

Przedmowa

Problematyka cen transferowych jest ściśle związana z postępującą globalizacją gospodarki światowej.

Liczne przedsięwzięcia dokonywane przez podmioty powiązane kapitałowo i osobowo zmierzają zarówno do pozyskiwania nowych rynków zbytu, a przez to do zwiększenia zyskowności działalności grup przedsiębiorstw wielonarodowych, jak i do wykorzystywania powiązań gospodarczych do optymalizacji podatkowej. W ciągu ostatnich lat właśnie dzięki procesowi globalizacji gospodarki światowej, postępującej międzynarodowej integracji gospodarczej, gwałtownemu postępowi technologicznemu i wzrastającej konkurencji można zaobserwować dynamiczny rozwój przedsiębiorstw wielonarodowych. Podmioty te składają się z wielu pozostających we wzajemnych związkach przedsiębiorstw, których siedziby często znajdują się w różnych krajach, a generalna strategia gospodarcza realizowana jest za pośrednictwem wyodrębnionego ośrodka centralnego, którym może być spółka-matka lub spółka zarządzająca. Skala działalności koncernów międzynarodowych, ich wpływ na gospodarkę światową oraz gospodarki pojedynczych krajów powoduje coraz większe zainteresowanie administracji podatkowych poszczególnych państw konsekwencjami wynikającymi z faktu istnienia na danym obszarze filii, oddziałów lub przedsiębiorstw zagranicznych firm – w postaci przerzucania dochodów.

Przenoszenie (przerzucanie) dochodów jest problemem, z którym boryka się większość administracji skarbowych i jest instrumentem służącym podatnikom do planowania podatkowego mającego na celu płacenie podatków według skali najniższej z możliwych bądź unikanie ich płacenia w ogóle.

Znaczną część transakcji na rynku biznesowym stanowią transakcje między podmiotami powiązanymi, takie jak choćby przepływ towarów handlowych między filiami przedsiębiorstw lub świadczenie usług na rzecz osób prawnych przez ich właścicieli i zarząd. Ceny transferowe stosowane w tych transakcjach mogą mieć decydujący wpływ na ostateczny obraz zysków lub strat w poszczególnych częściach grupy, a ostatecznie – także na konkurencyjność grupy wobec innych przedsiębiorstw.

Hubert Hamaekers¹ stwierdza, że z perspektywy finansowej problematyka cen transferowych jest prawdopodobnie najważniejszym problemem podatkowym na świecie.

¹ H. Hamaekers – długoletni dyrektor *International Bureau of Fiscal Documentation* w Amsterdamie (Holandia), profesor Uniwersytetu w Nijmegen (Holandia) i Jönköping (Szwecja), doktor honoris causa Uniwersytetu Łódzkiego.

Kontynuując tę myśl – moim zdaniem – problematykę cen transferowych we współczesnym świecie należy identyfikować nie tylko z pojęciem ceny, ale przede wszystkim pojęciem transferu – transferu ukierunkowanego na ceny, ale przede wszystkim na koszty, zwłaszcza koszty usług niematerialnych, jakie występują między podmiotami powiązanymi, których celem jest przede wszystkim szeroko pojęta optymalizacja podatkowa – czyli legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych.

Definicji cen transferowych jest wiele, w zależności od obszaru, jakiego go dotyczą. Ogólnie rzecz biorąc, cena transferowa jest to „cena ustalona przez zakład sprzedający, wydział bądź spółkę córkę przedsiębiorstwa wielonarodowego na produkt lub usługę dostarczaną do zakładu, wydziału bądź spółki córki tego samego przedsiębiorstwa”². Kształtowanie cen transferowych ma zastosowanie w odniesieniu do produktów będących przedmiotem wewnętrznego obrotu między przedsiębiorstwem macierzystym a jego filiami w innych krajach³. Ceny transferowe to ceny, po jakich przedsiębiorstwo przekazuje przedsiębiorstwom powiązanym towary fizyczne i dobra niematerialne lub po jakich świadczy tym przedsiębiorstwom usługi. Podstawową zasadą do celów podatkowych jest to, że warunki takich transferów nie powinny się różnić od warunków ustanawianych między przedsiębiorstwami, które nie są powiązane. Zasada ta, określana jako zasada ceny rynkowej, jest uznawana na forum międzynarodowym, aczkolwiek nie jest powszechnie stosowana. Jest ona zawarta w art. 9 Modelowej konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku. Organizacja ta wydała wytyczne dotyczące stosowania zasady ceny rynkowej w celu oceny cen transferowych przedsiębiorstw powiązanych⁴. Natomiast zgodnie z Międzynarodowym Słownikiem Podatkowym ceny transferowe są to „ceny towarów, usług, wartości niematerialnych oraz honorariów stosowane między przedsiębiorstwami powiązanymi i różniące się od cen wynegocjowanych na wolnym rynku zawartych w warunkach porównywalnych przez partnerów niepowiązanych”⁵. Ceny te są efektem decyzji wewnętrznych korporacji, a nie układu sił rynkowych. Stosowanie odpowiedniej polityki cen transferowych może znacząco wpłynąć na zobowiązania w podatku dochodowym przedsiębiorstw, szczególnie gdy członkami grupy są przedsiębiorstwa z krajów o różnorodnych systemach podatkowych.

