

Ocena zmian w polskich regulacjach dotyczących cen transferowych

Monika Laskowska

Zastępca Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych MF
w latach 2009–2015

W artykule przedstawiono ocenę zmian regulacji dotyczących cen transferowych pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Zmiany te obowiązywać będą w Polsce od 1 stycznia 2019 r.

Oceny dokonano poprzez porównanie i weryfikację zgodności zmian ze standardami międzynarodowymi wynikającymi z rekomendacji OECD dotyczących cen transferowych. Zapewnienie zgodności ze standardami międzynarodowymi jest bowiem warunkiem pozwalającym na zastosowanie mechanizmów unikania ekonomicznego podwójnego opodatkowania dochodu pomiędzy podmiotami powiązаныmi w sytuacji szacowania dochodów jednego z nich. Ocenę zgodności przeprowadzono względem najważniejszych zmian dotyczących skorygowanego podejścia do stosowania międzynarodowego standardu dotyczącego cen transferowych, zasady *arm's length*.

Skorygowane podejście do zasady *arm's length* wprowadza kilka zmian, z których najważniejsza dotyczy nałożenia dodatkowych obowiązków dotyczących ustalania na bieżąco cen transferowych oraz uprawnień organów podatkowych do stosowania instytucji uznania w przypadku zmiany charakteru transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi lub jej pominięcia. Istotność tego zagadnienia wynika z zaproponowanego brzmienia przepisu, które nie nakłada istotnych ograniczeń przeciwdziałających nadmiernej uznaniowości organów podatkowych.

W artykule wskazano, które zmiany przepisów budzą wątpliwości co do ich zgodności ze standardami międzynarodowymi. Są to zarazem zagadnienia prowadzące do powstania sporów międzynarodowych, które będą skutkować brakiem możliwości uniknięcia podwójnego opodatkowania.

Słowa kluczowe: ceny transferowe, podmioty powiązаныne, zasada *arm's length*

Uwagi ogólne

Problem międzynarodowego unikania opodatkowania staje się coraz istotniejszy w związku z postępującą globalizacją. Rozwój globalizacji umożliwił międzynarodowym grupom kapitałowym przenoszenie kapitału do dowolnie wybranego państwa. Z drugiej strony, każde państwo

dąży do zagwarantowania sobie udziału w opodatkowaniu dochodu z zainwestowanego w nim kapitału. Państwa decydują w sposób suwerenny o opodatkowaniu dochodu od przedsiębiorstw działających w ich jurysdykcji podatkowej. Takie podejście wymusza ze strony międzynarodowych grup kapitałowych konieczność dostosowywania się do zróżnicowanych systemów obo-

wiązujących w poszczególnych jurysdykcjach. Z uwagi na brak spójności pomiędzy systemami podatkowymi różnych państw, zjawisku dostosowywania towarzyszy zjawisko wykorzystywania tych niespójności prowadzące do unikania opodatkowania.

Rozwiązania podatkowe wykorzystujące ceny transferowe ustalane pomiędzy podmiotami powiązanymi, tworzącymi międzynarodowe grupy kapitałowe, należą do najbardziej zaawansowanych form zmniejszania bazy podatkowej państw. Ceny transferowe ze względu na swój skomplikowany i wieloaspektowy charakter pozwalają bowiem na przenoszenie dochodu podatkowego do dowolnie wybranej jurysdykcji, np. o korzystniejszej stawce podatkowej. Najbardziej zaawansowaną formą przenoszenia dochodu jest przenoszenie ryzyka i należnego za nie wynagrodzenia oraz wartości niematerialnych

i należnego im wynagrodzenia w związku z ich komercjalizacją.

Z uwagi na negatywny wpływ wykorzystywania cen transferowych do przenoszenia dochodu pomiędzy państwami, polityka przeciwdziałania temu zjawisku prowadzona przez większość państw kształtuje się w obszarze rozdzielania praw poszczególnych państw

do opodatkowania dochodu międzynarodowych grup kapitałowych. W tym celu, w międzynarodowych umowach podatkowych znajdują się postanowienia dotyczące rozdzielania prawa do opodatkowania dochodów podmiotów powiązanych w poszczególnych państwach, przy założeniu, że przepisy dotyczące powstania obowiązku podatkowego, jak i podstawy opodatkowania dochodu pozostają poza zakresem prawa międzynarodowego.

W przypadku państw członkowskich OECD, do których również zalicza się Polska, wspólnie uznanym standardem mającym na celu rozdzielanie praw państw członkowskich do opodatkowania

dochodu podmiotów powiązanych jest zasada *arm's length*. Zasada ta została wpisana do postanowień Modelowej Konwencji OECD dotyczącej dochodu i kapitału¹. Opiera się na założeniu, że przy ocenie prawidłowości przypisania dochodu do poszczególnych państw, podmioty powiązane należy traktować jak odrębne podmioty (ang. *separate entity approach*). Zasada *arm's length* stanowi, że jeśli podmioty są między sobą powiązane i jeśli w wyniku tych powiązań zostaną ustalone lub narzucone między nimi warunki różne od tych, jakie zostałyby ustalone pomiędzy podmiotami niepowiązanymi, wtedy każdy zysk, który mógłby zostać przypisany do jednego z tych podmiotów, ale ze względu na te warunki, nie został do niego przypisany, może być przypisany do tego podmiotu i opodatkowany odpowiednio. Postanowienia Konwencji Modelowej OECD stanowią również, że jeśli w wyniku takiego przypisania powstanie ekonomiczne podwójne opodatkowanie, to drugie państwo, które uprzednio opodatkowało taki dochód powinno dokonać korekty odpowiadającej w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania. Ekonomiczne podwójne opodatkowanie powstaje w sytuacji opodatkowania w dwóch państwach tego samego dochodu przypisanego do dwóch różnych osób, w tym podmiotów powiązanych. Z uwagi na skomplikowany charakter analizy dotyczącej prawidłowości przypisania dochodu do poszczególnych państw, jak i stosowania zasady *arm's length*, państwa członkowskie uzgodniły między sobą konsensus co do interpretacji tej zasady. Konsensus ten zawarty został w Wytycznych OECD² i pozwala na prawidłowe rozdzielanie praw państw członkowskich do opodatkowania dochodów podmiotów powiązanych, jak

¹ Model Tax Convention on Income and on Capital (wersja 2017), <http://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>, [dostęp: 30 października 2018 r.].

² Wytyczne OECD ws cen transferowych dla przedsiębiorstw międzynarodowych i administracji podatkowych, <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>, [dostęp: 30 października 2018 r.].

Ceny transferowe ze względu na swój skomplikowany i wieloaspektowy charakter pozwalają na przenoszenie dochodu podatkowego do dowolnie wybranej jurysdykcji, np. o korzystniejszej stawce podatkowej.

i unikania ekonomicznego podwójnego opodatkowania.

Należy zauważyć, iż brzmienie zasady *arm's length* pozostaje niezmienione od 1963 r., podczas gdy Wytyczne OECD były wielokrotnie zmieniane. Wiele państw odwołuje się w związku z tym wprost do zapisów Wytycznych OECD w celu zachowania spójności z wprowadzanymi zmianami. Z uwagi na pogłębiającą się integrację gospodarek przy jednoczesnym pogłębianiu zjawiska unikania opodatkowania, państwa członkowskie G20 i OECD podjęły wspólne prace dotyczące wypracowania wspólnych działań dotyczących ograniczenia zjawiska erozji bazy podatkowej państw i przenoszenia dochodów. W wyniku tych prac opublikowane zostały dwa raporty, jeden na temat dokumentacji cen transferowych³ a drugi na temat istotnych zagadnień dotyczących cen transferowych⁴. Oba raporty zostały zaimplementowane do Wytycznych OECD.

