółkę kontrolowaną. Przepisy dotyczące CFC będą miały zastosowanie w przypadkach, w których słowacka spółka ma wpływ kontrolny, a jednocześnie podatek płacony za granicą jest niższy niż 50% podatku, który miałby zastosowanie na Słowacji.
- ▶ **Odliczenia odsetek (ang. Interest deductions)** – słowackie prawo podatkowe przewiduje zasadę cienkiej kapitalizacji (art. 21a CIT). Zasada ta wprowadza ograniczenie kosztów odsetkowych w wysokości 25% EBITDA (zysku przed potrąceniem odsetek, podatku, amortyzacji) wykazanego w sprawozdaniu finansowym zgodnie ze słowackimi zasadami rachunkowości lub zasadami MSSF.
- ▶ **Szkodliwe praktyki podatkowe (ang. Harmful tax practices)** – automatyczna wymiana informacji dotyczących orzeczeń podatkowych i uprzednich porozumień cenowych została wdrożona na Słowacji w 2016 roku i ma zastosowanie również do orzeczeń wydanych w ciągu poprzednich pięciu lat.
- ▶ **Podatek od niezrealizowanych zysków (ang. Exit taxation)** – od dnia 1 stycznia 2018 roku wszystkie wartości ekonomiczne wytworzone na Słowacji podlegają opodatkowaniu. Opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych będzie miało zastosowanie w momencie, gdy Słowacja utraci swoje prawa do opodatkowania, np. w wyniku przeniesienia działalności za granicę, przeniesienia aktywów do zagranicznego zakładu lub przeniesienia aktywów ze słowackiego zakładu z powrotem do siedziby głównej.
- ▶ **GAAR** – Słowackie prawo przewiduje już ogólny zapis o zwalczaniu nadużyć (art. 3/6 Kodeksu postępowania podatkowego), a podobny przepis dotyczący udziałów w zyskach stanowi art. 50a CIT.
- ▶ **Stały zakład (ang. Permanent establishment)** – Wdrażanie jest zgodnie z wielostronnym instrumentem OECD.
- ▶ **Konwencja MLI** – Jako członek OECD Słowacja przystąpiła do wielostronnej konwencji w przypadku 64 z łącznej liczby 68 zawartych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Można krótko podsumować, że Słowacja zdecydowała się na większość postanowień bez zastrzeżeń, podczas gdy większość z nich musi być zaakceptowana przez oba umawiające się państwa. Jeżeli chodzi o stosowanie metod eliminacji podwójnego opodatkowania, Słowacja zdecydowała się na zastosowanie ogólnej metody zaliczenia podatku w odniesieniu do wszystkich rodzajów dochodów, w przypadku których umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania umożliwiają drugiej jurysdykcji opodatkowanie dochodów. Jedynym przepisem, który nie został zaakceptowany, jest przepis arbitrażowy.

1. Czy metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej jest metodą preferowaną (czy powinna zostać odrzucona z odpowiednim uzasadnieniem, jeśli inna metoda jest stosowana)?
2. W odniesieniu do pierwszeństwa stosowanych metod, czy istnieje konieczność szczegółowego uzasadnienia dlaczego preferowana metoda nie została zastosowana?
3. Czy akceptowana jest analiza przygotowana na danych zagranicznych (Pan-European), czy preferowana jest analiza porównawcza przygotowana na podstawie danych krajowych?
4. Czy istnieją preferencje (w ustawodawstwie związanym z cenami transferowymi bądź w realizowanej w tym zakresie praktyce) dotyczące miar statystycznych stosowanych w analizach porównawczych, takich jak przedział międzykwartylowy lub pojedyncze miary statystyczne?
Czy pełen przedział (minimum-maksimum) jest akceptowany jako przedział rynkowy?
5. Czy są jakieś preferencje dotyczące wyboru punktu przedziału międzykwartylowego, który powinien być stosowany, tj. czy mediana jest preferowana, czy dowolny punkt mieszczący się w przedziale międzykwartylowym jest akceptowalny?
Czy organy podatkowe dopuszczają dowolny poziom narzutu na kosztach usług, dopóki mieści się on w przedziale międzykwartylowym, czy preferują określony poziom narzutu, np. 5%?

W aktualnie obowiązujących przepisach prawa podatkowego nie obowiązuje hierarchia metod używanych w zakresie cen transferowych.

Nie jest to wymagane przez prawo, jednak stanowczo zalecane. W praktyce może być wymagane przez organy podatkowe, ze względu na to, że podatnik jest zobligowany do zastosowania najbardziej odpowiedniej metody, która wynika z zastosowania zasady arm's length.

Akceptowana jest analiza porównawcza przygotowana zarówno na podstawie danych krajowych, jak i na podstawie danych zagranicznych (Pan-European).

W praktyce używany jest zazwyczaj przedział międzykwartylowy.

Organy podatkowe akceptują właściwie każdy punkt z przedziału międzykwartylowego. Jednak, jeśli cena nie mieści się w przedziale międzykwartylowym, preferowana jest mediana.

6. Czy administracja podatkowa korzysta z danych porównawczych, które nie są publicznie dostępne (tzw. secret comparables) w celu doszacowania?
- Nie.
7. Jak organy podatkowe podchodzą do akceptowania podmiotów ponoszących stratę (zagregowaną lub odnotowaną w poszczególnych latach) w ramach przygotowywanej analizy porównawczej?
- Generalnie podmioty wykazujące stratę w okresie rozrachunku są akceptowane, jeśli występują uzasadnione podstawy takiej sytuacji oraz w zależności od analizy funkcji oraz analizy ryzyka.
- Jak organy podatkowe podchodzą do akceptowania podmiotów wykazujących ponadprzeciętne wyniki w ramach przygotowywanej analizy porównawczej?
8. Jaki okres badany w analizie jest preferowany przez organy podatkowe – 3 czy 5 lat?
- Zazwyczaj 3 lata.
9. Czy istnieją wymogi dotyczące aktualizacji analiz porównawczych? Jeśli tak, jak często powinny być one aktualizowane? Czy istnieje możliwość aktualizacji wyłącznie wyników finansowych porównywalnych podmiotów z finalnej próby, czy cała analiza powinna zostać zaktualizowana?
- Nie jest to wymagane przez prawo. W praktyce analizy porównawcze są zazwyczaj aktualizowane co 3 lata.
10. Jaki jest maksymalny próg kapitału zakładowego dla podmiotów spełniających warunki w próbie porównywalnych podmiotów?
- 25%
11. Czy ciężar dowodu (że transakcja odbywa się na warunkach rynkowych) spoczywa na podatniku czy na administracji podatkowej?
- Co do zasady ciężar dowodu spoczywa na podatniku.
12. Czy dokumentacja cen transferowych powinna być przygotowana w lokalnym języku urzędowym czy może być sporządzona po angielsku?
- Dokumentacja powinna zostać sporządzona w języku słowackim, jednakże na prośbę podatnika organy podatkowe mogą przyzwolić na złożenie dokumentów w innym języku, zazwyczaj po angielsku.

13. **Czy organy podatkowe akceptują samodzielnie zainicjowane korekty?**
- Co do zasady organy podatkowe akceptują samodzielnie zainicjowane korekty.
14. **Czy Słowacja podpisała umowę MCAA (Multilateral Competent Authority Agreement) w celu umożliwienia automatycznej wymiany informacji country-by-country (CbCR)?**
- Tak.
15. **Jakie są kary za nieposiadanie dokumentacji cen transferowych (dla podatnika i Zarządu)? Czy istnieją kary, jeśli warunki transakcji nie były rynkowe?**
- W przypadku dodatkowego wymiaru podatku wynikającego z niezgodności z zasadą ceny rynkowej zostanie pobrana kara w wysokości potrójnej podstawowej stopy procentowej Europejskiego Banku Centralnego lub 10% z błędnie obliczonego podatku (brany pod uwagę jest wyższy wymiar). Kara jest podwójna w przypadku niezgodności z GAAR.
- Organy podatkowe mogą również wymierzyć podatnikowi, nawet wielokrotnie, dodatkową karę specjalną w wysokości do 3 000 EUR za niezgodności z obowiązkami dokumentacyjnymi w zakresie cen transferowych, np. za naruszenie niepieniężnego obowiązku (jeśli dokumentacja cen transferowych nie została dostarczona organowi podatkowemu na jego żądanie w terminie 15 dni).
16. **Czy ceny transferowe są w centrum zainteresowania organów podatkowych? Jeśli tak, jakiego rodzaju transakcje / podatnicy / lata itp. są zwykle kontrolowane?**
- Centralne organy podatkowe Słowacji utworzyły departamenty do spraw cen transferowych i coraz bardziej skupiają się na kontrolach podatkowych, co sprawia, że wzrost liczby kontroli jest obserwowany we wszystkich branżach.
17. **Czy uprzednie porozumienia cenowe (APAs) cieszą się popularnością na Słowacji? Ile porozumień zostało wydanych?**
- Uprzednie porozumienia cenowe (APAs) są relatywnie nowym instrumentem w prawie słowackim i zarówno jednostronne, jak i dwustronne porozumienia są pożądane przez korporacje międzynarodowe. Jednakże słowackie organy podatkowe nie publikują danych dotyczących APA, ani w formie rocznego raportu, ani ujawnienia danych na forum publicznym.
18. **Czy przepisy na Słowacji nakładają dodatkowe obowiązki sprawozdawcze w zakresie cen transferowych (np. deklarację / informację o cenach transferowych)?**
- Nie ma żadnych specjalnych, lokalnych obowiązków dokumentacyjnych poza raportami CbC.

19. Czy przepisy na Słowacji przewidują możliwość korzystania z uproszczonej zasady rozliczeń tzw. safe harbour? Jeśli tak, prosimy o wskazanie szczegółowych informacji, tj.: informacji o tym, jakie transakcje mogą korzystać z uproszczenia, jakie warunki muszą zostać spełnione, a także jakie uproszczenia wynikają z tych procedur. Czy są jakieś wymogi sprawozdawcze wobec organów podatkowych w związku ze stosowaniem procedury safe harbour?

Nie występują żadne procedury uproszczonych zasad rozliczeń w regulacjach dotyczących cen transferowych.

20. Czy sytuacja związana z COVID-19 wpłynęła na przepisy dotyczące cen transferowych na Słowacji, np. w odniesieniu do przedłużenia terminu wypełniania obowiązków związanych z cenami transferowymi?

Dokumentacja cen transferowych musi zostać sporządzona w tym samym czasie co deklaracja roczna dot. podatku dochodowego, gdzie termin został przedłużony do końca miesiąca kalendarzowego, następującego po dacie końca sytuacji wyjątkowej związanej z COVID-19.

21. Czy w słowackich przepisach istnieje odniesienie do możliwości recharakteryzacji bądź pominięcia transakcji, czy organy podatkowe stosują takie narzędzia w praktyce w ramach kontroli podatkowych?

Postępowanie podatkowe na zasadzie przepisów Ustawy o Postępowaniu Podatkowym opiera się m.in. na następujących zasadach:

- Kontrola podatkowa prowadzona jest w zakresie rzeczywistej / faktycznej treści czynności prawnej lub innych faktów istotnych dla organów podatkowych.
- Organy podatkowe nie biorą pod uwagę postępowań sądowych oraz innych zdarzeń, których dominującym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej w sposób sprzeczny z wykładnią lub celem przepisów podatkowych.

W praktyce obie z powyższych zasad są stosowane przez organy podatkowe.

22. Jak ustalana jest wartość transakcji finansowych w rozumieniu przepisów dotyczących cen transferowych, np. w przypadku pożyczki, czy porównywaną z progiem wartością transakcji będą odsetki czy kapitał pożyczki?

W przypadku transakcji finansowych to wysokość odsetek musi być porównana z progiem.



SŁOWENIA

Regulacje

► Regulacje

- ▷ Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (ZDDPO-2) i Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (ZDoh-2),
- ▷ Ustawa o postępowaniu podatkowym (ZDavP),
- ▷ Regulacje w zakresie cen transferowych (Dziennik Urzędowy RS, nr 141/06 i 4/12),
- ▷ Przepisy w sprawie stosowania ustawy o postępowaniu podatkowym (Dziennik Urzędowy RS, nr 80/19),
- ▷ Przepisy dotyczące deklaracji podatku dochodowego od osób prawnych (Dziennik Urzędowy RS, nr 109/13, 83/14, 101/15, 79/17 i 80/19),
- ▷ Słoweńskie standardy rachunkowości (SRS).

► Zasada ceny rynkowej i definicja podmiotów powiązanych

Art. 16-19 ZDDPO-2 i art. 16 ZDoh-2 wprowadzają zasadę ceny rynkowej, podając definicję podmiotu powiązanego („powiązanie”) oraz praw własności i inne zasady określania, czy strony są powiązane.

► Dokumentacja cen transferowych

Artykuł 382 ZDavP zawiera wytyczne dotyczące transakcji będących przedmiotem obowiązków dokumentacyjnych.

Wytyczne OECD

- Słoweńskie regulacje w zakresie cen transferowych nie odnoszą się bezpośrednio do Wytycznych OECD.
- Niemniej jednak, organy podatkowe i sądy często powołują się na Wytyczne OECD przy stosowaniu zasad dotyczących cen transferowych.

Definicja podmiotów powiązanych

Rezydent i nierezydent są podmiotami powiązanymi, wówczas gdy:

- Podatnik posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25% wartości lub liczby akcji lub udziałów, udziałów w zarządzaniu lub kontroli lub prawach głosu jednostki zagranicznej lub kontroluje jednostkę zagraniczną na podstawie umowy lub warunków transakcji odbiegających od warunków, które zostały lub zostałyby ustalone pomiędzy podmiotami niepowiązanymi w takich samych lub porównywalnych okolicznościach; lub
- Jednostka zagraniczna posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25% wartości lub liczby akcji lub udziałów, udziałów w zarządzaniu lub kontroli lub prawach głosu podatnika lub kontroluje podatnika na podstawie umowy lub warunków transakcji odbiegających od warunków, które zostały lub zostałyby osiągnięte pomiędzy podmiotami niepowiązanymi w takich samych lub porównywalnych okolicznościach; lub
- Ta sama osoba posiada jednocześnie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25% wartości lub liczby udziałów lub akcji, udziałów w zarządzaniu lub kontroli podatnika i jednostki zagranicznej lub dwóch podatników albo kontroluje je na podstawie umowy lub warunków transakcji odbiegających od warunków, które zostały lub zostałyby osiągnięte pomiędzy podmiotami niepowiązanymi w takich samych lub porównywalnych okolicznościach; lub

- ▶ Te same osoby lub członkowie ich rodzin posiadają bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25% wartości lub liczby akcji lub udziałów, udziałów w zarządzaniu lub kontroli podatnika i osoby zagranicznej lub dwóch rezydentów, lub kontrolują je na podstawie umowy lub warunków transakcji odbiegających od warunków, które zostały lub zostałyby osiągnięte pomiędzy podmiotami niepowiązanymi w takich samych lub porównywalnych okolicznościach.