W Polsce przepisy podatkowe sankcjonujące stosowanie cen transferowych stale są rozszerzane, a urzędnicy skarbowi nabierają doświadczenia w ich stosowaniu. Od 2001 r. do przepisów o podatkach dochodowych wprowadzono wiele zmian w zakresie tej tematyki. Przede wszystkim istnieje obowiązek specjalnego dokumentowania transakcji zawie-

² S. Sojak, *Ceny transferowe. Teoria i praktyka*, Warszawa 2001, s. 145.

³ E. Kosińska (red.), *Marketing międzynarodowy. Zarys problematyki*, Warszawa 2008, s. 239.

⁴ Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych w okresie od marca 2007 r. do marca 2009 r. oraz w sprawie wniosku dotyczącego zmienionego kodeksu postępowania wspierającego skuteczne wykonanie konwencji arbitrażowej (90/436/EWG z 23.7.1990 r.).

⁵ Międzynarodowy słownik podatkowy, Warszawa 1997, s. 500.

ranych z podmiotami powiązаныmi. W przypadku udowodnienia przez organy administracji podatkowej stosowania przez podatnika cen transferowych nakładane są dodatkowe kary. Według ekspertów OECD polskie przepisy podatkowe są szczegółowe, a także dość dobrze dostosowane do standardów OECD. Dnia 18.7.2013 r. w życie weszły nowelizacje przepisów rozporządzeń Ministra Finansów w sprawie cen transferowych:

- 1) rozporządzenie Ministra Finansów z 17.6.2013 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób fizycznych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób fizycznych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. z 2013 r. poz. 767),
- 2) rozporządzenie Ministra Finansów z 17.6.2013 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. z 2013 r. poz. 768).

Nowelizacje mają charakter doprecyzowujący. Nowelizacja rozporządzeń uwzględniła m.in. zmiany postanowień Wytycznych OECD w sprawach Cen Transferowych dla Przedsiębiorstw Wielonarodowych oraz Administracji Podatkowych. Wytyczne zostały opracowane na zasadzie konsensusu wszystkich państw członkowskich OECD, w celu zapewnienia większego bezpieczeństwa w zakresie transakcji, jakie podmioty powiązane realizują między sobą w globalnej skali, tak aby uniknąć podwójnego ekonomicznego opodatkowania. W tym zakresie nowelizacje dotyczą zmian, które zostały dokonane w 2010 r. w zakresie wyboru najodpowiedniejszej metody dla danych okoliczności sprawy, analizy porównywalności transakcji, restrukturyzacji działalności oraz sposobu zastosowania metody podziału zysków.

W związku z modyfikacją Wytycznych OECD nowelizacje rozporządzeń doprecyzowują zasady wyboru metody określania dochodów podatników w drodze oszacowania najbardziej właściwej dla danych okoliczności sprawy, przy jednoczesnym zachowaniu hierarchii pomiędzy metodami tradycyjnymi (porównywalnej ceny niekontrolowanej, rozsądnej marży oraz ceny odsprzedaży) a metodami zysku transakcyjnego (marży transakcyjnej netto oraz podziału zysku).

