

CENY TRANSFEROWE

Lokalna i grupowa dokumentacja podatkowa
oraz inne obowiązki sprawozdawcze

redakcja naukowa Ewa Ścierańska

Paweł Babicz, Danuta Langer-Babicz

Małgorzata Paszek, Ewa Ścierańska

ZAGADNIENIA PODATKOWE

CENY TRANSFEROWE

**Lokalna i grupowa dokumentacja podatkowa
oraz inne obowiązki sprawozdawcze**

redakcja naukowa Ewa Ścierańska

Paweł Babicz, Danuta Langer-Babicz
Małgorzata Paszek, Ewa Ścierańska

ZAGADNIENIA PODATKOWE

*Stan prawny na 19 września 2016 r.
z uwzględnieniem zmian wchodzących w życie 1 stycznia 2017 r.*

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne
Agnieszka Bąk

Łamanie
Violet Design Wioletta Kowalska

Poszczególne rozdziały napisali:
Paweł Babicz – rozdziały 2, 8
Paweł Babicz, Danuta Langer-Babicz, Ewa Ścierańska – rozdział 9
Danuta Langer-Babicz – rozdziały 5, 6
Małgorzata Paszek – rozdziały 1, 7
Ewa Ścierańska – rozdziały 3, 4

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

The logo for 'prawolubni' features the word in a stylized, lowercase font. Above the 'i' in 'lubni' is a small heart symbol. Below the text is a decorative horizontal line with a wavy, undulating pattern.

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by
Wolters Kluwer SA, 2016

ISBN: 978-83-8092-531-1

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl
www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

WYKAZ SKRÓTÓW	9
---------------------	---

WSTĘP	11
-------------	----

CZĘŚĆ PIERWSZA ANALIZA REGULACJI

ROZDZIAŁ 1

WPŁYW REGULACJI MIĘDZYNARODOWYCH NA KSZTAŁT POLSKICH PRZEPISÓW W ZAKRESIE CEN TRANSFEROWYCH	17
--	----

1.1. Źródła regulacji międzynarodowych dotyczących transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi	18
1.1.1. Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych	20
1.1.2. Pakiet działań BEPS	24
1.1.3. Działalność Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych	33
1.2. Regulacje polskie w kontekście uregulowań międzynarodowych	44

ROZDZIAŁ 2

ZAKRES PODMIOTOWY OBOWIĄZKU SZCZEGÓLNEGO DOKUMENTOWANIA TRANSAKCJI	49
---	----

2.1. Podmioty zobligowane do tworzenia dokumentacji podatkowej	50
2.1.1. Podział powiązań w stanie prawnym do dnia 31 grudnia 2016 r.	50
2.1.2. Powiązania w stanie prawnym od dnia 1 stycznia 2017 r.	60
2.2. Jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej	61
2.3. Skala działalności	63
2.4. Podatnicy rozpoczynający działalność	67
Ocena regulacji	67
Porównanie przepisów sprzed i po nowelizacji	68

ROZDZIAŁ 3

ZAKRES PRZEDMIOTOWY OBOWIĄZKU SZCZEGÓLNEGO DOKUMENTOWANIA TRANSAKCJI	75
---	----

3.1. Pojęcie transakcji	75
-------------------------------	----

3.1.1. Umowy zarządzania płynnością	77
3.1.2. Aport	78
3.1.3. Umorzenie wierzytelności	79
3.1.4. Zbycie udziałów celem ich umorzenia	79
3.1.5. Darowizna	80
3.2. Inne zdarzenia, których warunki zostały ustalone (lub narzucone) z podmiotami powiązanymi	81
3.3. Istotny wpływ transakcji lub innych zdarzeń na wysokość dochodu (straty) podatnika	85
3.4. Umowa spółki niebędącej osobą prawną oraz umowa wspólnego przedsięwzięcia lub inna umowa o podobnym charakterze	93
3.5. Relacje z podmiotami mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową	94
3.6. Wyłączenia obowiązku dokumentowania określonych kategorii transakcji	96
3.7. Dokumentacja podatkowa transakcji lub innych zdarzeń, których wartość nie przekracza limitów	97
Ocena regulacji	99
Porównanie przepisów sprzed i po nowelizacji	100

ROZDZIAŁ 4

DOKUMENTACJA PODATKOWA LOKALNA (*LOCAL FILE*)