Za członka rodziny uważa się współmałżonka osoby fizycznej lub osobę, z którą dana osoba fizyczna pozostaje w długotrwałym związku, który zgodnie z ustawą regulującą małżeństwo i stosunki rodzinne, ma takie same skutki prawne jak małżeństwo; lub partnera, z którym dana osoba żyje w zarejestrowanym na podstawie ustawy regulującej rejestrację związku partnerskiego związku partnerskim tej samej płci; dzieci, dzieci przysposobione i przybrane dzieci lub dzieci osoby, z którą dana osoba żyje w długotrwałym związku, który zgodnie z ustawą regulującą małżeństwo i stosunki rodzinne ma takie same skutki prawne jak małżeństwo; lub dzieci partnera, z którym dana osoba żyje w zarejestrowanym zgodnie z ustawą regulującą rejestrację związków partnerskich związku partnerskim tej samej płci; oraz rodzice lub rodzice adopcyjni danej osoby.

Dwa podmioty będące rezydentami są podmiotami powiązanymi:

- ▶ jeśli są powiązane kapitałowo, w zakresie zarządzania lub kontroli w taki sposób, że jeden rezydent posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25% wartości lub liczby akcji lub udziałów, udziałów w zarządzaniu, kontroli lub prawach głosu innego rezydenta lub kontroli drugiego rezydenta na podstawie umowy w sposób odbiegający od relacji występujących pomiędzy podmiotami niepowiązanymi;
- ▶ jeśli te same osoby prawne lub osoby fizyczne lub członkowie ich rodzin posiadają w dwóch podmiotach będących rezydentami bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25% wartości lub liczby akcji lub udziałów, udziałów w zarządzaniu lub kontroli lub prawach głosu lub kontrolują tych dwóch rezydentów na podstawie umowy w sposób odbiegający od relacji występujących pomiędzy podmiotami niepowiązanymi.
- ▶ Metodami ustalania cen transferowych akceptowanymi przez organy podatkowe są:
 - ▷ metody tradycyjne: (i) metoda porównywanej ceny niekontrolowanej, (ii) metoda ceny odsprzedaży, (iii) metoda koszt plus,
 - ▷ metody zysku transakcyjnego: (i) metoda podziału zysku, (ii) metoda marży transakcyjnej netto.
- ▶ Przy określeniu, czy wybrana została właściwa metoda ustalania cen transferowych, organy podatkowe uwzględniają:
 - ▷ zalety i wady każdej metody,

Metody weryfikacji cen transferowych

Wymogi dotyczące dokumentacji cen transferowych

- ▷ adekwatność każdej metody zależną od charakteru transakcji realizowanej pomiędzy podmiotami powiązanymi, który jest określany na podstawie analizy funkcji pełnionych przez strony transakcji realizowanej pomiędzy podmiotami powiązanymi (z uwzględnieniem wykorzystywanych aktywów i ponoszonego ryzyka),
 - ▷ dostępność wiarygodnych danych niezbędnych do zastosowania wybranej metody w celu ustalenia porównywalnych cen rynkowych, oraz
 - ▷ stopień porównywalności transakcji realizowanej pomiędzy podmiotami powiązanymi z transakcjami realizowanymi pomiędzy podmiotami niepowiązanymi oraz wiarygodność wszelkich dokonanych względem porównywalnych transakcji realizowanych pomiędzy podmiotami niepowiązanymi korekt niezbędnych do wyeliminowania różnic między nimi.
- ▶ Zgodnie z przepisami dotyczącymi cen transferowych, w ramach stosowania wybranej metody w celu określenia porównywalnych cen rynkowych, bardziej preferowane są porównania w wariacie wewnętrznym niż zewnętrznym.
 - ▶ W przypadku, gdy porównywalna cena rynkowa może zostać ustalona z taką samą wiarygodnością, przy zastosowaniu metod tradycyjnych i metod zysku transakcyjnego, zastosowanie metod tradycyjnych powinno mieć pierwszeństwo.
- ▶ Podatnik będący rezydentem zawierający jakiegokolwiek transakcje z podmiotami powiązanymi niebędącymi rezydentami lub będącymi rezydentami (w przypadku, gdy jeden z nich poniósł stratę podatkową, jest zwolniony z CIT lub płaci 0% CIT) jest zobowiązany sporządzić dokumentację cen transferowych i przedłożyć ją na żądanie organom podatkowym (niezależnie od wartości transakcji, ponieważ nie istnieją dodatkowo żadne progi istotności).
 - ▶ Dokumentacja cen transferowych musi zawierać dokumentację grupową i dokumentację lokalną.
 - ▶ Dokumentacja ogólna (dokumentacja grupowa), która może być jednolita dla grupy podmiotów powiązanych jako całości, powinna zawierać co najmniej opis podatnika, struktury organizacyjnej na poziomie globalnym oraz rodzaju powiązań (kapitałowych, wynikających z umowy, osobowych) występujących w ramach polityki cen transferowych podatnika), ogólny opis działalności gospodarczej oraz strategii, ogólnych gospodarczych i innych czynników oraz otoczenia konkurencyjnego.
 - ▶ Dokumentacja krajowa (dokumentacja lokalna) musi zawierać co najmniej:
 - ▷ informacje o transakcjach z podmiotami powiązanymi (opis, charakter, rodzaj, wartość, terminy, postanowienia i warunki),
 - ▷ informacje o przeprowadzeniu analizy porównawczej dla transakcji, biorąc pod uwagę:
 - charakterystykę aktywów i usług,
 - analizę funkcjonalną (pełnione funkcje w odniesieniu do zaangażowanych środków lub świadczeń oraz ponoszonych ryzyk),
 - warunki umowy,

- ekonomiczne i inne czynniki mające wpływ na transakcję,
- strategię gospodarczą,
- inne czynniki mające istotny wpływ na realizację transakcji,
- zastosowaną metodę cen transferowych oraz weryfikację ustalonych w transakcji cen z zasadą ceny rynkowej,
- inne dokumenty potwierdzające zgodność ustalonych w transakcji cen z zasadą ceny rynkowej.

Safe harbours

- ▶ Zgodnie ze słoweńskimi przepisami, odsetki naliczane od pożyczek udzielanych podmiotom powiązanim mogą być odliczane od podstawy opodatkowania do wysokości ostatniej opublikowanej, znanej w momencie zawarcia transakcji, uznanej stopy procentowej, bez dalszej analizy lub obowiązku raportowania. Ewentualne nadwyżki odsetek nie będą rozpoznawane dla celów podatkowych. Mogą zostać jednak uznane, jeżeli podatnik jest w stanie wykazać, że takie oprocentowanie zostałoby ustalone pomiędzy podmiotami niepowiązanymi.

Procedury audytu i kary dotyczące cen transferowych

- ▶ Podatnicy muszą regularnie przygotowywać dokumentację cen transferowych dla poszczególnych transakcji, jednakże najpóźniej do dnia złożenia zeznania podatkowego. W przypadku braku znaczącej różnicy między transakcjami, podatnicy mogą także przedstawić dokumentację dla dwóch lub więcej transakcji, pod warunkiem jednak, że dokonają korekt w zakresie potencjalnych różnic między nimi.
- ▶ Podatnicy muszą udostępnić dokumentację do dyspozycji organu podatkowego na jego żądanie podczas kontroli podatkowej. Co do zasady, podatnicy muszą udostępnić dokumentację niezwłocznie. Jeżeli podatnicy nie są w stanie dostarczyć dokumentacji niezwłocznie, organ podatkowy wyznacza termin na wywiązanie się z niniejszego obowiązku. Termin ten nie może być krótszy niż 30 i dłuższy niż 90 dni, z należyтым uwzględnieniem ilości i złożoności danych.
- ▶ Podatnicy powinni przechowywać dokumentację cen transferowych przez 10 lat od końca roku, którego ona dotyczy.
- ▶ Dokumentację cen transferowych należy przedłożyć w języku słoweńskim.
- ▶ Kary dla małych i średnich podatników wynoszą od 1 200 do 15 000 EUR. Kara dla dużych podatników wynosi od 3 200 do 30 000 EUR. Ponadto osoba zarządzająca może podlegać karze w wysokości od 600 do 4 000 EUR. Organy podatkowe generalnie nie nakładają kar w przypadku zastosowanej przez nie korekty cen transferowych.

Korekty cen transferowych

Korekty dokonywane przez podatnika:

- ▶ Słoweńskie przepisy podatkowe dopuszczają jedynie korektę in plus dokonywaną w ramach procedury korekty zeznania podatkowego od osób prawnych. Nie istnieje odniesienie do korekt in minus, których dokonanie nie jest możliwe w ramach procedury korekty zeznania podatkowego od osób prawnych.
- ▶ Generalnie, korekty in plus lub in minus w Słowenii są dozwolone i dokonuje się ich poprzez wystawienie faktur korygujących, not kredytowych lub not debetowych. Organy podatkowe często jednak kwestionują korekty in minus w ramach audytu podatkowego.

Korekty dokonywane przez organ podatkowy:

▶ Korekta pierwotna (art. 16 ZDDPO-2)

- ▷ Przy określaniu dochodu podatnika, ceny transferowe powinny być ustalane w odniesieniu do aktywów, w tym wartości niematerialnych i prawnych oraz usług; jednakże dochody co najmniej do wysokości, która jest ustalana przy uwzględnieniu cen lub porównywalnych aktywów lub usług, które w takich samych lub porównywalnych warunkach są ustalane lub byłyby ustalane na warunkach rynkowych pomiędzy podmiotami niepowiązanymi.
- ▷ Przy określaniu kosztów podatnika ceny transferowe ustala się w odniesieniu do aktywów, w tym wartości niematerialnych i prawnych oraz usług; jednakże co najmniej do wartości określonej przy zastosowaniu porównywalnych cen rynkowych.

▶ Korekta wtórna (art. 74 ZDDPO-2)

- ▷ Zgodnie z ZDDPO-2, niewykazany podział zysku dokonany na rzecz osoby posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25% wartości lub liczby akcji lub udziałów w kapitale, zarządzaniu lub kontroli płatnika lub posiadającej kontrolę nad płatnikiem na podstawie umowy lub w inny sposób odbiegający od relacji występujących pomiędzy podmiotami niepowiązanymi, podlega 15% podatkowi u źródła. Zgodnie z prawem, poprzez ukryty podział zysków rozumieć należy wszelkie opłaty zapewniane przez płatnika na rzecz podmiotu powiązanego, w szczególności z tytułu wszelkich form majątku i świadczonych usług, w tym z tytułu umorzenia zadłużenia, braku zapłaty lub zapłaty po cenie niższej niż rynkowa lub zapłaty za zakup wszelkich form aktywów i usług po cenie wyższej niż rynkowa, lub płatność za aktywa i usługi, w przypadku gdy aktywa nie zostały faktycznie nabyte lub usługi nie zostały świadczone. Ponadto, ukrytym podziałem zysku są objęte odsetki od pożyczek udzielonych po niższym oprocentowaniu lub otrzymanych po wyższym oprocentowaniu od wykazanego, a także odsetki od nadwyżki z tytułu pożyczek w rozumieniu cienkiej kapitalizacji.

Umowy o podziale kosztów (CCA)

- ▶ Zgodnie z przepisami w zakresie cen transferowych za umowę o podziale kosztów uznaje się umowę pomiędzy dwoma lub więcej podmiotami powiązаныmi, które dzielą koszty i ryzyko związane z badaniami i rozwojem, produkcją lub nabyciem aktywów, usług lub praw i które określają rodzaj i wielkość udziałów każdego uczestnika.
- ▶ Zgodnie z prawem, proporcjonalny udział każdego uczestnika w całkowitym uzgodnionym wkładzie musi być zgodny z proporcjonalnym udziałem tego uczestnika w oczekiwanych korzyściach płynących z porozumienia w taki sposób, w jaki podmioty niepowiązane byłyby gotowe uczestniczyć w podziale – w takich samych lub porównywalnych okolicznościach – zgodnie z racjonalnymi oczekiwanymi korzyściami wynikającymi z umowy. Udział każdego uczestnika w przychodach operacyjnych (korzyściach) z działalności wynikającej z umowy o podziale kosztów musi zostać określony w sposób, który ma zastosowanie lub miałby zastosowanie w takich samych lub porównywalnych okolicznościach pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

Uprzednie porozumienia cenowe (APA)

- ▶ Procedura APA została uregulowana w 14a-14g Ustawy o postępowaniu podatkowym.
- ▶ APA w Słowenii mogą mieć zastosowanie do transakcji, które nie zostały jeszcze zrealizowane lub do transakcji, które są w toku w momencie złożenia przez podatnika wniosku o APA. Zgodnie ze słoweńskimi regulacjami, dostępne są trzy rodzaje APA: (i) jednostronne, (ii) dwustronne, (iii) wielostronne.
- ▶ Wartości transakcji, które mają zostać objęte APA, nie podlegają limitowaniu. W celu złożenia wniosku o APA, podatnik musi dokonać opłaty w wysokości 15 000 EUR.
- ▶ APA wydawana jest przez Ministerstwo Finansów w formie decyzji administracyjnej, ogólna procedura administracyjna wynikająca z ustawy o postępowaniu podatkowym ma zastosowanie do APA.
- ▶ APA może zostać zawarta na okres 5 lat z możliwością późniejszego przedłużenia za dodatkową opłatą w wysokości 7 500 EUR.
- ▶ Organ podatkowy, w terminie 3 miesięcy od złożenia wniosku o APA przez podatnika, musi wydać decyzję, czy będzie kontynuował dalsze procedowanie. Formalnie nie można odwołać się od tej decyzji Ministra Finansów.

Implementacja BEPS

- ▶ Słowenia uchwaliła przepisy implementujące regulacje wynikające z BEPS 13 w odniesieniu do struktury dokumentacji cen transferowych (dokumentacja lokalna, dokumentacja grupowa, CbCR).
- ▶ Zgodnie z ustawodawstwem słoweńskim, każda spółka objęta obowiązkami w zakresie cen transferowych musi przygotować dokumentację cen transferowych (dokumentację lokalną i grupową). Będąca rezydentem jednostka dominująca grupy międzynarodowej musi również złożyć CbCR.

1. Czy metoda PCN jest preferowana (czy metoda PCN powinna zostać odrzucona z odpowiednim uzasadnieniem, jeżeli zastosowana została inna metoda)?