Ponadto zmiana rozporządzeń ma na celu wprowadzenie do polskiego systemu podatkowego ustaleń zawartych w Komunikacie Komisji Europejskiej z 25.1.2011 r. do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie prac Wspólnego Forum do spraw Cen Transferowych, w części dotyczącej usług o niskiej wartości dodanej świadczonych wewnątrz grupy⁶. Wprowadzone zmiany mają również na celu uwzględnienie w przepisach krajowych postanowień zmienione-

⁶ Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych w okresie od kwietnia 2009 r. do czerwca 2010 r. i związanych z nimi propozycji: 1. Wytycznych w sprawie usług o niskiej wartości dodanej świadczonych wewnątrz grup i 2. Potencjalnych podejść do spraw trójstronnych poza UE /COM/2011/0026 końcowy. Bruksela, 25.1.2011.KOM(2011) 16 wersja ostateczna.

go Kodeksu postępowania wspierającego skuteczne wykonanie Konwencji arbitrażowej (90/436/EWG z 23.7.1990 r.), który został opublikowany jako załącznik do komunikatu Komisji z 14.9.2009 r. do Rady Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie prac Wspólnego Forum EU ds. Cen Transferowych⁷. Te przepisy umożliwiają wprowadzenie procedur trójstronnych, tj. mających na celu uniknięcie podwójnego opodatkowania w przypadkach, w których nie jest wystarczające porozumienie pomiędzy dwoma państwami bezpośrednio zaangażowanymi ze względu na fakt, że przedsiębiorstwo powiązane (zgodnie z definicją zawartą w konwencji arbitrażowej lub właściwej umowie podwójnego opodatkowania) mające siedzibę w państwie trzecim w znaczny sposób przyczyniło się do osiągnięcia wyniku stanowiącego naruszenie zasady ceny rynkowej w transakcji i sytuacja ta jest postrzegana jako sprawa trójstronna przez podmiot krajowy, który podlega podwójnemu opodatkowaniu i domaga się zastosowania procedury wzajemnego porozumiewania⁸.

Najistotniejsze zmiany w wyżej wymienionych rozporządzeniach obejmują:

- 1) wprowadzenie przepisów w zakresie oceny restrukturyzacji działalności (nieuregulowanych dotychczas specyficznie w polskim prawie podatkowym);
- 2) wprowadzenie szczegółowych przepisów określających zasady dokumentowania i oceny usług o niskiej wartości dodanej – nawiązujących do rezultatów prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych. Do rozporządzeń dołączony został przykładowy katalog usług o niskiej wartości dodanej oraz przykładowy katalog tzw. kosztów udziałowca;
- 3) wprowadzenie opisu regulacji w zakresie przeprowadzenia analizy porównywalności – nawiązującego do modelowego procesu przedstawionego w Wytocznych OECD;
- 4) rezygnacja z przepisu dającego pierwszeństwo metodzie porównywalnej ceny niekontrolowanej przy określaniu dochodów podmiotów powiązanych;
- 5) doprecyzowanie sposobu stosowania metody podziału zysków (w tym uwzględnienie sytuacji, w których podziałowi podlega strata) – co można uznać za odpowiedź na zalecenia OECD dla administracji podatkowych w zakresie popularyzacji stosowania tej metody;
- 6) uwzględnienie trójstronnej procedury porozumiewania wszczętej na podstawie Konwencji z 23.7.1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych.

⁷ Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych w okresie od marca 2007 r. do marca 2009 r. oraz w sprawie wniosku dotyczącego zmienionego kodeksu postępowania wspierającego skuteczne wykonanie konwencji arbitrażowej (90/436/EWG z 23.7.1990 r.) {SEK(2009) 1168} {SEK(2009) 1169} COM/2009/0472 końcowy. Bruksela, 14.9.2009.KOM(2009) 472 wersja ostateczna.

⁸ M. Szpryngiel, Zmiany w prawie – sierpień 2013 r., MoPod 2013, Nr 8; E. Ścierańska, M. Jamróży, Zmiany w przepisach wykonawczych dotyczących cen transferowych – czy oznaczają nową jakość w procesie szacowania dochodu?, Biuletyn KIDP 2011, Nr 2–3.

Celem pracy jest przedstawienie – zarówno w ujęciu teoretycznym, jak i praktycznym – problematyki dotyczącej przerzucania dochodów pomiędzy podmiotami powiązanymi, a zwłaszcza przebiegu procedury postępowania kontrolnego, przeprowadzanego w zakresie *transfer pricing* przez administrację podatkową, z uwzględnieniem zmian wprowadzonych przez wyżej wymienione rozporządzenia Ministra Finansów z 17.6.2013 r.