W 2015 r. Polska jako jedno z pierwszych państw europejskich implementowała raport dotyczący dokumentacji cen transferowych. W ramach

omawianych w niniejszym opracowaniu zmian, zgodnie z założeniem ustawodawcy implementowany ma być drugi ze wskazanych raportów oraz zmiany dotyczące obowiązków dokumentacyjnych. Z uwagi na wagę zmian oraz koniecz-

³ Działanie 13 dotyczące dokumentacji cen transferowych i raportowania dotyczące poszczególnych państw – Raport Końcowy 2015, <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report-9789264241480-en.htm>, [dostęp: 30 października 2018 r.].

⁴ Działanie 8–10 dotyczące połączenia wyniku cen transferowych z kreowaniem wartości, Raport Końcowy 2015, <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm>, [dostęp: 30 października 2018 r.].

W 2015 r.
Polska jako jedno z pierwszych państw europejskich implementowała raport dotyczący dokumentacji cen transferowych.

ność zapewnienia spójności z Wytycznymi OECD, zmiany regulacji zostaną ocenione pod kątem spójności z Wytycznymi OECD. Treść przepisów wynika z wersji rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku

dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy 2860) na dzień 30 października 2018 r.⁵

Z uwagi, iż przepisy prawa krajowego w zakresie prawidłowości ustalania cen transferowych mogą prowadzić do powstania ekonomicznego podwójnego opodatkowania pomiędzy podmiotami powiązаныmi, ocenie podlegać będą zmiany przepisów zarówno w kontekście celów jakimi kierował się ustawodawca, jak i możliwości wyeliminowania ekonomicznego podwójnego opodatkowania.

Omawiane zmiany regulacji nie zawierają nowych instrumentów eliminowania podwójnego opodatkowania. Obecnie obowiązujące mechanizmy umożliwiające eliminowanie podwójnego opodatkowania dostępne są poprzez

zastosowanie postanowień ratyfikowanych umów międzynarodowych, których Polska jest stroną. Z uwagi na hierarchię aktów prawnych obowiązującą w Polsce, ratyfikowane umowy międzynarodowe mają wyższą rangę nad przepisami prawa krajowego, w tym ustawą CIT⁶ lub ustawą PIT⁷. Obecnie Polska jest stroną ponad 80 międzynarodowych umów w sprawie

⁵ [http://orka.sejm.gov.pl/opinie8.nsf/nazwa/2860_u/\\$file/2860_u.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/opinie8.nsf/nazwa/2860_u/$file/2860_u.pdf), [dostęp: 30 października 2018 r.].

⁶ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r., poz. 1693 ze zm.).

⁷ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r., poz. 1693 ze zm.).

Przepisy prawa krajowego w zakresie prawidłowości ustalania cen transferowych prowadzą do powstania ekonomicznego podwójnego opodatkowania pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

W przypadku państw członkowskich Unii Europejskiej, wyeliminowanie podwójnego ekonomicznego opodatkowania możliwe jest poprzez zastosowanie postanowień wielostronnej konwencji arbitrażowej dla państw członkowskich Unii Europejskiej.

W relacjach z państwami, z którymi Polska nie zawarła odpowiedniej umowy, problem ekonomicznego podwójnego opodatkowania nie będzie mógł być uniknięty.

unikania podwójnego opodatkowania⁸. Ponadto, w przypadku państw członkowskich Unii Europejskiej, wyeliminowanie podwójnego ekonomicznego opodatkowania możliwe jest poprzez zastosowanie postanowień wielostronnej

konwencji arbitrażowej dla państw członkowskich Unii Europejskiej⁹. W pozostałych przypadkach, czyli w relacjach z państwami, z którymi Polska nie zawarła odpowiedniej umowy, problem ekonomicznego podwójnego opodatkowania nie będzie mógł być uniknięty.

Należy przy tym podkreślić, że aby skorzystać z instytucji uniknięcia lub wyeliminowania podwójnego opodatkowania powstałego w wyniku zastosowania korekty dochodu pomiędzy podmiotami powiązаныmi, korekta ta, jak i jej wysokość musi być zgodna ze standardami międzynarodowymi. W przeciwnym wypadku, instytucja unikania podwójnego opodatkowania będzie nieskuteczna, albowiem drugie państwo które powinno dokonać korekty odpowiadającej nie będzie skłonne do jej dokonania jeśli nie będzie zgodna ze standardami międzynarodowymi. W przypadku państw członkowskich OECD, takim standardem jest zasada *arm's length*, której interpretacja stanowi konsensus pomiędzy państwami członkowskimi OECD wyrażony w Wytycznych OECD. Konsensus ten stanowi granicę, co do których państwa członkowskie OECD zgadzają się na dokonanie korekty odpowiadającej w przypadku dokonania korekty cen transferowych przez jedno z umawiających się państw. Dlatego, dalsza ocena propozycji zmian przepisów dotyczących ustalania dochodu pomiędzy pod-

⁸ <https://www.finanse.mf.gov.pl/pl/abc-podatkow/umowy-miedzynarodowe/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania>, [dostęp: 30 października 2018 r.].

⁹ Konwencja w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (90/436/EEC), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:41990A0436&from=PL>, [dostęp: 30 października 2018 r.].

miotami powiązаныmi będzie również dotyczyła zgodności ze standardem międzynarodowym.

1. Główne założenia zmian

W uzasadnieniu do propozycji zmian ustaw CIT i PIT jako cele główne zmian wskazane zostały dążenie do uproszczenia prawa podatkowego w zakresie podatków dochodowych oraz uszczelnienie systemu podatków dochodowych. W ramach uproszczenia prawa podatkowego wskazano na konieczność modyfikacji dotyczącej uproszczenia przepisów podatkowych, a także zmniejszenia obciążeń o charakterze biurokratycznym i administracyjnym dla przedsiębiorców, zwłaszcza małych i średnich. Uszczelnienie systemu dotyczy natomiast dużych przedsiębiorstw, w szczególności międzynarodowych, w zakresie zapewnienia powiązania wysokości podatku z faktycznym miejscem uzyskania przez nie dochodu.

Wymienione cele wpisują się w realizację Strategii na Rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju, przyjętej przez Radę Ministrów 14 lutego 2017 r., której ogólne ramy wyznacza tzw. Konstytucja dla Biznesu – Prawo przedsiębiorców. Zdaniem projektodawcy, zmiany te powinny odzwierciedlać partnerskie podejście w relacjach pomiędzy administracją podatkową a przedsiębiorcami wyrażone w filozofii 3×P czyli prostym, przejrzystym i przyjaznym systemie podatkowym.

W uzasadnieniu wskazano również, że zmiany mają na celu odniesienie się polskich władz podatkowych do dorobku OECD w zakresie cen transferowych, zawartych w Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw międzynarodowych i administracji podatkowych, opublikowanych w 2017 r. Projektodawca

Poza generalnymi przesłankami, ustawodawca nie doprecyzował jednak, które zmiany szczegółowe dotyczące cen transferowych stanowią wyraz dążenia do uproszczenia, a które do uszczelnienia systemu podatkowego.

wskazał, że dorobek OECD będzie transponowany do polskiego systemu w sposób bezpośredni lub pośredni.

Poza generalnymi przesłankami, ustawodawca nie doprecyzował jednak, które zmiany szczegółowe dotyczące cen transferowych stanowią wyraz dążenia do uproszczenia, a które do uszczelnienia systemu podatkowego. Wszystkie zaproponowane zmiany szczegółowe zostały wskazane jako uproszczenie prawa podatkowego.

Nowe regulacje wprowadzają istotne zmiany przepisów dotyczących cen transferowych. W konsekwencji, zostały one ujęte w odrębnym rozdziale. Wprowadzenie nowego rozdziału dotyczącego cen transferowych wymaga jednocześnie stworzenia nowej siatki pojęć. Analiza częściowo nowych pojęć zawartych w słowniczku (np. pojęcie ceny transferowej, transakcji kontrolowanej) dowodzi istotności zmian w dotychczasowym porządku definicyjnym. Ponadto, nowe regulacje dotyczą stosowania zasady *arm's length*, korekty cen transferowych, a także przepisów dotyczących obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych.