Metoda PCN jest preferowana przez słoweńskie organy podatkowe, wówczas gdy jej zastosowanie odzwierciedla realne i rzetelne wyniki. Formalnie nie ma wyszczególnienia w zakresie preferowanej metody, o ile stosowana metoda daje realne wyniki i uwzględnia wszystkie istotne dane. Jednakże, należy zauważyć, że preferowanym wariantem jest wariant porównania wewnętrznego niż porównania zewnętrznego. Ponadto, preferowane są metody tradycyjne niż metody zysku transakcyjnego.

2. W odniesieniu do pierwszeństwa stosowanych metod, czy istnieje konieczność szczegółowego uzasadnienia dlaczego preferowana metoda nie została zastosowana?

Nie ma takich formalnych wymagań. Niemniej jednak, podatnik musi wyjaśnić dlaczego zastosowane metody są najbardziej adekwatne na potrzeby analizy i dlaczego otrzymywane w ramach ich zastosowania wyniki są rzetelne (w praktyce organy podatkowe oczekują wyjaśnienia, dlaczego metody preferowane w pierwszej kolejności nie zostały zastosowane).

3. Czy benchmark Pan-European jest akceptowalny, czy analiza porównawcza w oparciu o dane lokalne jest preferowana w pierwszej kolejności?

Analiza Pan-European jest akceptowalna, jednak benchmark w oparciu o dane lokalne jest preferowany.

Jeżeli preferowana jest analiza w oparciu o dane europejskie, czy wystarczy uwzględnić lokalny rynek w strategii wyszukiwania, czy też wymagane jest, aby w finalnej próbie uwzględnić podmioty działające na lokalnych rynkach?

Nie ma formalnego wymogu uwzględniania w finalnej próbie podmiotów działających na lokalnych rynkach.

W przypadku nieuwzględnienia przez podatnika w ramach benchmarku Pan-European danych podmiotów działających na rynku lokalnym, powinno zostać wyjaśnione, dlaczego podmioty działające na rynku lokalnym nie zostały uwzględnione i dlaczego analiza jest mimo tego rzetelna i zasadna dla danego podmiotu.

4. Czy istnieją preferencje (w ustawodawstwie związanym z cenami transferowymi bądź w realizowanej w tym zakresie praktyce) dotyczące miar statystycznych stosowanych w analizach porównawczych, takich jak przedział międzykwartylowy lub pojedyncze miary statystyczne?

Przedział międzykwartylowy jest preferowany przez słoweńskie organy podatkowe. W przypadku, gdy dane i dokumenty wykorzystane w analizie cen transferowych są mniej wiarygodne lub rzetelne, przedział międzykwartylowy jest formalnie wymagany przez prawo.

Przedział międzykwartylowy musi zostać określony przez odrzucenie 25% dolnych granicznych wartości i 25% górnych wartości granicznych przedziału całkowitego.

Czy pełen przedział (minimum-maksimum) jest akceptowany jako przedział rynkowy?

Nie istnieją wytyczne ani praktyka w zakresie możliwości przyjęcia przedziału pełnego (wartość minimalna – wartość maksymalna), jako przedziału rynkowego np. w przypadku transakcji pożyczek lub opłat licencyjnych.

5. **Czy istnieją preferencje dotyczące punktu, od którego należy stosować przedział międzykwartyłowy, tj. czy preferowana jest mediana, czy dowolny punkt z przedziału międzykwartyłowego jest akceptowalny?**
- Czy organy podatkowe akceptują każdy poziom narzutu dla usług o niskiej wartości dodanej, o ile mieści się on w przedziale międzykwartyłowym, czy preferowany jest określony poziom narzutu, np. 5%?**
6. **Czy słoweńskie organy podatkowe używają danych porównywalnych, które są niedostępne dla podatnika (tzw. secret comparables) ?**
7. **Jakie jest podejście organów podatkowych do akceptacji podmiotów wykazujących straty (zagregowane lub poniesione w poszczególnych latach) lub posiadających nieporównywalnie wysokie wyniki w analizie porównawczej? Czy organy akceptują takie podmioty w ramach analizy porównawczej?**
8. **Jaki jest preferowany przez organy podatkowe okres badany w ramach analiz porównawczych – 3 lub 5 letni?**

Jeżeli jednak wynikiem zastosowania metody lub metod ustalania porównywalnej ceny rynkowej jest więcej niż jedna relatywnie wiarygodna wartość oraz, gdy do ustalenia porównywalnej ceny rynkowej wykorzystane zostały relatywnie wiarygodne i rzetelne dane oraz dokumenty, wówczas wartość znajdująca się w przedziale, która najlepiej odzwierciedla porównywalną cenę rynkową, powinna zostać zastosowana.

Preferowana jest mediana.

Organy podatkowe prawdopodobnie zaakceptują dowolny poziom narzutu na kosztach dla usług o niskiej wartości dodanej, o ile mieści się on w przedziale międzykwartyłowym i spełnia wszystkie pozostałe wymogi w zakresie cen transferowych. Jednakże, nie istnieją żadne szczególne przepisy dotyczące usług o niskiej wartości dodanej.

Nie można wykluczyć możliwości, że organy podatkowe wykorzystają tzw. secret comparables.

Nie ma żadnych wytycznych ani przepisów przewidzianych w tym zakresie. Jeśli więc metody zastosowane w analizie cen transferowych i wykorzystane dane porównawcze są poprawne, to taka analiza porównawcza powinna zostać zaakceptowana. Organy podatkowe będą jednak oceniać to indywidualnie w odniesieniu do każdego przypadku.

Nie ma konkretnych wytycznych ani przepisów przewidzianych w tym zakresie. Zdaniem organów podatkowych, należy przyjąć okres, który zapewni największą dokładność analizy.

9. **Czy istnieją wymogi dotyczące aktualizacji analiz porównawczych? Jeśli tak, jak często powinny być one aktualizowane? Czy istnieje możliwość aktualizacji wyłącznie wyników finansowych porównywalnych podmiotów z finalnej próby, czy cała analiza powinna zostać zaktualizowana?**
- Nie ma konkretnych wytycznych ani przepisów przewidzianych w tym zakresie. Jednakże, zgodnie z ogólną zasadą, analiza porównawcza powinna być aktualizowana dla każdego roku z osobna, o ile przyczyni się to do zwiększenia poziomu dokładności analizy. Co do zasady, powinno wystarczyć zaktualizowanie jedynie wyników finansowych podmiotów porównywalnych z finalnej próby. Zależy to jednak również od innych czynników, np. zmian rynkowych itp.
10. **Jaki jest maksymalny próg kapitału zakładowego dla podmiotów spełniających warunki w próbie porównywalnych podmiotów?**
- Formalnie taki limit nie został określony. Organy podatkowe oceniają każdy przypadek indywidualnie, biorąc pod uwagę prawa uczestnictwa, umowy lub wszelkie inne formy potencjalnej kontroli.
11. **Czy ciężar dowodu (że transakcja odbywa się na warunkach rynkowych) spoczywa na podatniku czy na administracji podatkowej?**
- Ciężar dowodowy leży po stronie podatnika.
12. **Czy dokumentacja cen transferowych powinna być przygotowana w lokalnym języku urzędowym czy może być sporządzona po angielsku?**
- Lokalna dokumentacja cen transferowych musi być sporządzona w języku lokalnym. Dokumentacja grupowa (master file) może zostać przygotowana w innym języku, ale musi zostać przetłumaczona na język słoweński na żądanie organów podatkowych we wskazanym terminie.
13. **Czy organy podatkowe akceptują samodzielnie zainicjowane korekty?**
- Tak, organy podatkowe mogą zaakceptować korekty cen transferowych, jeżeli podatnik działał w dobrej wierze, a korekta wynika z istotnej zmiany okoliczności lub faktów, co podatnik powinien być w stanie i będzie musiał wyjaśnić w trakcie kontroli podatkowej.
- Korekta jest zwykle dokonywana poprzez wystawienie faktur korygujących, not kredytowych, not debetowych lub poprzez wykazanie w zeznaniu podatkowym CIT. Należy jednak pamiętać, że w ramach zeznania podatkowego CIT możliwa jest tylko korekta in plus. Ponadto, organy podatkowe często kwestionują korekty in minus dokonywane poprzez wystawianie faktur, not kredytowych lub not debetowych.
14. **Czy Słowenia podpisała Multilateral Competent Authority Agreement (MCAA) w celu umożliwienia automatycznej wymiany informacji w ramach CbCR?**
- Tak

15. **Jakie są kary za nieposiadanie dokumentacji cen transferowych (dla podatnika i Zarządu)? Czy istnieją kary, jeśli warunki transakcji nie były rynkowe?**
16. **Czy ceny transferowe są w centrum zainteresowania organów podatkowych? Jeśli tak, jakiego rodzaju transakcje / podatnicy / lata itp. są zwykle kontrolowane?**
17. **Czy uprzednie porozumienia cenowe (APAs) cieszą się popularnością w Bułgarii? Ile porozumień zostało wydanych?**
18. **Czy regulacje prawne w Słowenii obejmują określone specjalne, lokalne obowiązki dokumentowania, np. specjalne deklaracje dotyczące cen transferowych?**
19. **Czy przepisy w Słowenii przewidują możliwość korzystania z uproszczonej zasady rozliczeń tzw. safe harbour? Jeśli tak, prosimy o wskazanie szczegółowych informacji, tj.: informacji o tym, jakie transakcje mogą korzystać z uproszczenia, jakie warunki muszą zostać spełnione, a także jakie uproszczenia wynikają z tych procedur. Czy są jakieś wymogi sprawozdawcze wobec organów podatkowych w związku ze stosowaniem procedury safe harbour?**

Kary dla małych i średnich podatników wynoszą od 1 200 do 15 000 EUR. Kara dla dużych podatników wynosi od 3 200 do 30 000 EUR. Kary dla osób zarządzających wynoszą od 600 do 4 000 EUR.

Ceny transferowe są obecnie priorytetem dla organów podatkowych. Najczęściej kontrolowane i kwestionowane przez organy podatkowe, jest transgraniczne świadczenie usług wewnątrzgrupowych. Zwykle kontrolowany jest okres 5 lat.

APA nie są popularne w Słowenii. Szacuje się że dotychczas zostało wydanych mniej niż 5 APA.

Podatnik musi dostarczyć dokumentację cen transferowych na żądanie organów podatkowych. Podatnik musi także raportować transakcje z podmiotami powiązanymi w rocznym zeznaniu podatkowym CIT.

Zgodnie z ustawodawstwem słoweńskim każdy podmiot objęty obowiązkami z zakresu cen transferowych musi sporządzić dokumentację cen transferowych za dany rok podatkowy (lokalną i grupową dokumentację w języku słoweńskim). Jednostka dominująca grupy międzynarodowej będąca rezydentem musi także złożyć CbCR.

Uznana stopa procentowa: Zgodnie ze słoweńskimi przepisami, odsetki naliczane od pożyczek udzielanych podmiotom powiązanym mogą być odliczane od podstawy opodatkowania do wysokości ostatniej opublikowanej, znanej w momencie zawarcia transakcji, uznanej stopy procentowej, bez dalszej analizy lub obowiązku raportowania. Ewentualne nadwyżki odsetek nie będą rozpoznawane dla celów podatkowych. Mogą zostać jednak uznane, jeżeli podatnik jest w stanie wykazać, że takie oprocentowanie zostałoby ustalone pomiędzy podmiotami powiązanymi.

20. Czy sytuacja związana z COVID-19 wpłynęła na przepisy dotyczące cen transferowych w Słowenii, np. w odniesieniu do przedłużenia terminu wypełniania obowiązków związanych z cenami transferowymi?
21. Czy w lokalnych przepisach istnieje odniesienie do możliwości recharakteryzacji bądź pominięcia transakcji, czy organy podatkowe stosują takie narzędzia w praktyce w ramach kontroli podatkowych?
22. Jak ustalana jest wartość transakcji finansowych w rozumieniu przepisów dotyczących cen transferowych, np. w przypadku pożyczki, czy porównywaną z progiem wartością transakcji będą odsetki czy kapitał pożyczki?

W tym zakresie nie nastąpiły żadne zmiany.

Tak, takie odniesienie istnieje w ogólnej ustawie o postępowaniu podatkowym. Organy podatkowe często wykorzystują takie narzędzia podczas kontroli podatkowych.

Będzie to zależeć od samej transakcji.

W Słowenii istnieją dwie zasady w zakresie rozpoznawania transakcji finansowych na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych.

Zasada limitowania odsetek

Prosimy zapoznać się z odpowiedzią na pytanie 19.

Zasada cienkiej kapitalizacji

Z wyjątkiem pożyczek udzielonych przez banki i zakłady ubezpieczeń, odsetek zapłaconych z tytułu pożyczek otrzymanych od akcjonariusza lub wspólnika, który w dowolnym momencie okresu rozliczeniowego posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25% akcji lub udziałów w kapitale lub prawach głosu podatnika, nie zalicza się do kosztów uzyskania przychodów, pod warunkiem, że pożyczki te przekraczają w dowolnym momencie okresu rozliczeniowego czterokrotność udziału akcjonariusza lub wspólnika w kapitale własnym podatnika, ustaloną z uwzględnieniem wysokości i okresu trwania nadwyżki z tytułu pożyczki w okresie rozliczeniowym, chyba że podatnik przedstawi dowody, że mógłby otrzymać taką nadwyżkę pożyczki od pożyczkodawcy będącego podmiotem niepowiązanym.

Podatnik w każdym wypadku zobowiązany jest do sporządzenia dokumentacji do transakcji finansowych. Nie istnieją żadne progi transakcyjne.



UKRAINA

Regulacje

▶ Przepisy prawne

▷ Art. 39 Kodeksu Podatkowego Ukrainy.

▶ Zasada ceny rynkowej i definicja podmiotu powiązanego

▷ Art. 39 ust. 1 Kodeksu Podatkowego Ukrainy;

▷ Art. 14 ust. 14.1 pkt 14.1.159 Kodeksu Podatkowego Ukrainy.

▶ Dokumentacja cen transferowych

▷ Art. 39 ust. 39.4 pkt 39.4.6-39.4.15 Kodeksu Podatkowego Ukrainy.

Wytyczne OECD

▶ Ukraina nie jest członkiem Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, dlatego też Wytyczne OECD nie stanowią przepisów mających bezpośrednie zastosowanie w ramach współpracy podmiotów powiązanych na Ukrainie.

▶ Ogólna metodologia kontroli cen transferowych określona w art. 39 Kodeksu Podatkowego Ukrainy jest w pełni zgodna z metodologią wynikająca z Wytycznych OECD; w szczególności w zakresie stosowania metod ustalania zgodności warunków kontrolowanej transakcji na zasadach rynkowych, przeprowadzania analizy funkcjonalnej i analizy porównawczej, przygotowywania dokumentacji, procedur wstępnego zatwierdzania cen itp.