Niniejsza praca ma spełniać funkcję podręcznika kontrolera dla każdego, tj. przede wszystkim dla przedsiębiorcy i pracownika administracji skarbowej. Ma zawierać, krok po kroku, wszystkie etapy procedury kontrolnej oraz działania, wskazówki i dokumenty, na które powinien zwracać szczególną uwagę inspektor kontroli skarbowej w trakcie postępowania.

Praca została podzielona na dziewięć rozdziałów.

Rozdział pierwszy stanowi teoretyczne wprowadzenie do zagadnienia stosowania cen transferowych. W rozdziale tym przedstawiono definicję *transfer pricing*, podmiotów powiązanych, zarówno w stosunkach krajowych, jak i międzynarodowych, rajów podatkowych, spółek *offshore* i innych wehikułów podatkowych w rajach podatkowych, a także problematykę przerzucania dochodów w świetle umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania. Ponadto zaprezentowano regulacje podatkowe w zakresie cen transferowych w Polsce i na świecie oraz przedstawiono przykładowe techniki przerzucania dochodów.

Rozdział drugi prezentuje metodykę ustalania cen transferowych, z uwzględnieniem zasady ceny rynkowej (*arm's length principle*).

Rozdział trzeci przedstawia metody szacowania cen transferowych, w szczególności metody transakcyjne i metody zysku transakcyjnego. Omówiono także zagadnienia związane z dokumentacją cen transferowych, w tym dokumentację w zakresie cen transferowych w krajach PATA (*Pacific Association of Tax Administrators*), oraz koncepcję dokumentacji podatkowej opracowaną przez Forum Unii Europejskiej ds. Cen Transferowych.

W rozdziale czwartym zaprezentowano różne podejścia administracyjne stosowane w celu uniknięcia i rozwiązania sporów w zakresie *transfer pricing*. Wskazano praktyki zgodności wyceny transferu, procedurę wzajemnego porozumiewania się i poprawki odpowiadające, wymianę informacji podatkowych, model jednoczesnej kontroli podatkowej, bezpieczne porty oraz uprzednie porozumienia cenowe (APA). Wszystkie te techniki mają służyć, z jednej strony skutecznemu wykrywaniu przez organy kontroli skarbowej przerzucania dochodów pomiędzy podmiotami powiązanymi, zaś z drugiej – mają pełnić funkcję zapobiegawczą przed *transfer pricing*.

Rozdział piąty prezentuje procedurę kontroli podatkowej i skarbowej, z uwzględnieniem ustaw: o swobodzie działalności gospodarczej, Ordynacji podatkowej oraz ustawy o kontroli skarbowej.

Rozdział szósty zawiera praktyczne ujęcie zagadnienia *transfer pricing* z punktu widzenia kontroli skarbowej przeprowadzanej przez organy kontroli skarbowej, a mianowicie procedurę postępowania kontrolnego w zakresie przerzucania dochodów. W rozdziale

tym przedstawiono przebieg postępowania kontrolnego, poczynawszy od wstępnego etapu przygotowania kontroli, przez typowanie jednostek do kontroli, kontrolę dokumentów źródłowych i metodykę ustalania cen transferowych, aż po wydanie decyzji podatkowych kończących postępowanie kontrolne w tym zakresie. Ponadto w rozdziale tym zaprezentowano przykładowy wzór dokumentacji cen transferowych, którą powinni sporządzać podatnicy, a także opisano różne rodzaje transakcji zawieranych między podmiotami powiązanymi w celu przerzucania dochodów.

Rozdział siódmy dotyczy optymalizacji podatkowej w zakresie cen transferowych. Zagadnienie to nabiera coraz większego znaczenia w praktyce wielu międzynarodowych przedsiębiorstw. Nie jest zatem zaskakujące, że i w tym obszarze próbują one – w ramach istniejących w tym zakresie regulacji prawnych – podejmować działania o charakterze optymalizacyjnym oraz redukującym poziom obciążeń podatkowych z tego tytułu.

W rozdziale ósmym przedstawiono temat oszustw podatkowych dotyczących transakcji powiązanych. Można wyróżnić wiele tego typu oszustw. Do działań posiadających znamiona oszustw podatkowych zalicza się m.in.: przeniesienie do niższej grupy podatkowej, transfer rezydencji podatkowej, podwójną rezydencję podatkową, transakcje trójsstronne oraz nadużycia w *tax sparing*.