Nowe regulacje wprowadzają do polskiego porządku prawnego nieznaną dotąd rozwiązania (ang. *safe harbour*), których zastosowanie skutkuje uznaniem ceny lub elementu ceny za rynkową na mocy ustawy. Takie rozwiązania są przewidywane dla pożyczek oraz usług mających charakter usług o niskiej wartości dodanej. Dotychczas podatnicy zobowiązani byli do przygotowania dokumentacji cen transferowych, w której mieli udowodnić zgodność przyjętych rozliczeń z zasadą *arm's length*. Zdaniem ustawodawcy, korzystanie z nowego rozwiązania z jednej strony ma zapewnić podatnikom ochronę przed za-

Nowe regulacje wprowadzają do polskiego porządku prawnego nieznaną dotąd rozwiązania (ang. *safe harbour*), których zastosowanie skutkuje uznaniem ceny lub elementu ceny za rynkową na mocy ustawy.

kwestionowaniem ceny przez organ podatkowy, a z drugiej strony podatek zostanie zwolniony z obowiązków dokumentacyjnych w tym zakresie.

Wprowadzone rozwiązania umożliwiają zastosowanie – w uzasadnionych przypadkach, innych niż wymienione w ustawie – metod, w tym technik wyceny, do określania przychodów lub kosztów uzyskania przychodów podatnika z transakcji kontrolowanych. Umożliwi to organom podatkowym efektywniejszą weryfikację zgodności warunków pomiędzy podmiotami powiązаныmi z warunkami rynkowymi.

Nowe regulacje przewidują również wprowadzenie reguły korygowania cen transferowych, która dotyczyć będzie odpowiednio przychodów lub kosztów uzyskania przychodów i powinna być ujmowana w roku, którego dotyczy – o ile spełnione są łącznie warunki wskazane w przepisach.

Ponadto, ustawodawca wskazał w uzasadnieniu, że dotychczasowe uprawnienia organu podatkowego do analizy cen transferowych, wywodzone z dotychczasowego brzmienia przepisów, zostało we wprowadzonych regulacjach doprecyzowane. Doprecyzowanie funkcjonowania tych instrumentów stanowi wdrożenie wytycznych OECD w zakresie zapobiegania erozji podstawy opodatkowania oraz przerzucania zysków.

Szczegółowa analiza nowych regulacji ujawnia niezgodności w zapisach ustawowych ze standardami międzynarodowymi, co w szczególności przyczynia się do powstania niepewności czy w przypadku zaistnienia podwójnego opodatkowania Polska będzie miała możliwość skutecznego jego wyeliminowania. Zjawisko podwójnego opodatkowania, które nie jest możliwe do wyeli-

Ustawodawca wskazał, że dotychczasowe uprawnienia organu podatkowego do analizy cen transferowych zostało we wprowadzonych regulacjach doprecyzowane. Doprecyzowanie funkcjonowania tych instrumentów stanowi wdrożenie wytycznych OECD w zakresie zapobiegania erozji podstawy opodatkowania oraz przerzucania zysków.

Szczegółowa analiza nowych regulacji ujawnia niezgodności w zapisach ustawowych ze standardami międzynarodowymi, co w szczególności przyczynia się do powstania niepewności czy w przypadku zaistnienia podwójnego opodatkowania Polska będzie miała możliwości skutecznego jego wyeliminowania.

minowania należy do jednoznacznie negatywnych zjawisk w relacjach gospodarczych, uznanego za istotne ograniczenie wzrostu gospodarczego.

Z drugiej strony, uproszczenia w zakresie cen transferowych

mogą okazać się niewystarczające w kontekście pozostałych przepisów ustawy. Na przykład wprowadzenie uproszczeń dotyczących ustawowo akceptowalnego poziomu cen transferowych w przypadku usług o niskiej wartości nie rozwiązuje problemu ograniczenia odliczalności kosztów uzyskania przychodów poniesionych w związku z nabyciem usług niematerialnych. Nowe przepisy nie regulują wzajemnych relacji pomiędzy tymi przepisami.

Zaproponowane zmiany budzą szereg wątpliwości interpretacyjnych, przez co pogłębiają niepewność prawa podatkowego w Polsce.

2. Nałożenie nowych obowiązków na podmioty powiązane

Zgodnie z uzasadnieniem, dotychczasowe regulacje nie precyzowały w dostateczny sposób adresata przepisów. Zdaniem projektodawcy, brzmienie dotychczasowych przepisów nie pozwala jednoznacznie określić czy regulacje w zakresie cen transferowych mogą być stosowane bezpośrednio przez podatników. Natomiast, konstrukcja wprowadzonych przepisów w sposób bezpośredni wskazuje, że adresatami tych przepisów powinny być zarówno organy podatkowe, jak i po-

datnicy. Doprecyzowanie adresatów przepisów powinno pozwolić podatnikom na stosowanie wprowadzanych regulacji w sposób bezpośredni. Intencją wprowadzenia zasady, że regulacje w zakresie cen transferowych adresowane są przede wszystkim do podatników (a nie tylko do organów podatkowych) jest przede wszystkim bezpośrednie zobowiązanie podatników do przestrzegania zasady ceny rynkowej już w momencie realizacji transakcji.

W konsekwencji takiego podejścia, ustawodawca dodał przepisy nakładające obowiązek zawierania transakcji przez podmioty powiązane na warunkach nie odbiegających od warunków, jakie zostałyby ustalone pomiędzy podmiotami niepowiązanymi¹⁰. Jednocześnie fakt, że przepis ten adresowany jest do podatników (podmiotów powiązanych) wprost implikuje obowiązek stosowania przez nich cen rynkowych – zgodnie z posiadaną w tym mo-

mentcie najlepszą wiedzą i doświadczeniem – już w chwili zawierania transakcji kontrolowanej¹¹.

W przypadku stwierdzenia, że w wyniku istniejących powiązań warunki pomiędzy podmiotami powiązanymi różnią się od wa-

Konstrukcja wprowadzonych przepisów w sposób bezpośredni wskazuje, że adresatami tych przepisów powinny być zarówno organy podatkowe, jak i podatnicy. Doprecyzowanie adresatów przepisów powinna pozwolić podatnikom stosowanie wprowadzanych regulacji w sposób bezpośredni.

Fakt, że przepis ten adresowany jest również do podatników (podmiotów powiązanych) wprost implikuje obowiązek stosowania przez nich cen rynkowych – zgodnie z posiadaną w tym momencie najlepszą wiedzą i doświadczeniem – już w chwili zawierania transakcji kontrolowanej.

¹⁰ Art. 11c ust. 1 ustawy CIT – Podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.

¹¹ Art. 11a ust. 1 pkt 1 ustawy CIT – Ilekroć (...) jest mowa o cenie transferowej – oznacza to rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cenę, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy.

runków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane i w wyniku tego, podatnik nie wykazuje dochodów (czyli również ponosi stratę) albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały – organ podatkowy ma prawo określić dochody albo wysokość straty podatnika bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań¹².

Zmianie podejścia ustawodawcy co do adresata przepisów, towarzyszy również zmiana podejścia dotyczącego zakresu i momentu powstania obowiązku stosowania metod określonych przez ustawodawcę. Z uzasadnienia wynika, że nowym katalogiem metod mogą się posługiwać organy podatkowe, jak i podatnicy na potrzeby weryfikacji ceny transferowej, aby zapewnić jej wysokość na takim poziomie, jaki ustaliłyby podmioty niepowiązane. Jednocześnie zdaniem ustawodawcy, do weryfikacji ceny transferowej pod kątem zgodności z zasadą ceny rynkowej należy wykorzystać tę metodę, która jest najbardziej odpowiednią metodą w danych okolicznościach, przy uwzględnieniu między innymi warunków ustalonych lub narzuconych pomiędzy podmiotami powiązanymi, dostępności informacji niezbędnych do prawidłowego zastosowania metody oraz specyficznych kryteriów jej zastosowania¹³.