▶ Wytyczne OECD stanowią podsumowanie aktualnych praktyk w zakresie stosowania zasady ceny rynkowej do oceny cen transferowych, mogą stanowić dla podatników i organów kontroli praktyczne wytyczne do stosowania art. 39 Kodeksu Podatkowego Ukrainy.

Definicja podmiotów powiązanych

▶ Zgodnie z regulacjami Kodeksu Podatkowego Ukrainy za podmioty powiązane mogą zostać uznane podmioty będące podmiotami prawnymi i/lub osoby fizyczne i/lub podmioty nieposiadające statusu podmiotu prawnego. W zależności od charakteru wpływu jednego podmiotu na drugi, można wyróżnić następujące grupy relacji:

- ▷ wpływ na osobę prawną poprzez posiadanie praw korporacyjnych (25% lub więcej praw);
- ▷ wpływ na osobę prawną poprzez kontrolowanie jej organów zarządzających, tj. udział w organach zarządzających, podejmowanie decyzji w sprawie powoływania (wyboru) członków i organów zarządzających;
- ▷ wpływ z tytułu zależności finansowej; suma wszystkich pożyczek oraz innej zwrotnej pomocy finansowej od jednej osoby prawnej (z wyjątkiem banków i międzynarodowych organizacji finansowych) 3,5-krotnie przekracza kwotę kapitałów własnych (w przypadku instytucji finansowych i firm zajmujących się wyłącznie działalnością leasingową – ponad 10-krotnie);
- ▷ wpływ poprzez powiązania i relacje rodzinne.

- ▶ Transakcje kontrolowane to transakcje gospodarcze, które mogą wpływać na podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym przedsiębiorstw na Ukrainie, tj.:
 - ▷ transakcje gospodarcze przeprowadzane z podmiotami powiązаныmi będącymi nierezydentami;
 - ▷ zagraniczne transakcje gospodarcze polegające na sprzedaży lub zakupie towarów lub usług za pośrednictwem nierezydentów – agentów prowizyjnych;
 - ▷ transakcje gospodarcze wykonywane z nierezydentami zarejestrowanymi w państwach (na terytoriach) znajdujących się na liście państw (terytoriów) o niskim poziomie opodatkowania, zatwierdzonej przez Gabinet Ministrów Ukrainy;
 - ▷ transakcje gospodarcze z nierezydentami, którzy nie płacą podatku dochodowego (podatku dochodowego od osób prawnych) i/lub nie są rezydentami podatkowymi państwa, w którym są zarejestrowani jako osoby prawne; wykaz form prowadzenia działalności gospodarczej w poszczególnych krajach (terytoriach) jest zatwierdzony przez Gabinet Ministrów Ukrainy;
 - ▷ transakcje gospodarcze (w tym rozliczenia wewnętrzne) przeprowadzane między nierezydentem a jego stałym zakładem na Ukrainie.
- ▶ Transakcje gospodarcze (z wyjątkiem transakcji pomiędzy nierezydentem a jego stałym organem przedstawicielskim na Ukrainie) są uznawane za kontrolowane, jeżeli jednocześnie spełnione są następujące warunki:
 - ▷ roczny dochód podatnika z jakiejkolwiek działalności gospodarczej, określony zgodnie z zasadami rachunkowości, przekracza 150 mln UAH (bez podatków pośrednich) za dany rok;
 - ▷ wielkość transakcji gospodarczych podatnika z każdym kontrahentem, ustalona zgodnie z zasadami rachunkowości, przekracza 10 mln UAH (bez podatków pośrednich) za dany rok.

Transakcje handlowe pomiędzy nierezydentem a jego zakładem na Ukrainie uznaje się za kontrolowane, jeżeli ich wartość przekracza 10 mln UAH (po odliczeniu podatków pośrednich) za dany rok.

- ▶ Rodzaje transakcji gospodarczych zidentyfikowane dla celów cen transferowych:
 - ▷ transakcje obrotu handlowego towarami;
 - ▷ transakcje zakupu/sprzedaży usług;
 - ▷ transakcje z udziałem wartości niematerialnych i prawnych;
 - ▷ transakcje finansowe, w tym leasing, udział w inwestycjach, pożyczki, opłaty gwarancyjne, itp.;
 - ▷ transakcje zakupu/sprzedaży praw korporacyjnych, akcji lub innych inwestycji;
 - ▷ transakcje pomiędzy nierezydentem a jego stałym zakładem na Ukrainie;
 - ▷ transakcje, na mocy których wysokość dochodu lub wyniku finansowego podatnika zmniejsza się w związku z przeniesieniem funkcji, świadczeń, ryzyk na inną osobę w sytuacji, gdy między podmiotami niepowiązаныmi takie przeniesienie nie byłoby dokonane bez wynagrodzenia.

Metody weryfikacji cen transferowych

Metodami weryfikacji cen transferowych akceptowanymi przez organy podatkowe są:

- ▷ metody tradycyjne: (i) metoda PCN (porównywanej ceny niekontrolowanej), (ii) metoda ceny odprzedaży, (iii) metoda koszt plus;
- ▷ metody zysku transakcyjnego: (i) metoda podziału zysku, (ii) wyniku netto.

Od 23 maja 2020 r. na Ukrainie zrezygnowano z priorytetu stosowania określonej metody ustalania cen transferowych. Istnieją jednak wymogi dotyczące obowiązkowego stosowania konkretnej metody w odniesieniu do określonego rodzaju transakcji kontrolowanej.

Wymogi dotyczące dokumentacji cen transferowych

Dokumentacja cen transferowych (zestaw dokumentów lub pojedynczy dokument sporządzony w arbitralnej formie) musi zawierać informacje określone w art. 39 ust. 39.4 pkt 39.4.6-39.4.15 Kodeksu Podatkowego Ukrainy.

Lokalna dokumentacja jest składana na wniosek organu podatkowego w ciągu 30 dni kalendarzowych od daty otrzymania wniosku. Wniosek może być wystany nie wcześniej niż 1 października roku następującego po roku sprawozdawczym.

Dokumentacja grupowa (Master File) musi zostać dostarczona przez podatnika organowi podatkowemu w terminie 90 dni kalendarzowych od daty otrzymania wniosku. Wniosek organów w sprawie Master File może zostać złożony nie wcześniej niż 12 miesięcy i nie później niż 36 miesięcy od końca roku obrotowego ustanowionej przez międzynarodową grupę kapitałową.

Podatnik – rezydent Ukrainy – jest zobowiązany do złożenia raportu według krajów (ang. Country-by-Country Reporting; dalej: CBC) podmiotów należących do międzynarodowej grupy, jeśli łączny skonsolidowany dochód międzynarodowej grupy przedsiębiorstw, w której skład wchodzi podatnik, przekracza równowartość 750 mln EUR za poprzedni rok obrotowy oraz jeżeli wystąpi jedna z poniższych okoliczności:

- ▶ podatnik jest jednostką dominującą międzynarodowej grupy kapitałowej;
- ▶ podatnik – rezydent Ukrainy – został upoważniony przez jednostkę dominującą międzynarodowej grupy podmiotów powiązanych do złożenia organowi nadzorcemu sprawozdania z podziałem na poszczególne kraje;
- ▶ zgodnie z przepisami prawa, ze względu na siedzibę spółka dominująca międzynarodowej grupy przedsiębiorstw nie jest zobowiązana do złożenia raportu dotyczącego międzynarodowej grupy przedsiębiorstw i spółka dominująca takiej grupy nie upoważnia innego członka grupy międzynarodowej do złożenia raportu w innej zagranicznej jurysdykcji, w której powinien być on złożony.

Safe harbours

Nie, procedura safe harbour nie została wprowadzona na Ukrainie.

Procedury audytu i kary dotyczące cen transferowych

Czas trwania kontroli w zakresie cen transferowych (przestrzegania zasady „arm’s length” przez podatnika) nie powinien przekraczać 18 miesięcy. Ponadto w trakcie trwania kontroli, co sześć miesięcy organ nadzorczy zobowiązany jest do przekazywania podatnikowi informacji na temat aktualnego statusu kontroli. W przypadku powstania konieczności uzyskania informacji od organów zagranicznych, okres kontroli może zostać przedłużony maksymalnie o 12 miesięcy.

Okres przez jaki organy podatkowe mogą przeprowadzić kontrolę w zakresie cen transferowych, wynosi 2555 dni (7 lat). W tym też okresie podatnik musi przechowywać niezbędne dokumenty.

Niezgłoszenie do organów podatkowych transakcji kontrolowanych podlega ustalonej karze wynoszącej (w przybliżeniu) 20 000 EUR.

Nieterminowe złożenie:

- ▶ lokalnej dokumentacji cen transferowych podlega karze w wysokości 3% kwoty kontrolowanych transakcji, dla których nie złożono dokumentacji, przy czym wartość takiej kary nie może przekroczyć (w przybliżeniu) 15 000 EUR;
- ▶ dokumentacji grupowej (Master File) podlega karze w wysokości około 20 000 EUR;
- ▶ raportu grupy międzynarodowej z podziałem na poszczególne kraje (CBC) podlega karze do 70 000 EUR.

Korekty cen transferowych

- ▶ Podatnik ma prawo do samodzielnego dokonywania korekt cen transferowych, przy czym podatnik ma możliwość dokonania korekt do minimalnej lub maksymalnej wartości rynkowego przedziału cenowego (rentowności).
- ▶ Korekty cen transferowych za rok sprawozdawczy dokonane w terminie do 1 października roku następującego po roku sprawozdawczym (tj. do dnia złożenia Raportu o Transakcjach Kontrolowanych) nie powodują powstawania kar.
- ▶ W przypadku korekt dokonywanych w wyniku kontroli organu nadzorczego, wartość korekty przedmiotu opodatkowania dodawana jest do mediany przedziału.

Umowy o podziale kosztów (Cost Contribution Agreements (CCAs))

Brak zaobserwowanej praktyki stosowania tego typu umów na Ukrainie.

Uprzednie porozumienia cenowe (Advanced Pricing Agreements (APAs))

- ▶ Na Ukrainie jest możliwość zawarcia uprzednich porozumień cenowych (APA), jednak do tej pory żadna tego typu umowa nie została zawarta.
- ▶ Do zawierania umów APA mają prawo podatnicy, którzy spełniają kryteria dużych podatników.

Wdrożenie BEPS

- ▶ Umowy mogą być jednostronne (między podatnikiem a organem podatkowym Ukrainy) lub dwustronne w przypadku zaangażowania zagranicznego organu podatkowego państwa, którego rezydent jest stroną kontrolowanej transakcji (podlegającej międzynarodowej umowie – konwencji – o unikaniu podwójnego opodatkowania między Ukrainą a takim państwem) oraz wielostronne (dwa lub więcej organów podatkowych obcych państw). Zawarcie umowy APA jest procedurą zwolnioną z opłaty.
- ▶ Łączny okres obowiązywania umowy nie może przekroczyć 5 lat kalendarzowych, jednak na wniosek podatnika może zostać przedłużony o kolejne 5 lat. Ponadto organ podatkowy może wypowiedzieć umowę wcześniej od dnia jej wejścia w życie w przypadku ujawnienia przez podatnika nieprawdziwych informacji lub nieprzestrzegania umowy.
- ▶ Ogólne warunki postępowania w zakresie rozpatrywania dokumentów przed zawarciem umowy nie są jednoznacznie określone.

Ukraina została oficjalnym członkiem państw, które wdrożyły BEPS z dniem 1 stycznia 2017 r.

Od października 2020 r. dokonano zmian legislacyjnych w następujących etapach:

- ▶ Działanie 3: ujawnienie przez osoby fizyczne – rezydentów Ukrainy – ich udziału w kontrolowanych przez siebie spółkach zagranicznych (CFC) oraz przepisów podatkowych dla takich spółek;
- ▶ Działanie 4: ograniczenie kosztów transakcji finansowych z podmiotami powiązаныmi;
- ▶ Działanie 6: zapobieganie nadużyciom w związku ze stosowaniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania;
- ▶ Działanie 7: zapobieganie sztucznemu unikaniu uznawania statusu stałego zakładu;
- ▶ Działania 8-10: poprawa kontroli nad cenami transferowymi;
- ▶ Działanie 13: zasady sprawozdawczości (CBC) z podziałem na poszczególne kraje w odniesieniu do międzynarodowych grup przedsiębiorstw.

1. **Czy metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej jest metodą preferowaną (czy powinna zostać odrzucona z odpowiednim uzasadnieniem, jeśli inna metoda jest stosowana)?**

Nie, od 23 maja 2020 r. metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej (PCN) nie stanowi preferowanej metody w ramach regulacji w zakresie cen transferowych na Ukrainie. Jej stosowanie ma jednak pierwszeństwo w przypadku transakcji towarowych.

W przypadku transakcji towarowych, zgodność warunków kontrolowanych z warunkami rynkowymi ustala się za pomocą metody PCN; porównania mogą być dokonywane z cenami wynikającymi z porównywalnych transakcji niekontrolowanych lub z cenami notowanymi.

Wykaz zalecanych źródeł informacji w zakresie notowanych cen jest publikowany przez Państwową Służbę Podatkową Ukrainy na jej oficjalnym portalu internetowym przed rozpoczęciem roku sprawozdawczego.

Wartość wartości niematerialnych można ustalić metodą porównawczą, która polega na wyliczeniu wartości bieżącej (wartości zdyskontowanej) przyszłych przepływów pieniężnych.

W przypadku transakcji realizowanych na podstawie kontraktu terminowego typu forward lub futures, porównanie cen dokonywane jest na podstawie informacji o cenie na dzień najbliższy dacie zawarcia umowy, tylko w przypadku, gdy podatnik powiadomi o takim kontrakcie Państwową Służbę Podatkową Ukrainy poprzez złożenie zawiadomienia elektronicznego.

2. **W odniesieniu do pierwszeństwa stosowanych metod, czy istnieje konieczność szczegółowego uzasadnienia dlaczego preferowana metoda nie została zastosowana?**

Przepisy wymagają wyboru metody, która jest najbardziej odpowiednia dla okoliczności i faktycznych warunków transakcji kontrolowanej. Ponadto w regulacjach zostały ustanowione wymogi stosowania konkretnej metody przypadku niektórych transakcji (np. dla transakcji towarowych).

Uzasadnieniem wyboru metody jest zatem udowodnienie adekwatności jej zastosowania do warunków i okoliczności danej transakcji kontrolowanej. W praktyce, podstawy do odrzucenia niektórych metod są więc również uzasadniane.

3. Czy akceptowana jest analiza przygotowana na danych zagranicznych (Pan-European), czy preferowana jest analiza porównawcza przygotowana na podstawie danych krajowych?

Jeśli preferowana jest analiza porównawcza na podstawie danych lokalnych, czy wystarczy uwzględnić rynek lokalny w strategii wyszukiwania, czy jest wymagane również, aby w końcowej próbie znajdowały się lokalne, porównywalne podmioty?