4.1. Forma dokumentacji podatkowej lokalnej	104
4.2. Elementy dokumentacji podatkowej lokalnej w rozumieniu polskich przepisów a regulacje międzynarodowe	104
4.3. Część pierwsza dokumentacji podatkowej lokalnej – opis transakcji oraz innych zdarzeń mających istotny wpływ na wysokość dochodu (straty)	108
4.3.1. Ogólna charakterystyka transakcji lub innych zdarzeń	108
4.3.2. Dane finansowe, w tym przepływy pieniężne, dotyczące tych transakcji lub innych zdarzeń	109
4.3.3. Dane identyfikujące podmioty powiązane dokonujące tych transakcji lub ujmuje te zdarzenia	110
4.3.4. Opis przebiegu transakcji lub innych zdarzeń	111
4.3.5. Wskazanie metody i sposobu kalkulacji dochodu (straty)	112
4.4. Część druga dokumentacji podatkowej lokalnej – analiza danych porównawczych	117
4.5. Część trzecia dokumentacji podatkowej lokalnej – opis danych finansowych podatnika	117
4.6. Część czwarta dokumentacji podatkowej lokalnej – informacje o podatniku	123
4.7. Część piąta dokumentacji podatkowej lokalnej – dokumenty	125
Ocena regulacji	126
Porównanie przepisów sprzed i po nowelizacji	127

ROZDZIAŁ 5

ANALIZY DANYCH PORÓWNAWCZYCH JAKO OBLIGATORYJNY ELEMENT

DOKUMENTACJI CEN TRANSFEROWYCH

5.1. Pojęcie analizy danych porównawczych	132
5.2. Progi wartościowe dla wymogu wykonywania analiz danych porównawczych	133
5.3. Elementy analizy danych porównawczych	138
5.4. Opis zgodności warunków transakcji oraz innych zdarzeń z warunkami, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty	143

Ocena regulacji	148
5.5. Źródła danych porównawczych	149
5.6. Analiza porównywalności	155

ROZDZIAŁ 6

DOBÓR METODY KALKULACJI CEN TRANSFEROWYCH

W KONTEKŚCIE ANALIZY PORÓWNAWCZEJ	174
6.1. Metody określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen	174
6.2. Tradycyjne metody szacowania dochodu (straty)	176
6.3. Metody zysku transakcyjnego szacowania dochodu (straty)	193

ROZDZIAŁ 7

DOKUMENTACJA PODATKOWA GRUPOWA (MASTER FILE)

7.1. Zakres podmiotowy obowiązku sporządzania dokumentacji grupowej (<i>master file</i>)	202
7.1.1. Podmioty zobowiązane do dołączenia informacji o grupie podmiotów powiązanych do dokumentacji podatkowej	202
7.1.2. Wyznaczenie podmiotu odpowiedzialnego za sporządzenie informacji o grupie podmiotów powiązanych	207
7.1.3. Termin sporządzenia i aktualizacji informacji o grupie podmiotów powiązanych ...	209
7.1.4. Język, w jakim powinna zostać sporządzona informacja o grupie podmiotów powiązanych	212
7.2. Elementy dokumentacji grupowej (<i>master file</i>) w rozumieniu polskich przepisów a regulacje międzynarodowe	214
7.3. Zakres przedmiotowy obowiązku sporządzania dokumentacji grupowej (<i>master file</i>) – elementy informacji o grupie podmiotów powiązanych	218
7.3.1. Struktura organizacyjna	219
7.3.2. Zasady wyznaczania cen transakcyjnych (polityka cen transakcyjnych)	220
7.3.3. Przedmiot i zakres działalności	223
7.3.4. Istotne wartości niematerialne	226
7.3.5. Sytuacja finansowa	230
7.3.6. Porozumienia z administracjami podatkowymi w sprawach podatku dochodowego	231
Ocena regulacji	232

ROZDZIAŁ 8

INNE OBOWIĄZKI SPRAWOZDAWCZE, OBOWIĄZUJĄCE TERMINY,

PRZYGOTOWANIE DO ZMIAN

8.1. Obowiązki sprawozdawcze	233
8.1.1. Oświadczenie o sporządzeniu dokumentacji podatkowej	234
8.1.2. Uprozczone sprawozdanie dotyczące transakcji z podmiotami powiązanymi	236
8.1.3. Raportowanie według krajów (<i>country-by-country reporting</i>)	238
8.2. Obowiązujące terminy w zakresie obowiązków informacyjnych	240
8.2.1. Termin sporządzenia dokumentacji podatkowej oraz jej aktualizacji	240
8.2.2. Termin przedłożenia dokumentacji podatkowej organom podatkowym	246
8.2.3. Terminy złożenia oświadczenia o sporządzeniu dokumentacji podatkowej, uproszczonego sprawozdania, raportu według krajów	247
Ocena regulacji	248