¹² Art. 11c ust. 2 ustawy CIT – Jeżeli w wyniku istniejących powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliły między sobą podmioty niepowiązane, i w wyniku tego podatnik wykazuje dochód niższy (stratę wyższą) od tego, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały, organ podatkowy określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.

¹³ Art. 11d ust. 1 ustawy CIT – Ceny transferowe weryfikuje się stosując metodę najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach wybraną spośród następujących metod: metoda

W konsekwencji, jak wynika z nowych regulacji, ustawodawca zaproponował pięć metod podstawowych, wskazanych w obowiązujących regulacjach oraz możliwość użycia innych metod, w tym technik wyceny. W przypadku wyboru innej metody, podatnik będzie zobowiązany do uzasadnienia, że żadna z pięciu me-

tod nie może zostać uznana za

najbardziej odpowiednią metodę. Regulacja ta ma na celu ograniczenie dowolności stosowania innych metod, albowiem pięć metod ma pierwszeństwo stosowania.

W uzasadnieniu wskazano, że regulacja dotycząca metod ma na celu praktyczne umożliwienie organom podatkowym szacowania dochodu

podatników również na podstawie in-

nych metod, w tym technik wyceny. Dotychczasowe regulacje umożliwiają bowiem organom podatkowym szacowanie dochodu tylko na podstawie jednej z pięciu metod ustawowo wskazanych. Metody te stanowiły katalog zamknięty. Zdaniem ustawodawcy taki stan rzeczy stawiał organy podatkowe w gorszej sytuacji w stosunku do podatnika, który miał możliwość zastosowania dowolnej metody ustalania cen transferowej.

Nowa koncepcja analizy cen transferowych pomiędzy podmiotami powiązanymi jest znacząco odmienna od dotychczasowego podejścia. Zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami, przepisy podatkowe nie ingerowały w sposób ustaporaównywalnej ceny niekontrolowanej, metoda ceny odprzedaż, metoda koszt plus, metoda marży transakcyjnej netto, metoda podziału zysku. Art. 11d ust. 2 ustawy CIT – W przypadku, gdy nie jest możliwe zastosowanie metod, o których mowa w ust. 1, stosuje się inną metodę, w tym techniki wyceny, najbardziej odpowiednia w danych okolicznościach. Art. 11d ust. 4 ustawy CIT – Określając wysokość dochodu (wysokość straty) organ podatkowy stosuje metodę przyjętą przez podmiot powiązany, chyba że użycie innej metody jest bardziej odpowiednie w danych okolicznościach.

Jak wynika z nowych regulacji, ustawodawca zaproponował pięć metod podstawowych, wskazanych w obowiązujących regulacjach oraz możliwość użycia innych metod, w tym technik wyceny. W przypadku wyboru innej metody, podatnik będzie zobowiązany do uzasadnienia, że żadna z pięciu metod nie może zostać uznana za najbardziej odpowiednią metodę. Regulacja ta ma na celu ograniczenie dowolności stosowania innych metod, albowiem pięć metod ma pierwszeństwo stosowania.

jaką wykonują niezależne podmioty przy analizie warunków takiej samej transakcji¹⁷.

W Polsce, nowe podejście OECD zostało przyjęte w propozycji zmian przepisów poprzez nałożenie nowego obowiązku na podmioty powiązane. Podmioty te zostały zobowiązane do ustalania na bieżąco (w momencie realizacji transakcji) cen transferowych, na warunkach jakie ustaliłyby podmioty niezależne. Sformułowany w ten sposób obowiązek budzi jednak wątpliwości, zarówno co do kryteriów jakie podmioty powiązane powinny zapewnić, aby ustalona cena transferowa była zgodna z warunkami jakie ustaliłyby podmioty niezależne, jak i samo pojęcie ceny transferowej również budzi wątpliwości.

Po pierwsze, proponowane przepisy art. 11c ust. 1 ustawy CIT nakładające obowiązek nie definiują kryteriów jakie podmioty powiązane powinny wziąć pod uwagę ustalając ceny transferowe na warunkach jakie ustaliłyby podmioty niezależne.

Pewną pomocą w interpretacji tej propozycji regulacji posłużyć mogą ponownie zrewidowane Wytyczne OECD z 2017 r. Stanowią one, że niezależne podmioty oceniając warunki potencjalnej transakcji będą porównywały tę transakcję do innych opcji realistycznie dostępnych dla nich. Podmioty te wejdą w taką transakcję jeśli nie będą widziały dla siebie alternatywy oferującej wyraźnie korzystniejsze warunki komercyjne. Innymi słowy, niezależne podmioty przystąpią do transakcji wyłącznie jeśli nie oznacza ona pogorszenia ich sytuacji w porównaniu z ich kolejną opcją. W tej sytuacji, niezależne podmioty wezmą pod uwagę każdą ekonomicznie istotną różnicę pomiędzy opcjami realistycznie dostępnymi (jak np. różnicę w poziomie ryzyka). Dlatego identyfikacja ekonomicznie istotnych cech transakcji jest kluczowa w prawidłowym określeniu faktycznej transakcji¹⁸.

¹⁷ Action 8–10 Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting project, p. 1.37.

¹⁸ Action 8–10 Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting project, p. 1.38.

Jeśli taki był zamiar ustawodawcy, to należy oczekiwać, że zamiar ten powinien znaleźć wyraźny wyraz w zapisach ustawowych. Nałożenie obowiązku ustalania cen transferowych, tak jak podmioty niezależne, wiąże się z istotnymi obciążeniami dla podatników związanymi z przygotowaniem analizy opcji realistycznie dostępnych, dotyczących każdej zawieranej transakcji. Nałożenia takich obowiązków nie można zaliczyć do kategorii przepisów upraszczających system. W tym kontekście, proponowane przez ustawodawcę w odrębnych przepisach ograniczenie obowiązków dokumentacyjnych dotyczących transakcji kontrolowanych i odsunięcie ich w czasie, mija się z celem legislacyjnym, w sytuacji, gdy dla każdej transakcji kontrolowanej należy wykonać analizę opcji realistycznie dostępnych już w momencie realizacji transakcji. Z brzmienia przepisu, jak i uzasadnienia szczegółowego wyraźnie wynika, że analiza opcji realistycznie dostępnych byłaby wymagana przez organy podatkowe już w momencie realizacji transakcji. Z uwagi na istotne obciążenie działalności gospodarczej dodatkowymi analizami ekonomicznymi już w momencie rozpoczęcia transakcji (bez pewności czy transakcja zakończy się sukcesem lub czy będzie kontynuowana) konieczne jest rozważenie przez ustawodawcę wysokich progów istotności oraz rozważenie, w którym momencie organy podatkowe mogłyby żądać przedłożenia takiej analizy.

Pewnym rozwiązaniem w wypełnieniu obowiązku ustalenia cen transferowych na warunkach, jakie ustaliłyby podmioty niezależne i przedstawienia opcji realistycznie dostępnych w momencie realizacji transakcji kontrolowanej jest zastosowanie metod realizujących zasadę *arm's length*. Dotyczy to metod, które pozwalają na przeprowadzenie analizy porównawczej, czyli odniesienia się do warunków ustalanych przez podmioty niezależne. Niezależne podmioty rozpatrując opcje realistycznie dla nich dostępne porównują różnice pomiędzy poszczególnymi opcjami, które istotnie wpłyną na ich wartość. I tak, na przykład stosując metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej porównaniu podlega

kontrolowana transakcja do transakcji niekontrolowanej w celu ustalenia bezpośrednio ceny, na którą strony by się zgodziły, co jest bezpośrednim odniesieniem do rynkowych alternatyw do kontrolowanej transakcji.

Wątpliwość interpretacyjna takiego wykorzystania metod wynika z przyjętego przez ustawodawcę sformułowania dotyczącego zarówno organów podatkowych, jak i podatników, że metody służą do weryfikacji cen transferowych. Co można by zinterpretować, iż w momencie realizacji transakcji w celu ustalenia ceny transakcyjnej tak jakby zrobiły to podmioty niezależne, ustawodawca oczekuje innego dowodu ustalenia ekonomicznie istotnych charakterystyk transakcji i opcji realistycznie dostępnych.