Problem cen transferowych był i wciąż jest bardzo istotny dla międzynarodowych korporacji. Natomiast jeszcze do niedawna wydawał się nie dotyczyć średnich firm krajowych. Jednak obecnie każda firma prowadząca transakcje z podmiotami powiązanymi w kraju i za granicą może znaleźć się w sytuacji, gdy będzie musiała się z nim zmierzyć. Wynika to z następujących faktów:

- krajowe organy kontroli podatkowej i skarbowej coraz wnikliwiej badają ceny transferowe;
- OECD wydała szczegółowe wytyczne dotyczące cen transferowych, co podniosło znaczenie problemu i doprowadziło do wymiany poglądów i opinii ekspertów na forum międzynarodowym; znalazło to bezpośrednie odbicie w polskich regulacjach;
- ogólne obniżenie stawek podatku dochodowego na świecie zmusiło poszczególne kraje do jednostronnego rozszerzenia przedmiotu opodatkowania⁹.

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju prowadzi intensywne działania zmierzające do zmiany zasad dotyczących cen transferowych, określonych w Umowie Modelowej OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku¹⁰.

Należy stwierdzić, że z tytułu optymalizacji podatków, czyli wykorzystywania prawa do ich obniżania, budżety państw Unii Europejskiej tracą co roku ok. 150 mld euro. Na optymalizacji podatków traci nie tylko Europa. Jak wynika z opublikowanego w stycz-

⁹ Ceny transferowe, www.bdo.pl, 14.1.2010 r.

¹⁰ K. Szymańska, OECD: zmiany dotyczące zasad przypisywania dochodów stałemu zakładowi, <http://ksiegowosc.infor.pl>, 30.10.2009 r.

niu raportu *The Hidden Cost of Offshore Tax Havens*¹¹, budżet federalny USA za sprawą rajów podatkowych, które zarówno firmy, jak i obywatele wykorzystują do obniżania podatków, co roku traci ok. 150 mld dolarów wpływów podatkowych. *U.S. Public Interest Research Group*, organizacja konsumencka, która przygotowała ten raport, zwraca uwagę, że budżety stanowe tracą na tym dodatkowo blisko 40 mld dolarów rocznie, a 2/3 z tej kwoty to zoptymalizowane podatki amerykańskich firm.

U.S. Public Interest Research Group podkreśla, że w 2008 r. raje podatkowe do obniżania daniny wykorzystywały 83 ze 100 największych amerykańskich spółek giełdowych. W raporcie można znaleźć informację, że w końcu 2011 r. 290 czołowych firm uwzględnionych w Fortune 500, prestiżowej liście największych przedsiębiorstw, korzystało z rajów podatkowych i za granicą miało ulokowane 1,6 bln dolarów zysków. To o 500 mld dolarów więcej niż dwa lata wcześniej.

Jak stwierdzono w opublikowanym w połowie lutego 2013 r. przez OECD raporcie *Addressing base Erosion and Profit Shifting*¹², firmy na całym świecie stosują ponad 400 metod optymalizacji podatkowej¹³. Głównym przesłaniem raportu jest teza, że szkodliwa konkurencja podatkowa powoduje niekorzystne skutki gospodarcze, przez co stopa opodatkowania zysków niektórych wielkich międzynarodowych korporacji jest wielokrotnie niższa niż firm średniej wielkości.

Raje podatkowe obejmują dużą liczbę terytoriów – ogółem 44 – podlegających jurysdykcji niepodległego państwa lub będących niepodległym państwem. Nawet jeżeli terytoria te nie są niepodległymi państwami, to korzystają one ze znacznej autonomii administracyjnej, a ponadto w ich obrębie funkcjonują systemy zwolnień i obniżek podatkowych oraz nieprzejrzyste systemy informacji dotyczących własności i pochodzenia kapitału oraz działalności podmiotów finansowych i spółek handlowych, mających siedzibę na danym terytorium. Szacuje się, że tylko w tzw. rajach podatkowych, finansowych i rajach spółek na terenie kontynentu europejskiego jest zarejestrowanych 1 000 000 firm i dwa razy więcej funduszy powierniczych. Zdaniem *Raymonda Bakera*, dyrektora organizacji *Global Finance Integrity*, tylko na Brytyjskich Wyspach Dziewiczych jest zarejestrowanych 619 916 spółek – na każdego mieszkańca przypada 20. W 2009 r. OECD oszacowała, że wartość kapitału ulokowanego w tych rajach wynosi od 1700 do 11 000 mld dolarów¹⁴.