8.3. Przygotowanie do zmian w praktyce	249
8.3.1. Weryfikacja obowiązków dokumentacyjnych	249
8.3.2. Opracowanie harmonogramu działań w związku z obowiązkami dokumentacyjnymi	251
8.3.3. Wdrożenie procedur wewnętrznych	253

CZĘŚĆ DRUGA

PRZYKŁAD DOKUMENTACJI LOKALNEJ ORAZ GRUPOWEJ

ROZDZIAŁ 9

PRZYKŁAD DOKUMENTACJI PODATKOWEJ	257
---	------------

Uwagi wstępne	257
---------------------	-----

Dokumentacja podatkowa (<i>local file</i>) Automotive™	261
--	-----

Dokumentacja podatkowa grupowa (<i>master file</i>) Automotive™	318
---	-----

BIBLIOGRAFIA	345
---------------------------	------------

SPIS TABEL	351
-------------------------	------------

SPIS RYSUNKÓW	355
----------------------------	------------

AUTORZY	357
----------------------	------------

WYKAZ SKRÓTÓW

APA	– ang. <i>advance pricing agreement</i> (uprzednie porozumienie cenowe)
BEPS	– ang. <i>Base Erosion and Profit Shifting</i> (projekt OECD i państw tworzących grupę G20 w zakresie przeciwdziałania zjawisku zaniżania podstawy opodatkowania oraz transferu zysków, zainicjowany w 2013 r.)
CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
Działanie 13 BEPS	– ang. <i>Action 13 – Re-examine transfer pricing documentation</i> (Działanie 13 w ramach projektu BEPS dotyczące weryfikacji podejścia do dokumentacji cen transferowych; jedno z piętnastu działań zidentyfikowanych w 2013 r. w ramach planu działania w sprawie BEPS)
Dz. U.	– Dziennik Ustaw
Dz. Urz. MF	– Dziennik Urzędowy Ministra Finansów
Dz. Urz. UE	– Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
JTPF	– ang. EU Joint Transfer Pricing Forum (Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych ustanowione nieformalnie w czerwcu 2002 r., a w sposób formalny na mocy decyzji Komisji z dnia 22 grudnia 2006 r. powołującej grupę ekspertów ds. cen transferowych oraz kolejnych decyzji Komisji Europejskiej rozszerzających mandat JTPF na kolejne czteroletnie okresy)
Kodeks DCT UE	– Kodeks postępowania w sprawie dokumentacji cen transferowych dla przedsiębiorstw stowarzyszonych w Unii Europejskiej przyjęty w ramach Rezolucji Rady i przedstawicieli rządów Państw Członkowskich zebranych w Radzie z dnia 27 czerwca 2006 r. dotyczącej kodeksu postępowania w sprawie dokumentacji cen transferowych dla przedsiębiorstw stowarzyszonych w Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C 176 z 28.07.2006, s. 1)
MSR	– międzynarodowe standardy rachunkowości przyjęte na podstawie rozporządzenia Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmującego określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady (Dz. Urz. UE L 320 z 29.11.2008, s. 1, z późn. zm.)
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
OECD	– ang. Organisation for Economic Co-operation and Development (Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju)
o.p.	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.)

projekt rozporządzenia wykonawczego (u.p.d.o.f.)	– projekt rozporządzenia Ministra Finansów z czerwca 2015 r. w sprawie szczegółowego opisu elementów stanowiących dokumentację podatkową (na podstawie art. 25a ust. 8 u.p.d.o.f.), stanowiący załącznik do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z dnia 7 lipca 2015 r.
projekt rozporządzenia wykonawczego (u.p.d.o.p.)	– projekt rozporządzenia Ministra Finansów z czerwca 2015 r. w sprawie szczegółowego opisu elementów stanowiących dokumentację podatkową (na podstawie art. 9a ust. 8 u.p.d.o.p.), stanowiący załącznik do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z dnia 7 lipca 2015 r.
rozporządzenie wykonawcze z 2009 r. (u.p.d.o.f.)	– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. 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 (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1176)
rozporządzenie wykonawcze z 2009 r. (u.p.d.o.p.)	– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 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 (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1186)
rozporządzenie zmieniające z 2013 r. (u.p.d.o.f.)	– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 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. poz. 767)
rozporządzenie zmieniające z 2013 r. (u.p.d.o.p.)	– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 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. poz. 768)
u.p.d.o.f.	– ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.)
ustawa o rachunkowości	– ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1047)
ustawa zmieniająca z 2015 r.	– ustawa z dnia 9 października 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1932)
WSA	– Wojewódzki Sąd Administracyjny
Wytyczne OECD	– Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych (z ang. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations), opracowane przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju; uwzględniające zmiany wprowadzone w 2010 r. i w 2016 r.