Dodatkowo, dopuszczenie przez ustawodawcę możliwości stosowania innej metody, w tym techniki wyceny, uniemożliwia przyjęcie powyższej interpretacji, że zastosowanie jednej z pięciu metod opartych na porównywalności może wyczerpywać obowiązek przedstawienia opcji realistycznie dostępnych w celu udowodnienia zgodności warunków ustalenia cen transferowych z warunkami ustalonymi przez podmioty niezależne.

Po drugie, wątpliwość interpretacyjna zostaje pogłębiona jeśli chodzi o rozstrzygnięcie znaczenia pojęcia cen transferowych. Należy wskazać, bowiem że pojęcie ceny transferowej zostało zdefiniowane bardzo szeroko jako rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cenę, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy. Niejasne w tym kontekście jest jakie przesłanki przemawiają za podejściem ustawodawcy, aby przepisami prawa podatkowego nakładać na podmioty gospodarcze obowiązek udowodnienia, że cena, wynagrodzenie, wynik

finansowy lub wskaźniki finansowe będące kategoriami pozapodatkowymi zostały ustalone na warunkach jakie ustaliłyby podmioty niezależne.

Ponadto, definicja sugeruje, jakoby pojęcie cen transferowych miało częściowo charakter pejoratywny. Ceną transferową jest bowiem rezultat finansowy będący wynikiem warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań. Dalsza część przepisów wskazuje, że sformułowanie „warunki ustalone lub narzucone w wyniku istniejących powiązań” może dotyczyć warunków różniących się lub nieróżniących się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. Jeśli bowiem są to warunki różniące się od warunków usta-

lonych pomiędzy podmiotami niezależnymi, to organ podatkowy ma prawo do szacowania. Dochodzi tu zatem do zapętlenia definicji.

W konsekwencji nałożenia nowego obowiązku, powstaje wątpliwość co i przy użyciu jakich narzędzi będzie sprawdzane przez organy podatkowe weryfikujące wykonanie przez podatników tego obowiązku.

3. Korekty cen transferowych

Interpretacja dotycząca nałożenia przez ustawodawcę nowego obowiązku ustalania na bieżąco cen transferowych zgodnie z warunkami jaki ustaliłyby podmioty niepowiązane w oparciu o opcje realistycznie dostępne znajduje również uzasadnienie w konstrukcji przepisów dotyczących korekt cen transferowych. Projekt ustawy wprowadza bowiem nowe regulacje dotyczące możliwości dokonywania korekty cen transferowych.

Zuzasadnienia wynika, iż ustawodawca zauważył potrzebę dokonywania korekty cen transferowych na koniec roku. Jako przykład wskazana zo-

Dopuszczenie przez ustawodawcę możliwości stosowania innej metody, w tym techniki wyceny, uniemożliwia przyjęcie powyższej interpretacji, że zastosowanie jednej z pięciu metod opartych na porównywalności może wyczerpywać obowiązek przedstawienia opcji realistycznie dostępnych w celu udowodnienia zgodności warunków ustalenia cen transferowych z warunkami ustalonymi przez podmioty niezależne.

stała sytuacja, w której po zakończeniu roku, po wystąpieniu zmian okoliczności istotnych w kalkulacji ceny transferowej, suma wynagrodzenia otrzymanego przez podmiot o ograniczonych funkcjach może nie być wystarczająca do osiągnięcia rynkowego poziomu rentowności. Wśród istotnych okoliczności, które nie można było przewidzieć w momencie planowania poziomu cen transferowych wymienione zostały istotne zmiany rynkowych cen surowców lub materiałów, wahania kursów walutowych, zmiany stóp procentowych czy też istotne zmiany popytu i podaży. Potrzeba dokonania korekty ceny transferowej może wynikać również z dostosowania przyjętych do wyliczenia ceny transferowej danych historycznych, których dostosowanie do danych rzeczywistych możliwe jest wyłącznie na koniec roku. Wówczas powstanie różnica wynikająca z porównania danych historycznych z rzeczywistymi. Ustawodawca wprowadził jednak szereg ograniczeń dotyczących możliwości dokonania korekt. Podatnik może dokonać korekty ceny transferowej jeśli spełnionych jest łącznie 5 warunków. Po pierwsze, w transakcjach kontrolowanych realizowanych przez podatnika w trakcie roku podatkowego ustalone zostały warunki, które ustaliłyby podmioty niepowiązane. W uzasadnieniu, ustawodawca dodaje, że chodzi w tym przypadku o najlepszą wiedzę i doświadczenie podatnika.

Wykładnia językowa tego przepisu sugeruje, że podważenie przez organ podatkowy zgodności ustalenia ceny transferowej jakiegokolwiek transakcji kontrolowanej z warunkami ustalonymi pomiędzy podmiotami niepowiązanymi, może skutkować brakiem możliwości dokonania korekty na wszystkich transakcjach kontrolowanych. W uzasadnieniu ustawodawca stwierdza, że organy podatkowe mają prawo do zakwestionowania dokonanej korekty w sytuacji, jeśli zaistnieją przesłanki do stwierdzenia, że podatnik np. celowo stosował w trakcie roku ceny w znaczący sposób odbiegające od poziomu rynkowego i nie dostosował poziomu tych cen w trakcie roku.

Po drugie, nastąpiła istotna zmiana okoliczności, o których była mowa wcześniej. Po trzecie,

podatnik powinien posiadać oświadczenie od podmiotu powiązanego, że ten dokonał korekty lustrzanej. Po czwarte, podmiot powiązany dokonujący korekty lustrzanej jest rezydentem państwa lub terytorium z którym Polska ma zawartą umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz istnieje podstawa prawna do wymiany informacji. Oznacza to de facto, iż korekta na transakcjach kontrolowanych zawieranych z podmiotami w rajach podatkowych (np. Hong Kong) jest niemożliwa lub w państwach takich jak: Brazylia, Argentyna, Ekwador, Kamerun, Kambodża, Kenia, Kolumbia, Kuba, Liechtenstein, Madagaskar, Nigeria, Peru, Sudan, Wenezuela. Oczywiście nie są to państwa, z których rezydenci mają istotne dla polskiego handlu zagranicznego inwestycje w Polsce. Tym niemniej, kilku inwestorów z Hong Kongu, Liechtensteinu¹⁹ zostało wymienionych na listach największych zagranicznych inwestorów w Polsce, dla których brak możliwości dokonania korekty cen transferowych może stanowić istotne utrudnienie w działalności. Po piąte, podatnik potwierdzi fakt dokonania korekty cen transferowych w zeznaniu podatkowym za rok podatkowy, którego korekta dotyczy.

4. Zakres przedmiotowy – transakcja kontrolowana

W uzasadnieniu zmian, ustawodawca wskazuje, że zakresem przedmiotowym szczególnych regulacji dotyczących cen transferowych objęte zostały wszelkie działania gospodarcze, w tym działania o charakterze handlowym, kapitałowym, finansowym i usługowym. Intencją tę zawarto w definicji nowego pojęcia, a mianowicie transakcji kontrolowanej²⁰.

¹⁹ https://www.paih.gov.pl/publikacje/inwestorzy_zagraniczni_w_polsce.

²⁰ Art. 11a ust 1 pkt 6 ustawy CIT – Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o transakcji kontrolowanej – oznacza to zidentyfikowane na podstawie rzeczywistych zachowań stron działania o charakterze gospodarczym, w tym przypisanie dochodów do zagranicznego zakładu, których warunki zostały ustalone lub narzucone w wyniku powiązań.