¹¹ *The Hidden Cost of Offshore Tax Havens State Budgets Under Pressure from Tax Loophole Abuse*. U.S. PIRG Education Fund Jordan Schneider and Elizabeth Ridlington, Frontier Group Phineas Baxandall and Dan Smith, U.S. PIRG Education Fund. January 2013, www.uspargedfund.org/reports/usf/hidden-cost-offshore-tax-havens, 5.2.2013 r.

¹² Sprawozdanie OECD pt. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* [Rozwiązanie kwestii erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków] z 2013 r.

¹³ T. Świderek, G20 wytacza armaty przeciw unikaniu opodatkowania, Obserwator Finansowy.pl, 4.11.2012 r.; M. Samborska, Czy czeka nas światowa reforma podatków?, Grant Thornton, 23.5.2013 r.

¹⁴ Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego zatytułowana Raje podatkowe i finansowe zagrożeniem dla rynku wewnętrznego UE (opinia z inicjatywy własnej) (Dz.Urz. UE C 229 z 31.7.2012 r.,

Szeroki zakres możliwości oferowany m.in. przez spółki rotacyjne stanowi jedną z najbardziej atrakcyjnych form redukcji obciążeń podatkowych. Korzystają z tego podatnicy będący osobami prawnymi, a także w niewielkim zakresie osoby fizyczne¹⁵. O popularności spółek rotacyjnych świadczy fakt, że na całym świecie jest ich zarejestrowanych dużo ponad milion w więcej niż 40 oazach podatkowych¹⁶.

Badania przeprowadzone w 2005 r. przez *Raymonda Bakera* – dyrektora organizacji *Global Finance Integrity* – pośród 550 międzynarodowych korporacji doprowadziły do wniosku, że 40–60% wszystkich międzynarodowych transakcji odnoszących się do sprzedaży dóbr i usług odbywa się przy manipulowaniu cenami transferowymi. Skala manipulacji cenami w transakcjach dokonywanych przez międzynarodowe korporacje przy użyciu krajów rozwijających się określana była w 2006 r. na 500 mld dolarów¹⁷.

Zdaniem *R. Bakera* tylko na Brytyjskich Wyspach Dziewiczych jest zarejestrowanych 619 916 spółek – 20 na każdego mieszkańca. W 2009 r. OECD oszacowała, że wartość kapitału ulokowanego w tych rajach wynosi od 1700 do 11 000 mld dolarów¹⁸. Szacun-

s. 7): „2.1. Raje podatkowe to miejsca, w których oprócz kadry kierowniczej wysokiego szczebla z największych przedsiębiorstw finansowych i przemysłowych, postaci z międzynarodowego zamożnego kręgu artystycznego i społecznego oraz multimiliarderów, którzy łączą interesy z przyjemnością, żyją raczej podejrzanymi osobami, które korzystają z tych samych zasobów finansowych, dzięki którym mogą ujawniać i wykorzystywać kapitał wygenerowany nie tylko w sposób niezgodny z prawem, ale również w drodze przestępstw gospodarczych i działań przestępczych, od tych najpoważniejszych, jak zabójstwo, po przestępstwa takie, jak wymuszenia, handel środkami odurzającymi lub bronią, fałszerstwa, sprzeniewierzenia, oszustwa, handel ludźmi i hazard. Obszary te charakteryzuje szereg wspólnych cech, takich jak niejasne zasady funkcjonowania oraz niski poziom opodatkowania mieszkańców, którzy i tak nie prowadzą żadnej działalności na tych obszarach. Ugruntowuje się w ten sposób szkodliwa konkurencja o ukrytej strukturze, która powoduje powstawanie całkowicie nieprzejrzystego statusu prawnego”.

¹⁵ *D. Celińska-Wrzosek*, Legalne sposoby zmniejszania obciążeń podatkowych, GP 2001, Nr 11.

¹⁶ *B. Kuźniacki*, Zmniejszanie obciążeń podatkowych poprzez wykorzystanie spółek rotacyjnych, EP 2009, Nr 9.

¹⁷ Tax havens and development – status analyses and measures, 2009, Official Norwegian Reports 2009:19, Government Publications, Oslo, s. 64.