WSTĘP

Zagadnienia związane z podatkowymi aspektami funkcjonowania grup przedsiębiorstw, szczególnie tych o międzynarodowym zasięgu, nabierają obecnie niezwykle istotnego znaczenia. W szczególności należy zwrócić uwagę na wzmożoną aktywność organizacji międzypaństwowych, wyrażającą się w proponowaniu szeregu rozwiązań dotyczących podmiotów powiązanych. Prym wiedzie w tym Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), która w porozumieniu z państwami tworzącymi grupę G20 w 2013 r. podjęła się wypracowania standardów służących przeciwdziałaniu zjawisku erozji podstawy opodatkowania oraz transferu zysków. Już w 2015 r. opublikowano raporty końcowe z prowadzonych prac. Część z nich dotyczy wyłącznie sfery cen transferowych. Jak istotne znaczenie mają te regulacje dla kształtowania rozwiązań prawnych w poszczególnych krajach, widać wyraźnie na przykładzie Polski. Oparte na nich przepisy ustawodawca włączył do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i – odpowiednio – do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nowelizacją z dnia 9 października 2015 r.

Wprowadzone do polskiego porządku prawnego zmiany, wchodzące zasadniczo w życie z dniem 1 stycznia 2017 r., w największym stopniu dotyczą kwestii sposobu prezentowania organom podatkowym relacji pomiędzy podmiotami powiązanymi. Wzorując się na międzynarodowych propozycjach, przewidują znaczne rozszerzenie dotychczasowych obowiązków w zakresie dokumentacji podatkowej, której jednocześnie nadana została określona struktura. Pierwszy podstawowy dokument opracowywany przez podatnika prezentować ma informacje o jego transakcjach z kontrahentami powiązanymi (tzw. dokumentacja podatkowa lokalna). W dalszej kolejności wymagany może być zbiór danych o grupie krajowej czy międzynarodowej, której jest on częścią bezpośrednio bądź jako współnik spółki osobowej (tzw. dokumentacja podatkowa grupowa). Trzeci stopień dokumentacji podatkowej stanowi raportowanie według krajów, opracowywane przez podmioty dominujące grup kapitałowych o odpowiedniej skali działalności, wyrażonej skonsolidowanymi przychodami. Zakres wymogów, jakie od 2017 r. spoczną na danym podatniku, jest uzależniony od wielu czynników, głównie związanych z rozmiarami prowadzonej działalności gospodarczej. Proces ich identyfikacji, w świetle znowelizowanych przepisów, jawi się jako niezwykle skomplikowany, z uwagi na liczbę kryteriów, jakie

narzuca ustawodawca, ale nade wszystko z powodu mało przejrzystego sposobu sformułowania przepisów i braku definicji stosowanych w nich pojęć. Co istotne, znowelizowane przepisy przewidują sporządzenie dokumentacji podatkowej nie później niż do dnia upływu terminu określonego dla złożenia rocznego zeznania podatkowego, co wymagać będzie od zobowiązanych do jej przygotowania planowania i koordynacji działań w taki sposób, aby móc sprostać temu obowiązkowi.

Niniejsza publikacja jako pierwsza na rynku wydawniczym omawia w sposób kompleksowy zmiany przepisów, które wejdą w życie od dnia 1 stycznia 2017 r., ze zwróceniem uwagi na kwestie mogące być źródłem rozbieżności interpretacyjnych, a w efekcie potencjalnych sporów z organami podatkowymi.

Publikacja obejmuje dziewięć rozdziałów, które składają się na dwie zasadnicze części. Pierwsza z nich to rozważania na temat możliwych kierunków interpretacji znowelizowanych przepisów w zakresie obowiązków dokumentacyjnych i sprawozdawczych, które zobrazowane zostały licznymi przykładami. Szczególnie dogłębnie potraktowana została tu kwestia nowego elementu dokumentacji podatkowej, który część podatników będzie zobligowana w niej zamieszczać, a mianowicie analizy danych porównawczych. Drugą kluczową część opracowania stanowią przykłady dokumentacji podatkowej: lokalnej i grupowej, będące propozycją zastosowania nowych rozwiązań do typowych transakcji, jakie występują między podmiotami powiązanymi.