4. Czy istnieją preferencje (w ustawodawstwie związanym z cenami transferowymi bądź w realizowanej w tym zakresie praktyce) dotyczące miar statystycznych stosowanych w analizach porównawczych, takich jak przedział międzykwartylowy lub pojedyncze miary statystyczne?

Czy pełen przedział (minimum-maksimum) jest akceptowany jako przedział rynkowy?

5. Czy są jakieś preferencje dotyczące wyboru punktu przedziału międzykwartylowego, który powinien być stosowany, tj. czy mediana jest preferowana, czy dowolny punkt mieszczący się w przedziale międzykwartylowym jest akceptowalny?

Czy organy podatkowe dopuszczają dowolny poziom narzutu na kosztach usług, dopóki mieści się on w przedziale międzykwartylowym, czy preferują określony poziom narzutu, np. 5%?

Nie ma żadnych specjalnych wymagań w tym zakresie.

Jednym z kryteriów wyboru strony podlegającej badaniu jest możliwość uzyskania udokumentowanych danych finansowych niezbędnych do obliczenia przyjętego wskaźnika finansowego, co pozwala na wybór rezydenta Ukrainy jako strony do analizy.

Do porównania w ramach analizy ceny lub rentowności wynikającej z transakcji kontrolowanej z cenami lub wskaźnikami rentowności porównywalnych transakcji lub podmiotów należy zastosować otrzymany przedział cen / rentowności niekontrolowanych.

Przedział cen (rentowność) jest wartością próby cen (wskaźników finansowych) porównywalnych transakcji, zawartych pomiędzy dolnym i górnym kwartylem tego zakresu. Wartości dolnego i górnego kwartyla stanowią minimalną i maksymalną wartość przedziału cenowego (rentowności).

Jeżeli podatnik dokonuje samodzielnej korekty przedmiotu opodatkowania, ma on prawo do dokonania korekty do minimalnej lub maksymalnej wartości przedziału (w zależności od rodzaju transakcji), które są wyznaczone za pomocą dolnego i górnego kwartyla przedziału rynkowego. Jeżeli korekta dokonywana jest przez organ podatkowy w wyniku kontroli – pozycja podatkowa jest korygowana do środka (mediany) przedziału.

Nie został określony ustawowo odrębny poziom narzutu za usługi o niskiej wartości dodanej (w tym wewnątrzgrupowe).

6. Czy administracja podatkowa korzysta z danych porównawczych, które nie są publicznie dostępne (tzw. secret comparables) w celu doszacowania?

Administracja podatkowa do oceny cen transferowych podczas audytu może wykorzystać wyłącznie te źródła, które zawierają dostępne publicznie informacje. Tajne dane mogą być wykorzystywane wyłącznie w ramach własnych ogólnych środków monitorowania.

7. Jak organy podatkowe podchodzą do akceptowania podmiotów ponoszących stratę (zagregowaną lub odnotowaną w poszczególnych latach) w ramach przygotowywanej analizy porównawczej?

Do próby dopuszczone są jedynie porównywalne osoby prawne, które nie wykazują strat zgodnie ze sprawozdaniami rachunkowymi (finansowymi) w więcej niż jednym okresie sprawozdawczym, w okresach wykorzystywanych do obliczania wskaźników finansowych.

Jak organy podatkowe podchodzą do akceptowania podmiotów wykazujących ponadprzeciętne wyniki w ramach przygotowywanej analizy porównawczej?

8. Jaki okres badany w analizie jest preferowany przez organy podatkowe – 3 czy 5 lat?

Organy podatkowe na Ukrainie mogą analizować informacje za rok lub przyjęty okres sprawozdawczy. (dla metody PCN – tylko dla roku sprawozdawczego).

Nie ma żadnych szczególnych wymagań w zakresie przyjmowanego okresu badania. W praktyce częściej stosowany jest okres 3 lat.

W przypadku zastosowania analizy dla okresu, zamiast dla roku sprawozdawczego, należy dodatkowo uzasadnić wybór takiego okresu.

9. Czy istnieją wymogi dotyczące aktualizacji analiz porównawczych? Jeśli tak, jak często powinny być one aktualizowane? Czy istnieje możliwość aktualizacji wyłącznie wyników finansowych porównywalnych podmiotów z finalnej próby, czy cała analiza powinna zostać zaktualizowana?

Aktualizacja analizy porównawczej jest wymagana.

Przepisy wymagają, aby informacje finansowe porównywalnych spółek były wykorzystywane za okres sprawozdawczy (rok podatkowy), w którym została przeprowadzona transakcja kontrolowana lub za kilka okresów podatkowych (lat).

Nie ma szczególnych wymogów dotyczących aktualizacji wyłącznie wskaźników finansowych próby końcowej lub aktualizacji całej próby.

W praktyce, w większości przypadków, przeprowadzana jest nowa analiza porównawcza.

10. Jaki jest maksymalny próg kapitału zakładowego dla podmiotów spełniających warunki w próbie porównywalnych podmiotów?

Brak jakichkolwiek wymagań w tym zakresie.

11. Czy ciężar dowodu (że transakcja odbywa się na warunkach rynkowych) spoczywa na podatniku czy na administracji podatkowej?

Ciężar dowodu spoczywa na administracji podatkowej.

12. Czy dokumentacja cen transferowych powinna być przygotowana w lokalnym języku urzędowym czy może być sporządzona po angielsku?

Dokumentacja cen transferowych i grupowa dokumentacja cen transferowych (Master File) są składane przez podatnika w języku ukraińskim. Jeżeli wraz z dokumentacją przedkładane są dokumenty w języku obcym, podatnik zobowiązany jest do jednoczesnego złożenia tłumaczeń tych dokumentów.

13. Czy organy podatkowe akceptują samodzielnie zainicjowane korekty?

Tak, podatnicy mogą dokonywać samodzielnych korekt cen transferowych do minimalnej lub maksymalnej wartości przedziału uznanego za rynkowy.

W wyniku kontroli, korekty są dokonywane do środka (mediany) przedziału.

14. Czy Ukraina podpisała umowę MCAA (Multilateral Competent Authority Agreement) w celu umożliwienia automatycznej wymiany informacji country-by-country (CbCR)?

Nie. Ukraina planuje przystąpienie do wielostronnej umowy MCAA pod koniec 2021 r.

15. Jakie są kary za nieposiadanie dokumentacji cen transferowych (dla podatnika i Zarządu)? Czy istnieją kary, jeśli warunki transakcji nie były rynkowe?

Za niezłożenie dokumentacji cen transferowych przewidziana jest dla podatników kara w wysokości 3% kwoty kontrolowanych transakcji, dla których taka dokumentacja nie została złożona, ale nie więcej niż (w przybliżeniu) 15 000 EUR. Kary dla Zarządu nie są przewidziane.

Jeżeli warunki transakcji nie są zgodne z zasadą ceny rynkowej i podatnik dokonuje niezależnej korekty cen transferowych dla pozycji podlegającej opodatkowaniu (w celu urynkowania warunków) przed 1 października roku następującego po roku sprawozdawczym, to powoduje to brak kary po stronie takiego podatnika. Późniejsze dokonanie korekty wiąże się z karą w wysokości 3% lub 5% w zależności od sposobu dokonania korekty.

Jeżeli korekta jest dokonywana w wyniku kontroli, regulacje przewidują karę w wysokości 25% kwoty zobowiązania.

16. Czy ceny transferowe są w centrum zainteresowania organów podatkowych? Jeśli tak, jakiego rodzaju transakcje / podatnicy / lata itp. są zwykle kontrolowane?
- Tak, transakcje towarowe.
17. Czy uprzednie porozumienia cenowe (APAs) cieszą się popularnością na Ukrainie? Ile porozumień zostało wydanych?
- Nie.
18. Czy przepisy na Ukrainie nakładają dodatkowe obowiązki sprawozdawcze w zakresie cen transferowych (np. deklarację / informację o cenach transferowych)?
- Podatnicy, którzy przeprowadzili transakcje kontrolowane w roku sprawozdawczym do dnia 1 października roku następującego po roku sprawozdawczym, składają Raport z Transakcji Kontrolowanych.
- Wyżej wskazany Raport zawiera wykaz operacji wraz ze wskazaniem (dla każdej transakcji) metody zastosowanej do analizy zgodności warunków kontrolowanych z zasadą „arm's length principle”.
19. Czy przepisy na Ukrainie przewidują możliwość korzystania z uproszczonej zasady rozliczeń tzw. safe harbour? Jeśli tak, prosimy o wskazanie szczegółowych informacji, tj.: informacji o tym, jakie transakcje mogą korzystać z uproszczenia, jakie warunki muszą zostać spełnione, a także jakie uproszczenia wynikają z tych procedur. Czy są jakieś wymogi sprawozdawcze wobec organów podatkowych w związku ze stosowaniem procedury safe harbour?
- Nie, procedura safe harbour nie została wprowadzona na Ukrainie.

20. Czy sytuacja związana z COVID-19 wpłynęła na przepisy dotyczące cen transferowych na Ukrainie, np. w odniesieniu do przedłużenia terminu wypełniania obowiązków związanych z cenami transferowymi

Wprowadzono moratorium na szereg inspekcji i kontroli do ostatniego dnia kalendarzowego miesiąca (włącznie), w którym wygasa kwarantanna ustanowiona przez Gabinet Ministrów Ukrainy; zostało ono wprowadzone na czas trwania środków mających na celu zapobieganie rozprzestrzenianiu się ostrej choroby układu oddechowego (COVID-19). Moratorium dotyczy m.in. inspekcji mających na celu ustalenie zgodności z zasadą „arm's length principle”.

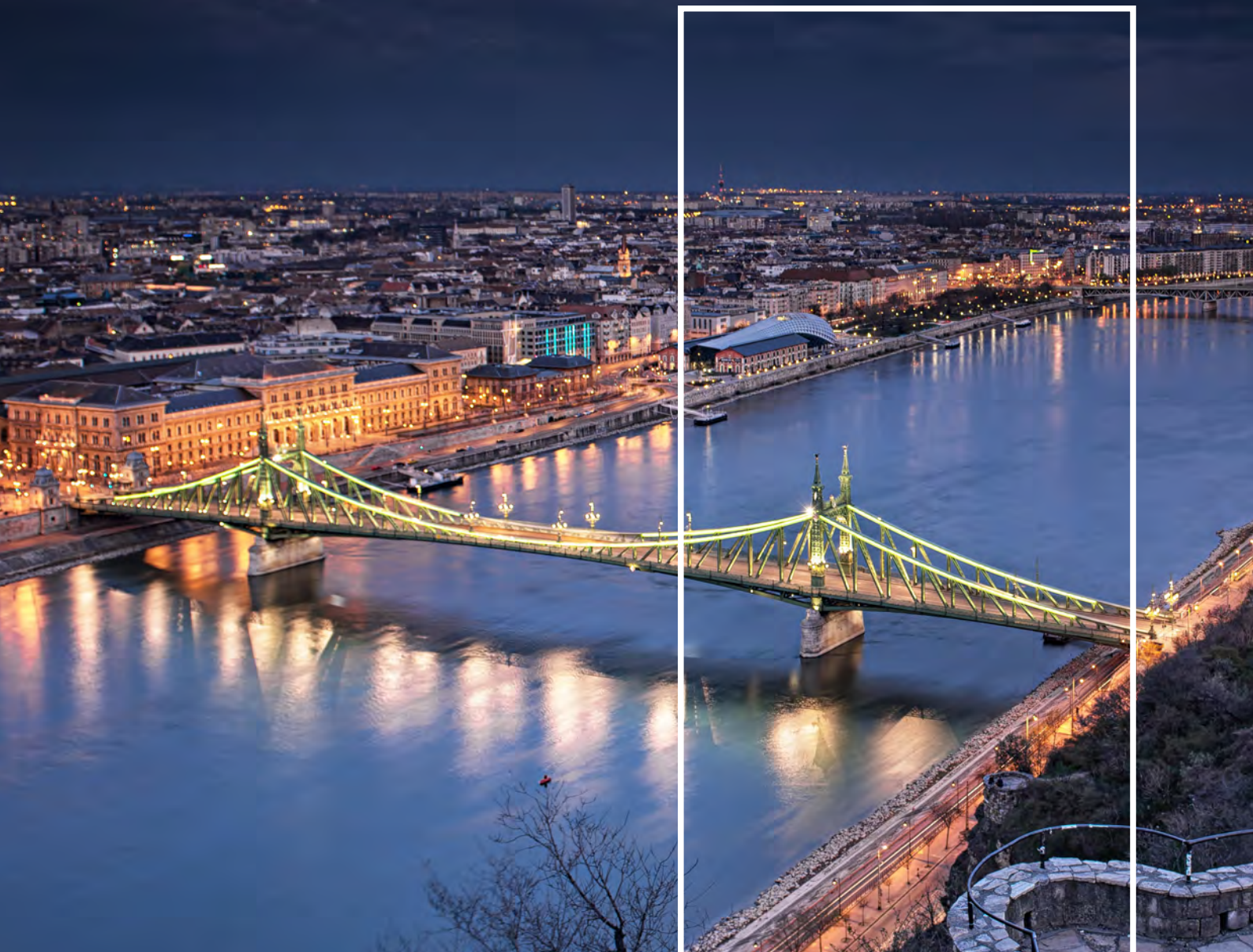
Ustalono również, że nie stosuje się kar za naruszenia przepisów podatkowych popełnionych w okresie od 1 marca 2020 r. do ostatniego dnia kalendarzowego miesiąca (włącznie), w którym zakończy się kwarantanna. Dotyczy to przypadków niezgłoszenia i naruszenia terminów płatności zobowiązań podatkowych.

21. Czy w ukraińskich przepisach istnieje odniesienie do możliwości recharakteryzacji bądź pominięcia transakcji, czy organy podatkowe stosują takie narzędzia w praktyce w ramach kontroli podatkowych?

Regulacje w zakresie cen transferowych przewidują, że jeżeli rzeczywiste warunki transakcji kontrolowanej nie są zgodne z warunkami zawartej (pisemnej) umowy i/ lub rzeczywiste działania stron kontrolowanej transakcji i rzeczywiste okoliczności jej realizacji różnią się od warunków zawartych w tej umowie, to cechy handlowe i/ lub finansowe kontrolowanej transakcji są określone zgodnie z rzeczywistymi działaniami stron transakcji i rzeczywistymi warunkami jej przeprowadzenia.

22. Jak ustalana jest wartość transakcji finansowych w rozumieniu przepisów dotyczących cen transferowych, np. w przypadku pożyczki, czy porównywaną z progiem wartością transakcji będą odsetki czy kapitał pożyczki?