¹⁸ Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie: „Raje podatkowe i finansowe zagrożeniem dla rynku wewnętrznego UE” (opinia z inicjatywy własnej) (Dz.Urz. UE. C Nr 229 z 31.7.2012 r., s. 7): 2.1 Raje podatkowe to miejsca, w których oprócz kadry kierowniczej wysokiego szczebla z największych przedsiębiorstw finansowych i przemysłowych, postaci z międzynarodowego zamożnego kręgu artystycznego i społecznego oraz multimiliarderów, którzy łączą interesy z przyjemnością, żyją raczej podejrzanymi osobami, które korzystają z tych samych zasobów finansowych, dzięki którym mogą ujawniać i wykorzystywać kapitał wygenerowany nie tylko w sposób niezgodny z prawem, ale również w drodze przestępstw gospodarczych i działań przestępczych, od tych najpoważniejszych, jak zabójstwo, po przestępstwa takie, jak wymuszenia, handel środkami odurzającymi lub bronią, fałszerstwa, sprzeniewierzenia, oszustwa, handel ludźmi i hazard. Obszary te charakteryzuje szereg wspólnych cech, takich jak niejasne zasady funkcjonowania oraz niski poziom opodatkowania mieszkańców, którzy i tak nie prowadzą żadnej działalności na tych obszarach. Ugruntowuje się w ten sposób szkodliwa konkurencja o ukrytej strukturze, która powoduje powstawanie całkowicie nieprzejrzystego statusu prawnego.

ki OECD z 2011 r. wskazują, że 60% międzynarodowych przepływów finansowych odbywa się za pośrednictwem przedsiębiorstw powiązanych, występujących w strukturach międzynarodowych korporacji¹⁹.

Z Rezolucji Parlamentu Europejskiego z 21.5.2013 r. w sprawie walki z oszustwami podatkowymi, uchylaniem się od opodatkowania i rajami podatkowymi (2013/2060(INI)) wynika m.in., że:

- 1) co roku w UE oszustwa podatkowe, uchylanie się od opodatkowania, unikanie opodatkowania i agresywne planowanie podatkowe powodują utratę około 1 bln euro potencjalnych wpływów z podatków, co dla każdego obywatela europejskiego stanowi co roku koszt wynoszący około 2000 euro, przy czym nie podejmuje się odpowiednich działań, by temu zapobiec²⁰;
- 2) ceny transferowe, które prowadzą do unikania opodatkowania, negatywnie wpływają na budżety krajów rozwijających się i szacuje się, że utrata dochodów podatkowych wynosi około **125 miliardów euro rocznie**, co stanowi prawie dwukrotność kwoty, jaką otrzymują one w ramach pomocy międzynarodowej;

Dnia 19.7.2013 r., podczas spotkania G20 w Moskwie, Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju opublikowała plan działania w zakresie erozji podstawy opodatkowania oraz przenoszenia zysków (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*). Plan OECD dotyczy luk w międzynarodowym prawie podatkowym i przepisach dotyczących cen transferowych, które zostały omówione w raporcie OECD *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* z 12.2.2013 r. Plan OECD opiera się na 15 niezależnych działaniach i podkreśla, że opodatkowanie jest istotą suwerenności państwa. Niemniej jednak wzajemne przenikanie się krajowych przepisów podatkowych w świetle globalnych transakcji doprowadziło do pewnych luk. W szczególności luki te spowodowały obustronny brak opodatkowania i umożliwiły międzynarodowym przedsiębiorstwom generowanie zysku, który nie podlega opodatkowaniu ani w kraju siedziby, ani w kraju źródła zysku.

Problematykę walki z oszustwami podatkowymi, uchylaniem się od opodatkowania i rajami podatkowymi podejmuje również Parlament Europejski²¹ i z zadowoleniem przyjmuje międzynarodową dyskusję na temat uaktualnienia wytycznych OECD dotyczących „cen transferowych”, tj. przenoszenia zysków do rajów podatkowych w celu uniknięcia opodatkowania zarówno w krajach rozwiniętych, jak i w krajach rozwijających się. Zwraca się do Komisji Europejskiej i państw członkowskich o podjęcie natych-

¹⁹ Fair taxes – providing opportunities for developing countries, 2011, Fair Politics Report, styczeń 2011, s. 4.

²⁰ Zob. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/index_en.htm.

