

Wstęp

Przedsiębiorstwa prowadząc działalność gospodarczą, zmuszone są do poszukiwania nowych narzędzi do realizacji celów strategicznych. Jednocześnie wprowadzanie nowych rozwiązań musi odpowiadać regulacjom prawnym. Jednym z kluczowych obszarów ryzyka są regulacje podatkowe, których rolą z jednej strony jest stymulowanie rozwoju gospodarczego, z drugiej zaś wykonywanie zadań budżetowych państwa i samorządów terytorialnych. Tego rodzaju uwarunkowania wpływają również na efektywność gospodarczą podmiotów gospodarczych.

Rezultaty ich działalności uzależnione są od rozwiązań legislacyjnych regulujących m.in. stopy podatkowe i formy zobowiązań podatkowych. Tworząc strukturę zobowiązań podatkowych, ustawodawca odwołuje się do praktyki działalności gospodarczej widocznej w sporach prowadzonych przez organy administracji skarbowej. Jednocześnie zmiana otoczenia gospodarczego wymaga od ustawodawcy monitoringu przepisów podatkowych. Jednym z obszarów prawa podatkowego, który w ostatnich 3 latach ulegał częstym zmianom są przepisy regulujące obowiązki tzw. sprawozdawczości podatkowej dla podmiotów prowadzących działalność w ramach grup kapitałowych.

W latach 2017–2018 obowiązujące regulacje bazowały m.in. na rekomendacjach OECD dotyczących rozliczeń transakcji wewnątrzgrupowych. Jednak szybko zmieniające się otoczenie (nowe formy optymalizacji podatkowej) przyspieszyły kolejną niezbędną weryfikację przepisów podatkowych z zakresu rozliczeń prowadzonych przez podmioty działające w grupach kapitałowych. Skorzystano zatem również z doświadczeń organów kontroli skarbowych i podatkowych, a także z obserwacji życia gospodarczego przyjmujących niejednokrotnie formę raportów, opracowań czy analiz.

Nowe przepisy obowiązujące od 1.1.2019 r. zmieniły w sposób istotny sposób rozpoznawania i raportowania transakcji dokonywanych między podmiotami powiązanymi. Wprowadzenie do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nowego wyodrębnionego rozdziału nadało tym regulacjom wyższą rangę ustawową.

W ramach nowych rozwiązań zmienione zostały m.in.:

- 1) kryteria identyfikacji podmiotów uznawanych za powiązane oraz zobowiązanych do stosowania nowych regulacji;
- 2) kryteria uznawania czynności między co najmniej dwoma podmiotami za transakcję kontrolowaną;

- 3) przesłanki obligujące do rozpoznania obowiązku przygotowania dokumentacji podatkowej cen transferowych;
- 4) cechy analizy cen transferowych.

Ponadto nowe przepisy wprowadziły kilka nowych rozwiązań mających na celu uporządkowanie rozwiązań biznesowych stosowanych przez podmioty powiązane. Wprowadzona została zasada *secret comparables*, zgodnie z którą zarówno organy podatkowe, jak i podatnicy zobowiązani są do ujawniania danych wykorzystywanych do kalkulacji cen. Ponadto scharakteryzowane zostały w przepisach tzw. bezpieczne przystanie podatkowe, zgodnie z którymi wybrane transakcje (usługi wsparcia grupowego oraz transakcje finansowe), przy spełnieniu katalogu przesłanek zwolnione są z obowiązku sporządzania analizy cen transferowych oraz nie są objęte procedurą doszacowania dochodu.

Wraz ze zmianą regulacji ustawowych, zmianie uległy przepisy o randze aktów wykonawczych. Z dniem 1.1.2019 r. nie obowiązuje już rozporządzenie Ministra Finansów z 10.9.2009 r.¹, które regulowało m.in. charakterystykę metod szacowania cen transferowych, procedurę sporządzania analizy porównawczej, restrukturyzację działalności, szczególnie przypadki ustalania wartości rynkowej dla transakcji niematerialnych oraz sposób i tryb eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych. Również drugie kluczowe rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 12.9.2017 r. w sprawie informacji zawartych w dokumentacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych² utraciło swoją moc. W ich miejsce zostały wprowadzone nowe rozporządzenia regulujące dotychczasowe zagadnienia, ale też nowe kwestie, w tym redefinicje restrukturyzacji, sposób wyceny wartości niematerialnych, kompensaty transakcji, nowe metody szacowania cen transferowych oraz zwerfikowaną metodologię analizy cen transferowych.