W przypadku transakcji finansowych do progu porównuje się stopy procentowe a więc odpowiednio wysokość otrzymanych przychodów lub poniesionych kosztów – zgodnie z ujęciem w księgach rachunkowych naliczonych odsetek.



WĘGRY

Regulacje

► Regulacje

- ▷ Art. 131 Ustawy o podatku od osób prawnych i dywidend z 2006 roku,
- ▷ Art. 127 Ustawy o VAT z 2007 roku,
- ▷ Art. 150 Ustawy o Zasadach Opodatkowania z 2017 roku,
- ▷ Art. 37 Ustawy o wybranych zasadach międzynarodowej współpracy administracyjnej w zakresie podatków i innych obciążeń publicznoprawnych z 2013 roku (CbCR),
- ▷ Rozporządzenie 22/2009 w sprawie wymogów dokumentacji cen transferowych,
- ▷ Rozporządzenie Ministra Gospodarki Narodowej nr. 32/2017 w sprawie wymagań dokumentacji cen transferowych,
- ▷ Wytyczne wydane przez organ podatkowy.

► Zasada ceny rynkowej i definicja podmiotów powiązanych

- ▷ Art. 18 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych określa podstawowe zasady cen transferowych,
- ▷ Artykuł 4/23 zawiera definicję podmiotów powiązanych, a art. 31/2 odsyła ustawodawstwo krajowe do Wytycznych OECD dotyczących cen transferowych; art. 2 ust. 2 Ustawy o zasadach opodatkowania – zasada arm's length,
- ▷ Art. 67 Ustawy o VAT – ustalenie podstawy opodatkowania w przypadku zapłaty ceny innej niż rynkowa,
- ▷ Wytyczne organu podatkowego 55/2006 w sprawie stosowania metody marży transakcyjnej netto,
- ▷ Wytyczne organu podatkowego 139/2007 dotyczące stosowania w praktyce metod ustalania cen transferowych,
- ▷ Wytyczne organu podatkowego 16/2010 dotyczące zmiany definicji podmiotów powiązanych od 2010 roku,
- ▷ Wytyczne organu podatkowego 21/2010 dotyczące korekty pozycji jednostek powiązanych w związku z przejęciem pożyczki i umorzeniem wierzytelności,
- ▷ Wytyczne organu podatkowego 41/2010 dotyczące korekty cen za wkłady niepieniężne,
- ▷ Wytyczne organu podatkowego 19/2013 dotyczące gwarancji udzielanych przez podmioty powiązane.

► Dokumentacja cen transferowych

- ▷ Dekret Ministerstwa Gospodarki Narodowej 32/2017 w sprawie wymogów dokumentacji cen transferowych,
- ▷ Dekret 22/2009 w sprawie wymogów dokumentacji cen transferowych,
- ▷ Wytyczne organu podatkowego 37/2004 w sprawie spełnienia wymogu dokumentacyjnego cen transferowych,
- ▷ Wytyczne organu podatkowego 48/2007 w sprawie sporządzenia uproszczonej dokumentacji cen transferowych i kar za zwłokę,
- ▷ Wytyczne organu podatkowego 77/2007 dotyczące sporządzenia skonsolidowanej dokumentacji cen transferowych.

Wytyczne OECD

- ▶ Art. 31 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zawiera szczegółowe odniesienie do Wytycznych OECD. Najnowsza praktyka organów podatkowych polega na tym, że jeżeli węgierskie przepisy podatkowe nie zawierają regulacji dotyczących określonych kwestii, możliwe jest bezpośrednie odniesienie się do Wytycznych OECD.

Definicja podmiotów powiązanych

- ▶ Podmiot powiązany to:
 - ▷ apodatnik oraz podmiot, w którym podatnik posiada większościowy udział – bezpośrednio lub pośrednio – zgodnie z przepisami Kodeksu Cywilnego,
 - ▷ podatnik oraz podmiot, który posiada większościowy udział – bezpośrednio lub pośrednio – zgodnie z przepisami Kodeksu Cywilnego,
 - ▷ podatnik i inny podmiot, jeżeli podmiot trzeci ma większościowy udział zarówno w podatniku, jak i w innym podmiocie – bezpośrednio lub pośrednio – zgodnie z przepisami Kodeksu Cywilnego, jeśli bliski krewny posiada większościowy udział w podmiocie,
 - ▷ przedsiębiorca niebędący rezydentem i jego krajowa siedziba oraz zakłady przedsiębiorcy niebędącego rezydentem, a ponadto krajowa siedziba przedsiębiorcy niebędącego rezydentem i osoba, która utrzymuje stosunek, o którym mowa w punktach powyżej z przedsiębiorcą niebędącym rezydentem,
 - ▷ podatnik i jego oddział zagraniczny oraz oddział zagraniczny podatnika i osoba, która utrzymuje z podatnikiem stosunki określone w punktach powyżej,
 - ▷ podatnik i inna osoba, jeżeli między nimi wywierany jest dominujący wpływ związany z polityką biznesową i finansową z uwzględnieniem równoważności zarządzania,
 - ▷ niezależnie od powyższego podmiotami powiązaniem są:
 - podmioty, które posiadają, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 25% udziałów lub co najmniej 25% udziału w zyskach, przy założeniu, że nie ma konieczności badania, czy wywierany jest dominujący wpływ związany z polityką biznesową i finansową z uwzględnieniem równoważności zarządzania,
 - podmioty, które posiadają bezpośredni lub pośredni udział w podmiocie na poziomie co najmniej 50%, lub co najmniej 50% udziałów w zyskach pod warunkiem, że wpływ osób działających w sposób skoordynowany jest uwzględniony w zakresie praw głosu i udziałów, dodatkowo w przypadku podatników należących do grupy spółek mających obowiązek sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego, należy również zbadać czy wywierany jest dominujący wpływ związany z polityką biznesową i finansową z uwzględnieniem równoważności zarządzania.

Metody weryfikacji cen transferowych

- ▶ **Metody weryfikacji cen transferowych** zaakceptowane przez organy podatkowe **oparte są na Wytycznych OECD**. Te metody to:
 - ▷ metody tradycyjne: (i) metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej, (ii) metoda ceny odsprzedaży, (iii) metoda rozsądnej marży (koszt plus);

Wymogi dotyczące dokumentacji cen transferowych

- ▷ metody zysku transakcyjnego: (i) metoda podziału zysku, (ii) metoda marży transakcyjnej netto;
- ▷ inne metody: jeżeli ceny rynkowej nie można ustalić żadną z pięciu powyższych metod.
- ▶ **Nie ma** ustalonego **priorytetu metod**. Ale **najbardziej odpowiednią metodę** należy interpretować tak jak w Wytycznych OECD.

- ▶ Podmiot objęty Ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych jest obowiązany do sporządzania dokumentacji cen transferowych dla transakcji z podmiotami powiązanymi, jeżeli na koniec roku podatkowego na podstawie sprawozdania za ostatni dostępny rok obrotowy, kwalifikuje się jako średnie lub duże przedsiębiorstwo, tj.:

- ▷ **zatrudnia** co najmniej **50 osób**,
- ▷ **jego całkowity obrót** i całkowite aktywa w skonsolidowanym sprawozdaniu **przekraczają 10 mln EUR**.

Spełnienie powyższych progów musi być monitorowane na poziomie całej grupy, a nie samodzielnej spółki. Jeśli spółka wcześniej kwalifikowała się jako małe przedsiębiorstwo, progi muszą zostać przekroczone w ciągu dwóch kolejnych lat, aby doszło do przekwalifikowania i utraty zwolnienia.

- ▶ **Zwolnienia** z powyższego obowiązku mają miejsce w przypadku, gdy:
 - ▷ podatnicy nie mają obowiązku przygotowania dokumentacji cen transferowych dla transakcji, w których wartość rynkowa wykonania umowy w danym roku podatkowym (bez podatku VAT) nie przekracza 50 mln HUF (ok. 141 tys. EUR), przy czym dla ustalenia wartości transakcji, wartości, o których mowa w umowach podlegają zsumowaniu dla transakcji jednorodnych (tj. takich, które mogą podlegać konsolidacji, na podstawie przepisów szczegółowych);
 - ▷ koszty są refakturowane bez stosowania narzutu zysku, pod warunkiem, że usługodawca nie jest podmiotem powiązanym z podatnikiem lub podmiotem finalnie ponoszącym refakturowane koszty. Ponadto, w przypadku, gdy koszty są refakturowane na kilka podmiotów powiązanych wówczas, należy udowodnić rynkowość zastosowanych kluczy alokacji kosztów;
 - ▷ organ podatkowy zawarł z podatnikiem uprzednie porozumienie cenowe (APA) i ustalił cenę rynkową, od roku podatkowego złożenia wniosku do ostatniego dnia roku podatkowego, w którym porozumienie wygasa, o ile stan faktyczny w porozumieniu nie ulegnie zmianie w tym okresie;
 - ▷ dochodzi do bezwrotnych transferów środków pieniężnych;
 - ▷ transakcje zawarte są pomiędzy zagranicznym przedsiębiorstwem podatnika, będącego węgierskim rezydentem, a jego podmiotem powiązanym, jeżeli podstawa CIT podatnika nie obejmuje dochodu, który można przypisać zagranicznemu stałemu przedsiębiorstwu;

- ▷ podatnicy dokonują transakcji na podstawie umów zawieranych z osobami fizycznymi niebędącymi przedsiębiorcami prywatnymi;
- ▷ podatnicy zakwalifikowani, jako małe lub średnie przedsiębiorstwa w ostatnim dniu roku podatkowego, dokonują rozliczeń w związku z długoterminowymi umowami zawartymi z podmiotami powiązаныmi w interesie wspólnych zakupów i sprzedaży w celu przezwyciężenia niekorzystnej sytuacji konkurencyjnej, jeżeli prawa głosu danych małych i średnich przedsiębiorstw posiadane w spółce stowarzyszonej przekraczają łącznie 50%;
- ▷ podatnicy, dokonujący rozliczeń w związku z bezzwrotną pomocą finansową, lub dotacją udzieloną przez państwo lub jakiegokolwiek władze samorządowe, lub z jakimikolwiek aktywami przekazanymi bez wynagrodzenia w ramach obowiązku ustawowego (w tym w ramach projektów inwestycyjnych);
- ▷ realizowane są transakcje giełdowe dokonywane zgodnie z Ustawą o Rynku Kapitałowym lub w przypadku cen ustalonych przepisami prawa;
- ▷ gdy transakcje realizowane są przez stowarzyszenie non-profit pożytku publicznego przedsiębiorców i podatników, w których państwo sprawuje – bezpośrednio lub pośrednio – większościową kontrolę.

Obowiązkowi dokumentacyjnemu podlegają również podmioty zagraniczne. Jednakże, nie ma obowiązku przestrzegania zasad cen transferowych, jeżeli podstawa CIT nie uległaby zmianie, nawet gdyby zastosowano cenę inną niż rynkową (jeżeli dochód przypisany zagranicznemu stałemu przedsiębiorstwu jest zwolniony z podatku węgierskiego na podstawie ustawy o unikaniu podwójnego opodatkowania).

Węgierskie wymogi dotyczące dokumentacji cen transferowych są zgodne z Wytycznymi OECD.

Dokumentacja cen transferowych składa się z dokumentacji grupowej (Master File), dokumentacji lokalnej (Local File) oraz tzw. raportowania Country by Country (obowiązkowe od roku finansowego 2018, jednak dla roku finansowego 2017 mogą mieć zastosowania nawet poprzednie zasady dotyczące dokumentacji). Jeśli podatnik zawarł przynajmniej jedną transakcję z podmiotem powiązany, dla której musi zostać przygotowana lokalna dokumentacja cen transferowych, podatnik musi również posiadać lub przygotować grupową dokumentację cen transferowych (tzw. **Master File**).

W grupowej dokumentacji cen transferowych (tzw. Master File) na Węgrzech należy uwzględnić następujące elementy:

- ▶ schemat grupowy przedstawiający strukturę organizacyjną, strukturę prawną i własnościową grupy oraz położenie geograficzne grupy;
- ▶ w ramach **prezentacji grupy**:
 - ▷ **siłę napędową** wyników grupy;
 - ▷ **prezentację łańcucha dostaw dla pięciu największych produktów i usług** grupy oraz dla tych, które przekraczają 5% obrotów grupy według przychodów ze sprzedaży. Te można również przedstawić w formie tabeli lub wykresu;

- ▷ **wykaz istotnych umów o świadczenie usług pomiędzy członkami grupy**, z wyłączeniem usług badawczo-rozwojowych, oraz krótki opis uzgodnień, w tym opis zdolności głównych ośrodków świadczących istotne usługi oraz politykę cen transferowych w celu alokacji kosztów usług i płatności w ramach grupy w celu ustalenia opłat za usługi;
- ▷ prezentację **głównych rynków geograficznych** produktów i usług grupy, o których mowa w podpunkcie powyżej;
- ▷ zwięzłą **analizę funkcjonalną**, która pokazuje wkład poszczególnych graczy w tworzenie wartości, w szczególności pełnione kluczowe funkcje, ponoszone znaczące ryzyko i wykorzystywane znaczące aktywa;
- ▷ prezentacja transakcji związanych z **istotnymi restrukturyzacjami** biznesowymi w roku obrotowym;
- ▶ w przypadku **wartości niematerialnych** grupy:
 - ▷ przedstawienie **kompleksowej strategii Grupy w zakresie rozwoju, własności i wykorzystania wartości niematerialnych**, w tym położenia geograficznego głównych obiektów badawczo-rozwojowych oraz zarządzania B + R;
 - ▷ **wykaz znaczących wartości niematerialnych** lub ich grup oraz ich prawnych właścicieli;
 - ▷ **wykaz umów** z podmiotami powiązаныmi, dotyczących wartości niematerialnych, w tym umowy kosztowe, umowy dotyczące kluczowych usług badawczych i umowy licencyjne;
 - ▷ ogólna prezentacja **polityki cen transferowych Grupy w zakresie badań i rozwoju oraz wartości niematerialnych**;
 - ▷ ogólny opis cesji wszelkich znaczących udziałów w jakimkolwiek składniku wartości niematerialnych między podmiotami powiązаныmi w trakcie danego roku obrotowego, w tym podmioty powiązane, kraje oraz otrzymane lub przewidziane odszkodowanie;
- ▶ dotyczące **działalności finansowej Grupy**:
 - ▷ ogólna prezentacja finansowania grupy, w tym **istotne porozumienia dotyczące finansowania** z niepowiązаныmi wierzycielami;
 - ▷ **dane identyfikacyjne** wszystkich członków grupy zapewniających centralne finansowanie grupy, w tym kraj, którego prawo reguluje działalność organizacji finansującej oraz miejsce zarządzania organizacją;
 - ▷ przedstawienie **ogólnej polityki cen transferowych dla umów finansowania** pomiędzy podmiotami powiązаныmi;
- ▶ dotyczące **sytuacji finansowej i podatkowej Grupy**:
 - ▷ **skonsolidowane sprawozdanie finansowe** grupy za rok obrotowy, a w przypadku braku takiego sprawozdania inne sprawozdania finansowe, sprawozdania regulacyjne, wewnętrzne sprawozdania zarządcze, podatkowe lub do innych celów;

- ▷ zestawienie i krótka prezentacja **aktualnych jednostronnych uprzednich porozumień cenowych Grupy oraz innych uzgodnień podatkowych** (w tym m.in. warunkowych decyzji podatkowych, interpretacji indywidualnych) związanych z podziałem dochodu pomiędzy krajami; i

- ▶ datę sporządzenia dokumentacji grupowej.