²¹ Rezolucja Parlamentu Europejskiego z 21.5.2013 r. w sprawie walki z oszustwami podatkowymi, uchylaniem się od opodatkowania i rajami podatkowymi (2013/2060(INI)). Rezolucja Parlamentu Europejskiego z 21.5.2013 r. w sprawie rocznego sprawozdania dotyczącego podatków: jak uwolnić potencjał UE w zakresie tworzenia wzrostu gospodarczego (2013/2025(INI)).

miastowych działań i dokonanie przeglądu obowiązujących przepisów dotyczących cen transferowych, w szczególności w odniesieniu do przenoszenia ryzyka i wartości niematerialnych, sztucznego podziału własności aktywów między podmioty prawne w ramach grupy oraz transakcji dokonywanych między tymi podmiotami, które rzadko byłyby dokonywane między podmiotami niezależnymi. Wzywa Komisję do opracowania systemu uprzedniego porozumienia cenowego mającego zastosowanie do cen transferowych, przy czym nowy wymóg byłby uzupełnieniem obowiązków określonych w wytycznych dotyczących dokumentacji cen transferowych UE. Sugeruje, aby dokumentacja, a także wymogi w zakresie deklaracji podatkowej były obszerniejsze dla transakcji dokonywanych w systemach prawnych znajdujących się na czarnej liście.

Chciałbym dodać, że swoją przygodę z problematyką cen transferowych i podwójnego opodatkowania rozpocząłem już w 1994 r., kiedy jako jedyny w ówczesnym czasie Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej uczestniczyłem w spotkaniach ekspertów Komisji ds. Podatkowych OECD w zakresie międzynarodowego podwójnego opodatkowania, wymiany informacji między organami skarbowymi, które odbywały się w siedzibie OECD w Paryżu m.in. w 1994 i 1995 r. W spotkaniach tych miałem zaszczyt uczestniczyć z moim Przyjacielem po linii zawodowej – *Kazimierzem Banym* – autorem i tłumaczem m.in. czterech prestiżowych opracowań: *Modelowej Konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku* (2 wydania) oraz *Wytycznych w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych* (2 wydania). Brałem udział w posiedzeniach Zgromadzenia Generalnego Rady Wykonawczej Wewnętrznej Europejskiej Organizacji Podatkowej (IOTA), w jednym z nich, które odbyło się w Cascie Papernickiej (Słowacja) w 1997 r., z ramienia Ministra Finansów zaprezentowałem dwa referaty pt.: „Ograniczenia antyrajowe w ustawodawstwie polskim” i „Analiza cen transferowych”, za co uzyskałem prestiżowy certyfikat tej organizacji i nagrodę Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. Uczestniczyłem w licznych seminariach i kursach organizowanych przez OECD, m.in. w zakresie międzynarodowego prawa podatkowego w Paryżu, Wiedniu i Budapeszcie, i uzyskałem tam stosowne certyfikaty. Byłem wyróżniany przez Radę Programową Centrum Kształcenia Kadr Skarbowości Ministerstwa Finansów za opracowanie szkolenia centralnego w zakresie umów i unikania podwójnego opodatkowania oraz prowadził szkolenia dla kadry Urzędów Kontroli Skarbowej na temat międzynarodowego prawa podatkowego. Już w tym okresie powstało wiele moich opracowań i publikacji, m.in.:

- 1) *Kontrola podatkowa przedsiębiorstw wielonarodowych (materiały podatkowe OECD, Ministerstwo Finansów), Warszawa 1997;*
- 2) *Ceny transferowe w aspekcie Umowy modelowej OECD, wytycznych Ministra Finansów oraz not dotyczących cen transferowych, opracowanych przez Sekretariat Generalny OECD. Ministerstwo Finansów, Warszawa 1997.*

Niniejszą publikację dedykuję moim Przyjaciółom ze świata medycyny z Kliniki Nefrologii w Katowicach: prof. dr. hab. *Andrzejowi Więckowi*, dr hab. *Teresie Nieszporek*,

Przedmowa

prof. dr. hab. *Krzysztofowi Ziąji*, dr. hab. *Grzegorzowi Budzińskiemu* oraz całemu zespołowi pielęgniarstwu, którym tyle zawdzięczam, oraz wymienionemu już Przyjacielowi *Kazimierzowi Banemu* oraz Pani *Wiolecie Beczek* – za pomoc w niniejszym opracowaniu.

Warszawa, marzec 2014 r.

Józef Wyciśłok