Dotatkowo do ustawy – Ordynacja podatkowa wprowadzone zostały nowe obowiązki dotyczące raportowania schematów podatkowych (ang. *Mandatory Disclosure Rules* – MDR). Regulacje obowiązujące od 1.1.2019 r. stanowią częściową transpozycję dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z 25.5.2018 r.³. Celem wprowadzonych zmian jest stworzenie przez administrację skarbową katalogu informacji dotyczących podejmowanych przez podatników działań w zakresie potencjalnie agresywnego planowania podatkowego oraz zarządzanie tymi informacjami. Poza obowiązkiem implementacji przepisów dyrektywy Rady (UE) 2018/822 do polskiego porządku prawnego istotnym argumentem są wnioski z analizy praktyki w obszarze działań optymalizacyjnych podejmowanych w ostatnich

¹ Rozporządzenie Ministra Finansów z 10.9.2009 r. 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 (tj. Dz.U. z 2014 r. poz. 1186).

² Dz.U. z 2017 r. poz. 1753.

³ Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z 25.5.2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz.Urz. UE Nr 139, s. 1).

latach przez podatników oraz ich doradców. Przykładem może być wykorzystywanie, do 31.12.2013 r., konstrukcji działalności gospodarczej za pomocą spółek komandytowo-akcyjnych⁴ czy w ramach podatkowych grup kapitałowych. Kolejnym argumentem za wprowadzeniem schematów podatkowych były optymalizacje z wykorzystaniem rajów podatkowych.

Publikacja składa się z trzech zasadniczych części. W pierwszej zostały omówione przepisy ustawowe, które zaczęły obowiązywać od 1.1.2019 r. zawierające komentarze do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z zakresu cen transferowych oraz nowe przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa z zakresu dodatkowych zobowiązań podatkowych i raportowania schematów podatkowych MDR.

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zostały przedstawione w trzech odrębnych częściach.

W części pierwszej (Oddział 1 rozdziału 1a PDOPrU) opisane zostały rodzaje powiązań identyfikujących podmioty jako podmioty powiązane. Dodatkowo zwrócono szczególną uwagę na definicję ceny transferowej oraz transakcji kontrolowanej.

Część druga (Oddział 2 rozdziału 1a PDOPrU) zawiera wykaz metod szacowania cen transferowych ze wskazaniem hierarchiczności ich wyboru. Ponadto omówiony został mechanizm korekty cen transferowych oraz zasady rozliczania i dokumentowania transakcji w ramach tzw. bezpiecznych przystani podatkowych (ang. *safe harbours*).

W części trzeciej (Oddział 3 rozdziału 1a PDOPrU) zwrócono szczególną uwagę na przesłanki obligujące podatników do wypełnienia obowiązków z zakresu cen transferowych, elementy i rodzaje dokumentacji podatkowych, w tym analizy cen transferowych. Zwrócono również uwagę na nowy obowiązek tzw. sprawozdawczości podatkowej – formularze TP-R (ang. *Transfer Pricing Report*).

Ponadto w części pierwszej omówione zostały przepisy dotyczące dodatkowego zobowiązania podatkowego (stawki sankcyjnej) oraz regulacje odnoszące się do MDR.

W drugiej części publikacji omówione zostały akty wykonawcze do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Przedstawiono charakterystykę poszczególnych przepisów, ryzyka podatkowe oraz przykłady obejmujące:

- 1) rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2491) – opisana została w szczególności metodologia sporządzenia analizy cen transferowych oraz etapy restrukturyzacji rozumianej jako reorganizacja obejmująca zmianę relacji handlowych lub finansowych;

⁴ Spółki komandytowo-akcyjne do 31.12.2013 r. nie będące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych mogły korzystać z przywilejów w opodatkowaniu.