W lokalnej dokumentacji cen transferowych (tzw. **Local File**) na Węgrzech należy uwzględnić następujące elementy:

- ▶ opis **struktury zarządzania (kierownictwa) podatnika**, jego schemat organizacyjny, dane osób, którym podlega kierownictwo oraz nazwy krajów, w których osoby te mają siedzibę główną;
- ▶ **szczegółową prezentację działalności i strategii podatnika**, w tym, czy w bieżącym lub bezpośrednio poprzedzającym roku obrotowym podatnik uczestniczył w przeniesieniu działalności, reorganizacji lub przeniesieniu wartości niematerialnych; oraz czy wyżej wymienione działania miały wpływ na podatnika;
- ▶ wyszczególnienie **najważniejszych konkurentów podatnika**;
- ▶ kopie istniejących jednostronnych, dwustronnych lub wielostronnych **uprzednich porozumień cenowych** (APA) oraz innych uzgodnień podatkowych (w tym między innymi warunkowego wymiaru podatku, interpretacji podatkowej), które zostały wydane przez inny niż węgierski organ podatkowy, a wpływa na ceny transferowe będące przedmiotem transakcji; i
- ▶ i datę sporządzenia dokumentacji lokalnej.
- ▶ Dane dotyczące każdej kontrolowanej lub zagregowanej transakcji szczegóły poniżej:
 - ▷ **prezentacja** transakcji kontrolowanej (np. uzyskiwanie usług produkcyjnych, nabywanie towarów, sprzedaż produktów, świadczenie usług, udzielanie pożyczek, udzielanie gwarancji finansowych i należytego wykonania, licencjonowanie aktywów niematerialnych) oraz prezentacja otoczenia i rynku właściwego, na którym transakcja jest przeprowadzana;
 - ▷ **nazwę, domicyl, krajowy lub zagraniczny numer podatkowy** innych podmiotów powiązanych, jeśli takie istnieją, numer rejestracyjny spółki podany przez sąd rejestrowy (lub inny numer rejestracyjny) oraz nazwę i siedzibę sądu (organu) rejestrującego spółkę, wskazanie podstawy relacji biznesowej;
 - ▷ **kwotę płatności** dokonanych lub poniesionych na podstawie kontrolowanej transakcji, w roku podatkowym, z podziałem co najmniej na strony transakcji;
 - ▷ **kopię wszystkich wersji umów** istotnych dla ustalenia cen transferowych obowiązujących w roku podatkowym. Jeżeli umowa nie ma formy pisemnej, szczegółowy opis jej treści;
 - ▷ szczegółową **analizę porównawczą i funkcjonalną** podmiotów powiązanych zaangażowanych w kontrolowaną transakcję, z uwzględnieniem wszelkich zmian w stosunku do lat poprzednich;

- ▷ **opis najbardziej odpowiedniej metody ustalania cen transferowych**, biorąc pod uwagę charakter, rodzaj transakcji, dostępne dane porównawcze oraz powody wyboru metody;
 - ▷ w odpowiednich przypadkach oznaczenie podmiotu powiązanego wybranego dla badanej strony oraz powody wyboru;
 - ▷ podsumowanie najważniejszych **założeń** branych pod uwagę przy zastosowaniu wybranej metody ustalania cen transferowych;
 - ▷ w stosownych przypadkach, wyjaśnienie wieloletniej analizy porównawczej;
 - ▷ zestawienie i prezentacja **wybranych wewnętrznych i zewnętrznych transakcji porównawczych** oraz prezentacja odpowiednich danych finansowych niezależnych spółek, na których opiera się analiza cen transferowych, w tym opis metodyki analizy porównawczej oraz źródła tych informacji¹;
 - ▷ prezentację i szczegółowe uzasadnienie **korekt z tytułu porównywalności** oraz wskazanie, czy korekta została dokonana po stronie testowanej, w porównywalnej, niezależnej transakcji, czy też w obu przypadkach;
 - ▷ szczegółowy opis sposobu korekty ceny przy kontrolowanych transakcjach za pomocą wybranej metody ustalania ceny transferowej, zgodnie z zasadą ceny rynkowej;
 - ▷ **podsumowanie informacji finansowych** wykorzystanych przy stosowaniu metody ustalania ceny transferowej;
 - ▷ zwięzłe przedstawienie, w jaki sposób dane finansowe wykorzystywane przy stosowaniu metody cen transferowych mogą być powiązane z danymi zawartymi w sprawozdaniu finansowym podatnika; i
 - ▷ dane **wszelkich toczących się lub już zakończonych postępowań przed sądem lub innymi organami dotyczącymi ustalania cen transferowych kontrolowanej transakcji**: nazwa i siedziba sądu lub innego organu (w przypadku zagranicznego sądu lub organu także dokładna nazwa), numer sprawy, datę rozpoczęcia i zakończenia postępowania, przedstawioną cenę rynkową oraz informację, czy sąd / organ ją przyjął, zakwestionował czy potwierdził.
- ▶ **O raportach Country by Country**
- ▷ Podatnik będący rezydentem Węgier, który jest członkiem grupy przedsiębiorstw wielonarodowych (MNE), jest zobowiązany do sporządzenia powiadomienia związanego ze sprawozdawczością CbC do węgierskiego organu podatkowego, jeśli **roczne skonsolidowane przychody grupy w wyniosły 750 mln EUR lub więcej** w roku obrotowym poprzedzającym sprawozdawczy rok obrotowy.
 - ▷ Wymóg raportowania CBC dla węgierskiego rezydenta podatkowego może powstać w następujących sytuacjach:

¹ Analiza cen transferowych jest wymagana dla każdej dokumentowanej transakcji.

- dla węgierskiego rezydenta jako jednostki dominującej najwyższego szczebla,
- dla węgierskiego rezydenta jako podmiotu wspierającego (i z określonych powodów (sekcja 2 lub sekcja 4 paragrafu 43 / N ustawy 37 z 2013 r.)

▷ Jeśli członek grupy MNE nie ma obowiązku złożenia raportu CBC zgodnie z jednym z wyżej wymienionych wymogów, musi spełnić tylko wymóg zgłoszenia CBC do ostatniego dnia roku podatkowego.

- ▶ W przypadku **usług wewnątrzgrupowych o niskiej wartości dodanej** podatnicy mogą sporządzić dokumentację cen transferowych obejmującą stosunkowo **mniej szczegółową** analizę przebiegu transakcji.
- ▶ Dokumentację cen transferowych dla umów obowiązujących w danym roku podatkowym należy sporządzić **przed upływem terminu składania rocznej deklaracji CIT** (ostatniego dnia piątego miesiąca po zakończeniu danego roku podatkowego).
- ▶ Dokumentację można również przygotować **w języku obcym**. Jednak **na żądanie organu podatkowego** podatnik **musi przygotować tłumaczenie na język węgierski**. Organ nie może wymagać tłumaczenia dokumentów w języku angielskim, niemieckim lub francuskim.

Safe harbours

- ▶ W przypadku usług wewnątrzgrupowych o niskiej wartości dodanej procedura safe harbour może zostać zastosowana z zastrzeżeniem określonych progów. W przypadku zastosowania tej procedury można sporządzić uproszczoną dokumentację cen transferowych i nie jest wymagane przeprowadzenie analizy porównawczej.

Procedury audytu i kary dotyczące cen transferowych

- ▶ Podczas kontroli podatkowych organy podatkowe dokonają **przeglądu elementów formalnych**, a także **analizy wspierającej rynkowy charakter transakcji wewnątrzgrupowych realizowanych pomiędzy podmiotami powiązanymi**.
- ▶ W związku z korektą podstawy opodatkowania może zostać nałożona **kara w wysokości 50% niezapłaconego podatku**, a także **opłata odsetkowa za zwłokę** w wysokości dwukrotności podstawowej stopy procentowej Narodowego Banku Węgier.
- ▶ Ponadto, jeśli **podatnik nie przedstawi odpowiedniej dokumentacji cen transferowych (Master File, Local File) na żądanie organów podatkowych**, może zostać **ukarany grzywną w wysokości do 2 mln HUF za transakcję z podmiotem powiązanym**. W przypadku powtarzających się naruszeń obowiązku dokumentacyjnego, podatnikowi grozi kara do 4 mln HUF.
- ▶ Jeśli podatnik nie przedstawi na żądanie organów podatkowych odpowiedniego raportu Country by Country może zostać ukarany grzywną do 20 mln HUF.

Korekty cen transferowych

- ▶ **Podatnicy mogą / będą musieli inicjować korekty w kalkulacji CIT spełnić warunki zasady ceny rynkowej w cenach transferowych pomiędzy podmiotami powiązаныmi**
 - ▷ Jeśli zysk przed opodatkowaniem jest niższy ze względu na nierynkową cenę, podatnik powinien zwiększyć swoją podstawę opodatkowania CIT o tę różnicę
 - ▷ Obniżenie podstawy opodatkowania jest również możliwe (z wyjątkiem przypadku, gdy kontrolowanym podmiotem powiązany jest spółka zagraniczna), jeżeli dostępny jest dokument podpisany przez obie strony potwierdzający korektę, a jednocześnie druga strona podlega węgierskiemu podatkowi od osób prawnych lub podobnemu podatkowi za granicą, oraz korekta ceny transferowej jest również uwzględniona przez drugą stronę transakcji.

Umowy o podziale kosztów (Cost Contribution Agreements (CCAs)

- ▶ **Nie ma konkretnych przepisów ani wytycznych** dotyczących porozumień CCA. Węgierskie organy podatkowe prawdopodobnie wezmą pod uwagę Wytyczne OECD.
- ▶ Chociaż nie istnieją żadne formalne wytyczne ani orzeczenia, koszty te powinny podlegać odliczeniu zgodnie ze standardowymi zasadami odliczania.

Uprzejmie porozumienia cenowe (Advanced Pricing Agreements (APAs)

- ▶ Przepisy o APA weszły w życie 1 stycznia 2007 r. Procedury APA zostały opisane w art. 174-183 ustawy 150 o zasadach opodatkowania z 2017 r.
- ▶ O Porozumienia **APA** na Węgrzech **można ubiegać się** tylko w odniesieniu do **transakcji, które nie zostały jeszcze zrealizowane lub są w toku**. Zgodnie z węgierskim prawem dostępne są wszystkie rodzaje porozumień APA:
 - ▷ jednostronne,
 - ▷ dwustronne,
 - ▷ wielostronne.
- ▶ **Nie ma żadnych limitów wartości transakcji**, które mogą być objęte APA.
- ▶ Oficjalne opłaty za APA, płatne na rzecz węgierskiego urzędu skarbowego wynoszą **2 000 000 HUF (ok. 6 400 EUR) za jednostronne porozumienie**. W przypadku porozumienia wielostronnego opłata wynosi 2 000 000 HUF (ok. 6 400 EUR) pomnożona przez liczbę zaangażowanych stron.
- ▶ APA **musi zostać wydana** bez zbędnej zwłoki **w ciągu 120 dni** od rozpoczęcia procedury składania wniosku o APA.
- ▶ **Okres**, na jaki można zawrzeć porozumienie APA wynosi **od 3 do 5 lat**, ale na wniosek podatnika **może zostać przedłużony o dodatkowe 3 lata**.

Wdrożenie BEPS

- ▶ Tak, są wdrożone na Węgrzech.

1. Czy metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej jest metodą preferowaną (czy powinna zostać odrzucona z odpowiednim uzasadnieniem, jeśli inna metoda jest stosowana)?

2. W odniesieniu do pierwszeństwa stosowanych metod, czy istnieje konieczność szczegółowego uzasadnienia dlaczego preferowana metoda nie została zastosowana?

3. Czy akceptowana jest analiza przygotowana na danych zagranicznych (Pan-European), czy preferowana jest analiza porównawcza przygotowana na podstawie danych krajowych?

Jeśli preferowana jest analiza porównawcza na podstawie danych lokalnych, czy wystarczy uwzględnić rynek lokalny w strategii wyszukiwania, czy jest wymagane również, aby w końcowej próbie znajdowały się lokalne, porównywalne podmioty?

4. Czy istnieją preferencje (w ustawodawstwie związanym z cenami transferowymi bądź w realizowanej w tym zakresie praktyce) dotyczące miar statystycznych stosowanych w analizach porównawczych, takich jak przedział międzykwartylowy lub pojedyncze miary statystyczne?

Czy pełen przedział (minimum-maksimum) jest akceptowany jako przedział rynkowy?

Tak, w praktyce metoda PCN jest zdecydowanie preferowana, tzn. jest uważana za najbardziej bezpośrednią z wyznaczonych metod. Niemniej jednak inne metody mogą być również uznane za odpowiednie. W przypadku zastosowania innej metody podatnik powinien przedstawić odpowiednie uzasadnienie, dlaczego nie stosuje metody PCN.

Tak, oczekuje się wyjaśnienia powodu (powodów), jeśli metody podstawowe nie mają zastosowania. Jeśli jest stosowana metoda inna niż metoda tradycyjna/ metoda zysku transakcyjnego należy to wyraźnie i szczegółowo wyjaśnić. Zasadniczo w każdym przypadku należy zastosować najbardziej odpowiednią metodę.

Lokalne lub regionalne poziomy odniesienia są zdecydowanie bardziej preferowane niż ogólnoeuropejskie punkty odniesienia. Jednak próba może być powiększana krok po kroku w przypadku braku wystarczającej liczby podmiotów porównywalnych. W tym celu z bazy danych AMADEUS korzysta również węgierski organ podatkowy.

Ponieważ w praktyce preferowana jest metoda PCN, ceny porównywalne (ceny porównywalnych towarów / usług / transakcji) są zasadniczo preferowane w stosunku do metod statystycznych.

Zgodnie ze standardami OECD zastosowanie mają szczegółowe zasady dotyczące przygotowania analizy porównawczej i określenia przedziału cenowego na warunkach rynkowych.