Zgodnie z intencją ustawodawcy, organ podatkowy powinien identyfikować rzeczywistą treść takiego działania, która powinna być identyfikowana na podstawie faktycznych zachowań stron. Warunek ten jest w szczególności istotny w sytuacji, w której, rzeczywisty przebieg transakcji kontrolowanej nie jest zgodny z postanowieniami obowiązujących umów pisemnych albo kiedy umowy pisemne dotyczące transakcji kontrolowanej nie istnieją. W uzasadnieniu, ustawodawca wskazał również że intencją objęcia pojęciem transakcji kontrolowanej jest również objęcie takich zagadnień, które nie mogą być w potocznym rozumieniu uznane za transakcje, takich jak między innymi restrukturyzacje, umowy o podziale kosztów (CCA), umowy spółki osobowej, umowy o współpracy czy też umowy o zarządzanie płynnością.

W konsekwencji, ustawodawca wyłącza pewną grupę transakcji spod rygoru transakcji kontrolowanej. Transakcje zwolnione dotyczą transakcji kontrolowanych, w których cena lub sposób określenia ceny przedmiotu takiej transakcji kontrolowanej wynika z przepisów ustaw lub wydanych na ich podstawie aktów normatywnych. Literalnie czytając przepis można by stwierdzić, że wszystkie transakcje kontrolowane w rozumieniu CIT zostają w ten sposób wyłączone w związku z propozycją ustawodawcy, aby ceny w transakcjach kontrolowanych były ustalane zgodnie z przepisami ustawy CIT.

Po drugie zwolnieniu podlegają transakcje między Bankowym Funduszem Gwarancyjnym a instytucją pomostową lub do transakcji podmiotem zarządzającym aktywami a instytucją pomostową w rozumieniu ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji.

Pomimo nałożenia na podatników obowiązku ustalania cen transferowych na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepo-

Pomimo nałożenia na podatników obowiązku ustalania cen transferowych na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, wymóg prawidłowego ustalenia faktycznej transakcji został sprecyzowany wyłącznie w odniesieniu do organów podatkowych.

wiązane, wymóg prawidłowego ustalenia faktycznej transakcji (ang. *accurate delineation of actual transaction*) został sprecyzowany wyłącznie w odniesieniu do organów podatkowych²¹. W uzasadnieniu wskazuje się, że organy podatkowe dokonują analizy warunków w transakcji kontrolowanej na

podstawie faktycznych okoliczności zawarcia i realizacji transakcji, jak również na podstawie faktycznego zachowania stron transakcji zgodnie z zasadą wyższości rzeczywistej treści nad jej formą (ang. *substance over form*). Zdaniem ustawodawcy, pozwoli to organom rozpoznanie (ang. *delineation*) i badanie efektów podatkowych rzeczywistej zawartej transakcji (transakcji właściwej) – mogą stanowić również podstawę do wniosku, że dana transakcja nie zostałaby zawarta w takim kształcie przez podmioty niepowiązane. W ten sposób ustawodawca ograniczył w implementacji bardzo istotną część dorobku zawartego w Wytycznych OECD z 2017 r. dotyczącą zasad ustalania faktycznej transakcji.

Rewizja Wytycznych OECD w 2017 r. miała na celu dostarczenie podatnikom i administracji podatkowej wytycznych do wykorzystania w prowadzonych analizach cen transferowych. W celu prawidłowego określenia faktycznej transakcji, należy zidentyfikować ekonomicznie istotne cechy lub kryteria porównywalności. Cechy te mogą być następująco skategoryzowane: warunki zawarcia kontraktu na daną transakcję, funkcje wykonywane przez każdą ze stron transakcji, bio-

Ustawodawca ograniczył w implementacji bardzo istotną część dorobku zawartego w Wytycznych OECD z 2017 r. dotyczącą zasad ustalania faktycznej transakcji.

²¹ Art. 11c ust. 3 ustawy CIT – Określając wysokość dochodu (straty) podatnika w sytuacji, o której mowa w ust. 2, organ podatkowy bierze pod uwagę faktyczny przebieg i okoliczności zawarcia i realizacji transakcji kontrolowanej oraz zachowanie stron tej transakcji.

racę pod uwagę wykorzystane aktywa i ponoszone ryzyko (włącznie z określeniem jak te funkcje wpływają na generowanie wartości przez grupę podmiotów powiązanych), określenie własności przenoszonych i usług wykonanych, otoczenie ekonomiczne i otoczenie rynkowe, strategie biznesowe, z których korzystają strony transakcji. Wszystkie wskazane ekonomicznie istotne cechy powinny zostać zawarte w dokumentacji cen transferowych, jako potwierdzenie wykonanych przez podatnika analiz dotyczących stosowanych przez niego cen transferowych²².

W nowych Wytycznych OECD, szczególną uwagę poświęcono określeniu faktycznej transakcji poprzez właściwą identyfikację i przypisanie ryzyka związanego z kontrolowaną transakcją. Wytyczne zawierają tzw. podejście 6 kroków do analizy ryzyka w kontrolowanej transakcji, tak aby zapewnić prawidłowe określenie faktycznej transakcji²³.

5. Recharakteryzacja lub pominięcie transakcji z podmiotem powiązanym

Nowe regulacje nadają organom podatkowym w Polsce szerokie uprawnienia w zakresie kwestionowania zasadności zawarcia transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi. Organy podatkowe kwestionując taką transakcję mogą nie uwzględnić jej w ogóle lub uwzględnić transakcje według siebie właściwą. Uprawnienia te zostały przyznane organom podatkowym w ramach instytucji **uznania**. Jedyną przesłanką wskaza-

ną w przepisach do zastosowania przez organy podatkowe instytucji uznania jest wskazanie przez organ, że w porównywalnych okolicznościach podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną nie zawarłyby danej transakcji kontrolowanej lub zawarłyby inną transakcję lub inną czynność.

Wszystkie wskazane ekonomicznie istotne cechy powinny zostać zawarte w dokumentacji cen transferowych, jako potwierdzenie wykonanych przez podatnika analiz dotyczących stosowanych przez niego cen transferowych.

Nowe regulacje nadają organom podatkowym w Polsce szerokie uprawnienia w zakresie kwestionowania zasadności zawarcia transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi. Organy podatkowe kwestionując taką transakcję mogą nie uwzględnić jej w ogóle lub uwzględnić transakcje według siebie właściwą.

W uzasadnieniu projektu wskazano, że w przypadku stwierdzenia, że w porównywalnych okolicznościach podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną nie zawarłyby danej transakcji kontrolowanej lub zawarłyby inną transakcję lub inną czynność, organ podatkowy określi dochód lub stratę podatnika bez uwzględnienia transakcji kontrolowanej, a gdzie właściwe, określa dochód (stratę) podatnika z transakcji właściwej (rozpoznanej na podstawie badania rzeczywistych okoliczności transakcji oraz zachowania jej stron). Regulacja ta umożliwia właściwe rozpoznanie przez organ podatkowy rzeczywistej transakcji kontrolowanej (nawet, jeśli odbiega od transakcji wskazywanej przez podatnika) oraz ewentualne zastąpienie przez organ podatkowy na potrzeby szacowania dochodu lub straty transakcji kontrolowanej inną transakcją (transakcją właściwą) lub całkowite pominięcie efektów podatkowych transakcji kontrolowanej.

W rezultacie, jak wskazuje ustawodawca w uzasadnieniu przepis precyzuje możliwość uznania przez organ, że w danych okolicznościach podmioty niepowiązane nie zawarłyby danej transakcji lub zawarłyby inną transakcję – i oceny skutków podatkowych tylko tej właści-

²² Action 8–10 Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting project, p. 1.36.

²³ Action 8–10 Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting project, p. 1.60.

wej transakcji, jak również pozwalając na nieuwzględnienie skutków podatkowych transakcji kontrolowanej, jeśli podmioty niepowiązane nie zawarłyby takiej transakcji w ogóle. Kolejne przepisy ograniczające możliwość zastosowania przez organy podatkowe instrumentów recharakteryzacji i odmowy rozpoznania transakcji, wskazują na dwa kryteria, które nie mogą być wyłączną podstawą zastosowania tych instrumentów, tj. trudność w weryfikacji ceny transferowej przez organ podatkowy albo brak porównywalnych transakcji występujących pomiędzy podmiotami niepowiązanymi w porównywalnych okolicznościach. Rozwiązanie to ma zapobiec sytuacji, w której organ podatkowy, napotykając trudności w prawidłowym określeniu ceny transferowej posłuży się „drogą na skróty”, podczas gdy stosowanie instrumentów recharakteryzacji i odmowy rozpoznania transakcji nie powinno mieć charakteru powszechnego.