- 2) rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2479) – przedstawione zostały poszczególne elementy dwóch rodzajów dokumentacji podatkowych (lokalnej i grupowej);
- 3) rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie informacji o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2487) – scharakteryzowany został nowy obowiązek w zakresie sprawozdawczości podatkowej, zgodnie z którym podmioty powiązane, które spełniły przesłanki obligujące je do sporządzenia dokumentacji podatkowych, zobowiązane są również do przesyłania do organu podatkowego zbiorczej (rocznej) informacji o dokonanych transakcjach wewnątrzgrupowych;
- 4) rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2474) – scharakteryzowana została procedura eliminowania podwójnego opodatkowania, w przypadku korekty dochodu w jednym z dwóch państw;
- 5) rozporządzenie Ministra Finansów z 17.5.2017 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 997) – omówione zostały obowiązki w zakresie transakcji oraz umów pomiędzy podmiotami polskimi a podmiotami mającymi siedzibę w rajach podatkowych.

Publikacja skierowana jest w szczególności do osób zajmujących się zawodowo problematyką cen transferowych, ale będzie też źródłem informacji dla osób, które zamierzają poznać regulacje w zakresie cen transferowych.

Rynek wydawniczy w Polsce w tematyce cen transferowych to wiele publikacji, artykułów, komentarzy, głos zarówno autorów profesjonalnie zajmujących się tą tematyką w kontekście zawodowym i naukowym, ale też szereg jednorazowych inicjatyw publikacyjnych autorstwa osób komentujących zmieniające się regulacje z punktu widzenia wykonywanego zawodu (doradcy podatkowi, biegli rewidenci, osoby zawodowo zajmujące się prowadzeniem ksiąg rachunkowych).

W tym miejscu pragnę podziękować tym autorom, komentatorom cennych publikacji z zakresu cen transferowych, którzy pomimo częstych zmian w przepisach podatkowych podejmują trud w dostarczaniu fachowej wiedzy.

W tym kontekście chciałbym również zwrócić uwagę na cenną inicjatywę Departamentu Cen Transferowych i Wycen w Ministerstwie Finansów za rozpoczęcie cyklicznych spotkań w ramach Forum Cen Transferowych (FCT). Omawianie kluczowych i jednocześnie trudnych zagadnień przez uczestników FCT pozwala bowiem podatnikom na lekturę cennych wniosków – rekomendacji – wyjaśnień będących efektem spotkań FCT, które mogą być wykorzystywane w interpretacjach niejednokrotnie skomplikowanych przepi-

sów z zakresu cen transferowych. Ponadto nieocenionym źródłem wiedzy jest portal datki.gov.pl, na którym publikowane są zarówno przepisy rangi ustawowej i wykonawcze, jak i szereg wyjaśnień i komentarzy Ministerstwa Finansów. Warto również zwrócić uwagę na zaproszenia Ministerstwa Finansów do uczestnictwa w konsultacjach publicznych oraz podatkowych, w ramach których podatnicy, doradcy, osoby fizyczne mają możliwość zgłaszania uwag zarówno do przepisów na etapie ich projektów (konsultacje publiczne) jak i do już uchwalonych przepisów ustawowych (konsultacje podatkowe⁵).

W ocenie autora wzrost świadomości podatników i doradców podatkowych w zakresie problematyki cen transferowych, jej znaczenia w bezpiecznym prowadzeniu działalności gospodarczej pozwala na wzajemną wymianę doświadczeń. Pozostaje oczekiwać, że podobnie jak przepisy obowiązujące od 1.1.2019 r. były konsultowane w fazie projektów ze środowiskiem zarówno doradców podatkowych, jak i biznesu, tak nowe pomysły środowiska mające na celu usprawnienie regulacji spotkają się z zainteresowaniem i przychylnością ustawodawcy.

⁵ Zawiadomienie o rozpoczęciu konsultacji podatkowych w sprawie nowych regulacji w zakresie cen transferowych, DCT1.8201.2.2018, Warszawa, 16.11.2018 r.