Przedział międzykwartylowy stosuje się obowiązkowo:

- jeśli porównywalne dane pochodzą z publicznych lub innych baz danych podlegających audytowi przez organ podatkowy¹; i
- jeśli ostateczna próba obejmuje dane finansowe, co najmniej 10 spółek z 3 lat lub rozpiętość przedziału przekracza 15 punktów procentowych²;

¹ Zgodnie z węgierskimi przepisami dotyczącymi cen transferowych, jeżeli podatnicy pozyskują dane porównywalne z bazy danych, mogą wziąć pod uwagę dane dotyczące porównywalnych aktywów, usług lub przedsiębiorstw przechowywane w publicznej bazie danych lub w bazie danych podlegającej audytowi przez organ podatkowy. Podatnicy mogą również wykorzystać (i) dane publiczne z innych źródeł lub (ii) inne dane weryfikowalne przez organ podatkowy (np. wskaźniki branżowe, analizy rynkowe).

² Jeśli próba obejmuje mniej niż 10 firm, a rozpiętość przedziału nie przekracza 15 punktów procentowych, można rozważyć zastosowanie przedziału minimum-maksimum.

5. Czy są jakieś preferencje dotyczące wyboru punktu przedziału międzykwartylowego, który powinien być stosowany, tj. czy mediana jest preferowana, czy dowolny punkt mieszczący się w przedziale międzykwartylowym jest akceptowalny?

Czy organy podatkowe dopuszczają dowolny poziom narzutu na kosztach usług, dopóki mieści się on w przedziale międzykwartylowym, czy preferują określony poziom narzutu, np. 5%?

6. Czy administracja podatkowa korzysta z danych porównawczych, które nie są publicznie dostępne (tzw. secret comparables) w celu doszacowania?

7. Jak organy podatkowe podchodzą do akceptowania podmiotów ponoszących stratę (zagregowaną lub odnotowaną w poszczególnych latach) w ramach przygotowywanej analizy porównawczej?

Jak organy podatkowe podchodzą do akceptowania podmiotów wykazujących ponadprzeciętne wyniki w ramach przygotowywanej analizy porównawczej?

- chyba, że podatnik przeprowadzi analizę funkcjonalną dla każdego elementu próby porównywalnej i na podstawie tej analizy można bez wątplenia stwierdzić, że nie doszło do naruszenia porównywalności.

Jeśli chodzi o określenie zwykłego przedziału rynkowego z próby finalnej, organ podatkowy preferuje tzw. „metodę zbiorczą” (tj., gdy każdy element z porównywalnej próby kwalifikuje się, jako jedna porównywalna informacja).

Każdy punkt przedziału IQR (międzykwartylowego) jest akceptowalny, niemniej jednak mediana jest uważana za preferowany punkt w przedziale międzykwartylowym. Władze akceptują każdy poziom narzutu za usługi mieszczący się w przedziale międzykwartylowym.

Nie.

Zasadniczo podmioty stale przynoszące straty są wyłączone z ostatecznej próby. Podmioty porównywalne przynoszące straty można zaakceptować w szczególnych warunkach (np. ogólne pogorszenie koniunktury gospodarczej, start-upy, borykające się z trudnościami branże itp.).

Organ podatkowy zgadza się, że podmioty powiązane również mogą generować straty, jeżeli można wykazać, że cała grupa lub cała branża generuje straty w badanym okresie i / lub niezależne przedsiębiorstwa również zaakceptowałyby tymczasowe straty w porównywalnych okolicznościach.

8. **Jaki okres badany w analizie jest preferowany przez organy podatkowe – 3 czy 5 lat?**
- Generalnie organ podatkowy preferuje analizę okresów 3-letnich, ale dopuszcza się również okresy 5-letnie. Specyfikacja branżowa może również stanowić powód do analizowania dłuższych okresów.
9. **Czy istnieją wymogi dotyczące aktualizacji analiz porównawczych? Jeśli tak, jak często powinny być one aktualizowane? Czy istnieje możliwość aktualizacji wyłącznie wyników finansowych porównywalnych podmiotów z finalnej próby, czy cała analiza powinna zostać zaktualizowana?**
- Analiza porównawcza jest aktualizowana nie rzadziej niż raz na 3 lata, chyba, że nastąpiły zmiany stanu faktycznego i okoliczności badanej transakcji. Aktualizację wyników finansowych analizy porównawczej przeprowadza się przynajmniej raz w roku.
10. **Jaki jest maksymalny próg kapitału zakładowego dla podmiotów spełniających warunki w próbie porównywalnych podmiotów?**
- Nie jest to regulowane przez stosowne węgierskie ustawodawstwo z perspektywy analizy porównawczej cen transferowych.
11. **Czy ciężar dowodu (że transakcja odbywa się na warunkach rynkowych) spoczywa na podatniku czy na administracji podatkowej?**
- Podatnik ma obowiązek wykazać, że stosowane przez niego ceny transferowe są zgodne z zasadami ceny rynkowej. Obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych nakłada na podatnika ciężar dowodu. Po terminowym przygotowaniu dokumentacji cen transferowych przez podatnika ciężar dowodu przenosi się na organ podatkowy.
12. **Czy dokumentacja cen transferowych powinna być przygotowana w lokalnym języku urzędowym czy może być sporządzona po angielsku?**
- Dokumentacja dotycząca cen transferowych oraz jej ewentualne modyfikacje i dokumentacja uzupełniająca mogą być przygotowane zarówno w języku węgierskim, jak i języku innym niż węgierski. Podatnik jest zobowiązany do dostarczenia organowi podatkowemu profesjonalnego tłumaczenia dokumentacji cen transferowych sporządzonej pierwotnie w języku obcym (z wyłączeniem języka angielskiego, niemieckiego i francuskiego).
13. **Czy organy podatkowe akceptują samodzielnie zainicjowane korekty?**
- Tak, pod warunkiem, że są dobrze poparte odpowiednią argumentacją wskazaną w lokalnej dokumentacji cen transferowych oraz obszerną analizą ekonomiczną. Korekta może również przybrać formę korekty na koniec roku lub korekty podstawy opodatkowania podatkiem od osób prawnych. W tym drugim przypadku zapisy księgowe transakcji nie są zmieniane. Należy podkreślić, że korekta w górę podstawy opodatkowania podatkiem od osób prawnych jest obowiązkowa, natomiast korekta w dół jest możliwością, która podlega szczególnym warunkom administracyjnym. Organ podatkowy uznaje każdą korektę zainicjowaną przez podatnika za element ryzyka z punktu widzenia kontroli podatkowej.

14. Czy Węgry podpisały umowę MCAA (Multilateral Competent Authority Agreement) w celu umożliwienia automatycznej wymiany informacji country-by-country (CbCR)?

Tak.

15. Jakie są kary za nieposiadanie dokumentacji cen transferowych (dla podatnika i Zarządu)? Czy istnieją kary, jeśli warunki transakcji nie były rynkowe?

Jeżeli podatnik nie przedstawi odpowiedniej dokumentacji cen transferowych (tj. Master File i Local File) na żądanie organów podatkowych w ramach kontroli podatkowej, może zostać ukarany grzywną w wysokości do 2 mln HUF za każdą transakcję z podmiotem powiązaniem. W przypadku powtarzających się naruszeń obowiązku dokumentacyjnego podatnikowi grozi kara w wysokości do 4 mln HUF, a w przypadku powtarzającego się uchybienia w związku z tą samą dokumentacją cen transferowych podatnikowi grozi kara do czterokrotności pierwszej kary za transakcję z podmiotem powiązaniem.

Jeżeli podatnik nie przedstawi odpowiedniego Raportu CbC na żądanie organów podatkowych, może zostać ukarany grzywną do 20 mln HUF.

W związku z korektą podstawy opodatkowania może zostać nałożona kara w wysokości 50% niezapłaconego podatku, a także opłata odsetkowa za zwłokę w wysokości podwójnej stawki podstawowej Narodowego Banku Centralnego Węgier.

16. Czy ceny transferowe są w centrum zainteresowania organów podatkowych? Jeśli tak, jakiego rodzaju transakcje / podatnicy / lata itp. są zwykle kontrolowane?

Kontrola cen transferowych i transakcji z podmiotami powiązaniem jest przedmiotem zainteresowania węgierskiego organu podatkowego od czasu wprowadzenia odpowiednich obowiązków dokumentacyjnych w 2003 r.

Ocena ryzyka jest systematycznie przeprowadzana przez organ podatkowy, koncentrujący się na niektórych branżach, dużych podatnikach i / lub firmach generujących straty. Ceny transferowe są zwykle kontrolowane w ramach ogólnych kontroli podatkowych. Obszary ryzyka specyficznego dla cen transferowych są również identyfikowane i badane przez centralny oddział organu podatkowego ds. cen transferowych.

17. Czy uprzednie porozumienia cenowe (APAs) cieszą się popularnością na Węgrzech? Ile porozumień zostało wydanych?

Tak, porozumienia APA są popularne na Węgrzech (wydano ich ponad 160) – stosunkowo szybka procedura, która zapewnia dużą pewność planowanych, powtarzających się transakcji.

18. Czy przepisy na Węgrzech nakładają dodatkowe obowiązki sprawozdawcze w zakresie cen transferowych (np. deklarację / informację o cenach transferowych)?
19. Czy przepisy na Węgrzech przewidują możliwość korzystania z uproszczonej zasady rozliczeń tzw. safe harbour? Jeśli tak, prosimy o wskazanie szczegółowych informacji, tj.: informacji o tym, jakie transakcje mogą korzystać z uproszczenia, jakie warunki muszą zostać spełnione, a także jakie uproszczenia wynikają z tych procedur. Czy są jakieś wymogi sprawozdawcze wobec organów podatkowych w związku ze stosowaniem procedury safe harbour?
20. Czy sytuacja związana z COVID-19 wpłynęła na przepisy dotyczące cen transferowych w Węgrzech, np. w odniesieniu do przedłużenia terminu wypełniania obowiązków związanych z cenami transferowymi?
21. Czy w węgierskich przepisach istnieje odniesienie do możliwości recharakteryzacji bądź pominięcia transakcji, czy organy podatkowe stosują takie narzędzia w praktyce w ramach kontroli podatkowych?
22. Jak ustalana jest wartość transakcji finansowych w rozumieniu przepisów dotyczących cen transferowych, np. w przypadku pożyczki, czy porównywaną z progiem wartością transakcji będą odsetki czy kapitał pożyczki?

Nie.

W przypadku usług wewnątrzgrupowych o niskiej wartości dodanej procedura safe harbour może zostać zastosowana z zastrzeżeniem określonych progów. W przypadku zastosowania tej procedury można sporządzić uproszczoną dokumentację cen transferowych i nie jest wymagane przeprowadzenie analizy porównawczej.

Przedłużono termin na sporządzenie zeznania CIT za rok podatkowy 2019 z 31 maja 2020 r. na 30 września 2020 r., co spowodowało również przesunięcie terminu do sporządzenia dokumentacji cen transferowych (zarówno dokumentacji lokalnej oraz grupowej).

Na podstawie ustawy o zasadach opodatkowania organ podatkowy ma prawo do recharakteryzacji lub nieuznania transakcji. Organ podatkowy korzysta z takich narzędzi zwłaszcza w związku z transakcjami finansowymi i usługami zarządzania.

Ta kwestia nie została wyraźnie wyjaśniona w przepisach. W praktyce odsetki są zazwyczaj traktowane jako wartość transakcji. Jednakże biorąc pod uwagę, że transakcje finansowe są przedmiotem kontroli podatkowej, wskazane jest zachowanie ostrożności i przygotowanie dokumentacji cen transferowych dla pożyczek o znacznym przepływie kapitału, w tym dla transakcji cash-poolingu i gwarancji.

Jesteśmy **więksi** niż myślisz

MDDP to wiodąca polska firma świadcząca kompleksowe

usługi doradcze w zakresie prawa podatkowego, doradztwa biznesowego, outsourcingu usług finansowych, księgowych i kadrowo-płacowych, a także organizująca profesjonalne szkolenia i konferencje.

Zatrudniamy blisko **500 osób** w 5 biurach w Polsce.

Naszymi klientami są największe międzynarodowe koncerny oraz największe polskie firmy ze wszystkich sektorów gospodarki.

Realizując **projekty transgraniczne**

MDDP współpracuje z wiodącymi europejskimi i międzynarodowymi firmami doradczymi, zapewniając najwyższą jakość usług z uwzględnieniem kwestii międzynarodowych oraz dogłębną znajomość lokalnego otoczenia podatkowego, prawnego i biznesowego.

BUŁGARIA



Djingov, Gouginski, Kyutchukov & Velichkov
1000, SOFIA, 10, Tsar Osvoboditel Blvd., 3rd Floor
t: +359 2 932 1100 f: +359 2 980 3586
e: dgkv@dgkv.com

CZECHY



KONDOR
1054, BUDAPEST, Hold street 27.
t: +36-1-788-5180
e: titkarsag@kondorholding.com

ESTONIA

SORAINEN

Sorainen
10141, TALLINN, Pärnu mnt 15
t: +372 6 400 900
e: estonia@sorainen.com

LITWA

SORAINEN

Sorainen
LT-01110, VILNIUS, 44A Gedimino Ave
t: +370 52 685 040
e: lithuania@sorainen.com

ŁOTWA

SORAINEN

Sorainen
LV-1010, RIGA, Kr. Valdemara 21
t: +371 67 365 000
e: latvia@sorainen.com

MDDP

Mokotowska Square
Mokotowska 49 | 00-542 Warszawa
t. (+48) (22) 322 68 88 | f. (+48) (22) 322 68 89
e: biuro@mddp.pl | www.mddp.pl

RUMUNIA



KONDOR
1054, BUDAPEST, Hold street 27.
t: +36-1-788-5180
e: titkarsag@kondorholding.com

SŁOWACJA



KONDOR
1054, BUDAPEST, Hold street 27.
t: +36-1-788-5180
e: titkarsag@kondorholding.com

SŁOWENIA



LAW FIRM BLAŽ PATE & PARTNERS d.o.o.
1000, LJUBLJANA, Dunajska Cesta 159
t: +38615636750 f: +38615636789
e: blaz.pate@pate-odvetnik.si

UKRAINA



EUCON LEGAL GROUP
01033, KYIV, Dmytrivska 18/24 Street, Office 1
t: +380 44 238 09 44 f: (do not have it)
e: office.ua@euconlaw.com

WĘGRY



KONDOR
1054, BUDAPEST, Hold street 27.
t: +36-1-788-5180
e: titkarsag@kondorholding.com

DORADZTWO
PODATKOWE

TAX
ADVISORY

KANCELARIA
PRAWNA

LAW
FIRM

BUSINESS
CONSULTING

OUTSOURCING

CORPORATE
FINANCE

AKADEMIA
BIZNESU

BUSINESS
ACADEMY