Zdaniem ustawodawcy, dotychczas obowiązujące przepisy umożliwiały takie podejście w oparciu o ogólnie sformułowaną zasadę ceny rynkowej. Niemniej, brak precyzyjnej regulacji w tym zakresie powodował liczne wątpliwości po stronie podatników. Projektowana regulacja ma na celu potwierdzenie istnienia możliwości dokonania przez organy podatkowe recharakteryzacji lub odmowy rozpoznania transakcji kontrolowanej i usunięcie wątpliwości w zakresie stosowania tych instrumentów.

Analizując stanowisko przyjęte przez ustawodawcę, w pierwszej kolejności należy odwołać

Projektowana regulacja ma na celu potwierdzenie istnienia możliwości dokonania przez organy podatkowe recharakteryzacji lub odmowy rozpoznania transakcji kontrolowanej i usunięcie wątpliwości w zakresie stosowania tych instrumentów.

Wytyczne OECD zalecają podjęcie przez organy podatkowe wszelkich wysiłków zmierzających do wyceny faktycznej transakcji prawidłowo określonej w ramach zasady arm's length. Zarówno podatnicy, jak i organy podatkowe mogą korzystać z narzędzi, jak i metod wskazanych w Wytycznych OECD w celu określenia ceny. Organ podatkowy nie powinien pomijać faktycznej transakcji lub zastępować ją inną, chyba że wystąpią wyjątkowe okoliczności wskazane w Wytycznych OECD.

się do postanowień zawartych w Wytycznych OECD (2017). Analiza cen transferowych polega na identyfikacji treści (ang. *substance*) komercyjnych i finansowych relacji pomiędzy podmiotami powiązanymi i ma na celu prawidłowe określenie faktycznej transakcji poprzez analizę ekonomicznie istotnych cech²⁴. Faktyczna

transakcja jest dedukowana z treści pisemnego kontraktu i zachowania stron transakcji. Organ podatkowy powinien uzgodnić i uzupełnić formalne warunki zawarte w kontrakcie przez analizę zachowań podmiotów powiązanych i innych ekonomicznie istotnych cech transakcji. W sytuacji, gdy ekonomicznie istotne cechy transakcji nie są spójne z pisemnym kontraktem, wtedy organ podatkowy powinien wywieść faktyczną transakcję na podstawie cech transakcji odzwierciedlonych w zachowaniu stron tej transakcji.

Przypisanie ryzyka na podstawie kontraktu i faktycznego zachowania powinno być weryfikowane przy uwzględnieniu dwóch kryteriów łącznie: kontroli nad ryzykiem oraz finansowej zdolności do poniesienia ryzyka. W konsekwencji, ryzyko ponoszenie którego zostało przypisane w kontrakcie do jednej

ze stron tego kontraktu, w związku z analizą zachowań stron tego kontraktu może zostać przypisane do innego podmiotu. Dlatego, zarówno analiza treści kontraktu, jak i zachowań stron stanowi podstawę do ustalenia faktycznej treści komercyjnych i finansowych relacji pomiędzy

²⁴ Action 8–10 Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting project, p. 1.119.

stronami i prawidłowego określenie faktycznej transakcji²⁵. W związku z tym, Wytyczne OECD zalecają podjęcie przez organy podatkowe wszelkich wysiłków zmierzających do wyceny (ang. *pricing*) faktycznej transakcji prawidłowo określonej w ramach zasady *arm's length*. Zarówno podatnicy, jak i organy podatkowe mogą skorzystać z narzędzi, jak i metod wskazanych w Wytycznych OECD w celu określenia ceny. Organ podatkowy nie powinien pomijać faktycznej transakcji lub zastępować ją inną, chyba że wystąpią wyjątkowe okoliczności wskazane w Wytycznych OECD²⁶.

Z uwagi na to, że pominięcie transakcji przez organy podatkowe jest kontrowersyjne i prowadzi do ekonomicznego podwójnego opodatkowania, w Wytycznych OECD zaleca się podjęcie wszelkich kroków w celu określenia faktycznej transakcji i zastosowania wyceny zgodnie z zasadą *arm's length* fo transakcji faktycznie określonej. Pominięcie transakcji nie może wynikać wyłącznie z faktu, że określenie ceny zgodnie z zasadą *arm's length* jest trudne.

Analizując konstrukcję polskiego projektu zmian ustawy, można skonstatować, że instytucja uznania będzie miała zastosowanie, gdy w porównywalnych okolicznościach podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną **nie zawarłyby** danej transakcji lub **zawarły inną** transakcję.

Ustawodawca nie doprecyzował w jaki sposób należy weryfikować okoliczności, w których podmioty niepowiązane nie zawarłyby transakcji lub zawarłyby inną. Literalnie wyłączył dwie sytuacje, które mogłyby spełniać tę przesłankę

²⁵ Action 8–10 Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting project, p. 1.120.

²⁶ Action 8–10 Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting project, p. 1.121.

(skoro przepis wyłącza te sytuacje jako spełniające przesłankę), ale jednak nie mogą stanowić podstawy do uruchomienia instytucji uznania. Dwie wyłączone sytuacje to: po pierwsze, sytuacja w której organ ma trudności w weryfikacji ceny transferowej albo po drugie brak porównywalnych transakcji występujących pomiędzy podmiotami niepowiązanymi w porównywalnych okolicznościach.

Wykładnia tego przepisu skłania do uznania, że podobne okoliczności będą się mieściły w katalogu sytuacji wypełniających przesłankę do zastosowania instytucji uznania.

Proste przedstawienie przesłanki wraz z włączeniem jej zajęcia budzi jednak wątpliwości co do intencji ustawodawcy. Trudno bowiem przyjąć, że racjonalne ekonomicznie podmioty niepowiązane nie zawarłyby transakcji lub zawarły inną transakcję w sytuacji, gdyby organ podatkowy miał mieć trudności w weryfikacji ceny tej transakcji. Podobnie w przypadku drugiego wyłączenia, które również budzi wątpliwości, a mianowicie założenie, że podmioty niepowiązane nie zawarłyby transakcji lub zawarły inną w przypadku braku porównywalnych transakcji występujących pomiędzy podmiotami niepowiązanymi.

Analizując natomiast przesłanki wskazane w Wytycznych OECD, zauważyć można istotne odstępstwa w stosunku do propozycji polskich przepisów. Po pierwsze, organ podatkowy rozważając możliwość pominięcia transakcji lub przeklasyfikowania, powinien najpierw prawidłowo określić faktyczną transakcję pomiędzy podmiotami powiązanymi. Dopiero tak określona transakcja, może zostać pominięta lub zastąpiona inną transakcją, jeśli ustalenia dotyczące transakcji, analizowane we wszystkich aspek-

Analizując konstrukcję polskiego projektu zmian ustawy, można skonstatować, że instytucja uznania będzie miała zastosowanie, gdy w porównywalnych okolicznościach podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną nie zawarłyby danej transakcji lub zawarły inną transakcję.

Ustawodawca nie doprecyzował w jaki sposób należy weryfikować okoliczności, w których podmioty niepowiązane nie zawarłyby transakcji lub zawarłyby inną.

tach, różnią się od tych które ustaliłyby podmioty niepowiązane zachowujące się w ekonomicznie racjonalny sposób w porównywalnych okolicznościach, co powoduje brak możliwości określenia ceny, która byłaby akceptowalna dla dwóch stron transakcji biorą pod uwagę ich odpo-

Główną przesłanką do pominięcia transakcji lub jej zamiany jest brak możliwości ustalenia ceny prawidłowo określonej transakcji faktycznej pomiędzy podmiotami powiązаными, biorąc pod uwagę perspektywę obu stron oraz opcje realistycznie dostępne. Nie jest możliwe ustalenie części wspólnej przy dwóch odrębnych pozycjach negocjujących ze sobą racjonalnie działających podmiotów, działających we własnym ekonomicznym interesie.

wych podmiotów, działających we własnym ekonomicznym interesie.

Porównując zatem przesłanki do pominięcia lub zamiany transakcji pomiędzy podmiotami powiązаными wskazanymi w polskim projekcie ustawy oraz Wytycznych OECD należy wskazać

na istotne rozbieżności pomiędzy

nimi. Dodatkowo, mając na uwadze nie-

doprecyzowanie przez polskiego ustawodawcę szczegółów dotyczących wskazanej przez niego przesłanki, istnieje poważne ryzyko, iż w wyniku ustaleń polskich organów podatkowych dotyczących podmiotów powiązanych, będzie powstawało ekonomiczne podwójne opodatkowanie, które będzie niemożliwe do wyeliminowania. W konsekwencji, przepisy te będą skutkowały nieodwracalnymi konsekwencjami wpływającymi na kondycję finansową polskich podmiotów gospodarczych, a tym samym na ograniczenie inwestycji i spadek wzrostu gospodarczego.

Porównując zatem przesłanki do pominięcia lub zamiany transakcji pomiędzy podmiotami powiązаными wskazanymi w polskim projekcie ustawy oraz Wytycznych OECD należy wskazać na istotne rozbieżności pomiędzy nimi.

nie dostępne dla każdej ze stron w momencie zawarcia transakcji. Transakcja może być uznana za taką która nie ma racjonalności komercyjnej porozumień zawieranych pomiędzy podmiotami niepowiązаными, jeśli grupa jako całość (której częścią jest podmiot powiązany) w związku z tą transakcją jest w gorszej sytuacji na poziomie przed opodatkowaniem.

Podsumowując wytyczne, należy wskazać, że

główną przesłanką do pominięcia transakcji lub jej zamiany jest brak możliwości ustalenia ceny prawidłowo określonej transakcji faktycznej pomiędzy podmiotami powiązаными, biorąc pod uwagę perspektywę obu stron oraz opcje realistycznie dostępne. Nie jest możliwe ustalenie części wspólnej przy dwóch odrębnych pozycjach negocjujących ze sobą racjonalnie działają-

Mając na uwadze niedoprecyzowanie przez polskiego ustawodawcę szczegółów dotyczących wskazanej przez niego przesłanki, istnieje poważne ryzyko, iż w wyniku ustaleń polskich organów podatkowych dotyczących podmiotów powiązanych, będzie powstawało ekonomiczne podwójne opodatkowanie, które będzie niemożliwe do wyeliminowania. W konsekwencji, przepisy te będą skutkowały nieodwracalnymi konsekwencjami wpływającymi na kondycję finansową polskich podmiotów gospodarczych, a w konsekwencji na ograniczenie inwestycji i spadek wzrostu gospodarczego.

Podsumowanie

Wykorzystywanie cen transferowych do przenoszenia dochodu pomiędzy podmiotami powiązаными należy uznać za zjawisko jednoznacznie negatywne. Analiza prawidłowości ustalania cen transferowych pomiędzy podmiotami powiązаными jest zagadnieniem skomplikowanym i wieloaspektowym. Wprowadza-

ne w Polsce przepisy dotyczące cen transferowych zwiększają obciążenia po stronie podmiotów powiązanych dotyczące nałożenia nowych obowiązków ustalania cen transferowych na

bieżąco zgodnie z warunkami

Wprowadzane w Polsce przepisy dotyczące cen transferowych zwiększają obciążenia po stronie podmiotów powiązanych dotyczące nałożenia nowych obowiązków ustalania cen transferowych na bieżąco zgodnie z warunkami jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane.

jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane. Niektóre z nich dotyczące korekty cen transferowych, identyfikacji powiązań pomiędzy podmiotami, czy wprowadzenia instrumentów o charakterze klauzuli

szczegółowej wpływa

na zwiększenie obaw dotyczących możliwości wyeliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku zastosowania tych przepisów. Ponadto, w projekcie zabrakło odniesienia do istotnej części

rewizji Wytycznych

OECD z 2017 r. dotyczącej analizy ryzyka

oraz wartości niematerialnych.

Jak wskazano w Wytycznych OECD obszary te sprawa

wiążą najwięcej proble-

W projekcie zabrakło odniesienia do istotnej części rewizji Wytycznych OECD z 2017 r.

mów interpretacyjnych zarówno podmiotom powiązanim, jak i administracjom podatkowym. Pominięcie w nowych regulacjach tej części Wytycznych

OECD może prowadzić do

przedwczesnego zastosowania

instytucji „ostatniej szansy”, czyli pominięcia lub zmiany charakteru transakcji.

Przyjęcie nowych regulacji wymaga poprawy procedur pozwalających na eliminację podwójnego opodatkowania w perspektywie wzrostu sporów wynikających z zastosowania nowych przepisów przez organy podatkowe. Prowadzenie międzynarodowych sporów w zakresie cen transferowych przez polską administrację podatkową wymaga dużego zaangażowania i jest czasochłonne. Brak skutecznych procedur i norm dotyczących wyceny skomplikowanych transakcji jak na przykład wartości niematerialnych oznacza wieloletnie międzynarodowe spory z administracjami innych państw.

Przyjęcie nowych regulacji wymaga poprawy procedur pozwalających na eliminację podwójnego opodatkowania w perspektywie wzrostu sporów wynikających z zastosowania nowych przepisów przez organy podatkowe. Prowadzenie międzynarodowych sporów w zakresie cen transferowych przez polską administrację podatkową wymaga dużego zaangażowania i jest czasochłonne. Brak skutecznych procedur i norm dotyczących wyceny skomplikowanych transakcji jak na przykład wartości niematerialnych oznacza wieloletnie międzynarodowe spory z administracjami innych państw.

procedur i norm dotyczących wyceny skomplikowanych

transakcji jak na przy-

kład wartości niematerialnych oznacza

wieloletnie międzynarodowe spory

z administracjami innych państw.

z administracjami innych państw.

z administracjami innych państw.

z administracjami innych państw.

z administracjami innych państw.

z administracjami innych państw.

Pominięcie w nowych regulacjach tej części Wytycznych OECD może prowadzić do przedwczesnego zastosowania instytucji „ostatniej szansy”, czyli pominięcia lub zmiany charakteru transakcji.

Brak skutecznych procedur i norm dotyczących wyceny skomplikowanych transakcji jak na przykład wartości niematerialnych oznacza wieloletnie międzynarodowe spory z administracjami innych państw.

Abstract

Assessment of changes into Polish transfer pricing regulations

The article presents the assessment of changes in transfer pricing regulations among associated companies. The new regulations will be introduced in Poland from 2019.

The assessment is based on comparison and verification analyses with respect to alignment of changes with OECD recommendations for transfer prices. Alignment with international standards is a condition for avoidance of economic double taxation in case of transfer pricing adjustment. The assessment concerns the crucial changes involving adjusted approach to arm's length principle.

Adjusted arm's length approach introduces a couple of changes among which the most important is to impose new obligations to improve setting transfer prices on daily basis as well as authorisation for tax authorities to non-recognition or recharacterization of transactions between associated companies. The proposed wording of statutory law do not include any particular safeguards against tax authorities empowerment to use this tool.

It was indicated in the article that some changes might rise uncertainty due to inconsistency with international standards. This might bring the growing number of international tax disputes where avoidance of double taxation will be impossible.

Keywords: transfer pricing, related entities, principle arm's length



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych
Centre for Analysis and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH SGH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162

DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · GRZEGORZ GOŁĘBIOWSKI · TOMASZ GRZYBOWSKI (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

analizystudiacasp@gmail.com · www.sgh.waw.pl/casp