Rozdział 1 stanowi szerokie omówienie źródeł międzynarodowych regulacji dotyczących cen transferowych, proponowanych zarówno przez OECD, jak i przez Unię Europejską. Ze względu na presję, by doprowadzić do unifikacji rozwiązań w poszczególnych krajach, znajomość tych zagadnień pozwoli lepiej zrozumieć i zastosować znowelizowane zapisy ustawy.

Kolejne dwa rozdziały niniejszego opracowania to poszukiwanie odpowiedzi na pytania: jakie podmioty zobligowane będą do tworzenia dokumentacji podatkowej, uwzględniając kwestię odpowiedniej skali działalności i istnienia powiązań (kryterium podmiotowe) oraz jakie relacje będą uznane za kwalifikujące się do ujęcia w dokumentacji lokalnej (zakres przedmiotowy).

W rozdziale 4 zostały scharakteryzowane elementy dokumentacji podatkowej lokalnej, a w sposób szczególny budzące wątpliwości sformułowania przepisów regulujących metodę i sposób kalkulacji dochodu (straty) oraz opis danych finansowych, pozwalających na porównanie rozliczeń z danymi wynikającymi z zatwierdzonego sprawozdania finansowego.

Zdefiniowanie podmiotów zobligowanych do włączenia do dokumentacji podatkowej lokalnej analiz danych porównawczych, wskazanie źródeł, z jakich należy czerpać informacje niezbędne do ich przeprowadzenia, omówienie etapów tego procesu oraz

czynników porównywalności to tematy poruszane w kolejnym rozdziale niniejszej publikacji. Właściwe przygotowanie tej części dokumentacji wymaga swobodnego poruszania się w tematyce metod szacowania dochodu, stąd też zostały one omówione, w kolejnej części, w sposób, który ułatwi ocenę stosowanych przez dany podmiot lub grupę kapitałową rozwiązań w kontekście potencjalnych ryzyk, jakie mogą wynikać z braku przemyslanej polityki cen transferowych.

Rozdział 7 poświęcony został dokumentacji podatkowej grupowej. Opisane w nim zostały zarówno okoliczności, w których materializuje się obowiązek dołączenia do dokumentacji lokalnej informacji o grupie podmiotów powiązanych, jak i poszczególne jej elementy.

Rozważania teoretyczne zamyka analiza dodatkowych obowiązków sprawozdawczych, takich jak raportowanie według krajów, uproszczone sprawozdanie czy oświadczenie o sporządzeniu dokumentacji. Mając na uwadze przygotowanie do tak istotnych zmian, zaprezentowano harmonogram działań, rekomendowanych celem zapewnienia wywiązania się z wszystkich nowych wymogów.

Część praktyczna to dokumentacja podatkowa, sporządzona na przykładzie producenta sprzedającego swoje wyroby podmiotowi powiązanemu oraz zakupującego usługi o niskiej wartości, a także korzystającego z finansowania. Stanowią one dla niego transakcje mające istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) i jako takie zostały ujęte w części lokalnej. Ponadto przedstawiono informację o grupie podmiotów powiązanych (dokumentację grupową), do której ten przykładowy podatnik przynależy. Przedstawiony materiał może stanowić bazę dla dokumentacji przygotowywanych przez odbiorców niniejszego opracowania bądź punkt odniesienia dla dokumentacji grupowej, którą dysponują.

Publikacja stanowić będzie wsparcie w zidentyfikowaniu zakresu obowiązków oraz sporządzaniu dokumentacji podatkowej zgodnie z modelem wprowadzonym ustawą z dnia 9 października 2015 r. Kompleksowe ujęcie zagadnień gwarantuje, że będzie ona przydatnym źródłem wiedzy zarówno dla kadry menedżerskiej, specjalistów ds. finansów i księgowości, praktyków prawa podatkowego, jak i dla osób odpowiedzialnych za tworzenie dokumentacji podatkowej. Jednocześnie autorzy wyrażają nadzieję, że będzie głosem w rozpoczynającej się dyskusji nad sposobem interpretacji oraz oceną wprowadzonych zmian.

Autorzy

Część pierwsza

ANALIZA REGULACJI

Rozdział 1

WPŁYW REGULACJI MIĘDZYNARODOWYCH NA KSZTAŁT POLSKICH PRZEPISÓW W ZAKRESIE CEN TRANSFEROWYCH*

Ceny transferowe stanowią niewątpliwie bardzo ważny element planowania podatkowego wielu przedsiębiorstw. Sposób kształtowania rozliczeń pomiędzy podmiotami powiązanymi – umożliwiającą optymalizację podatkową, pozwalających na realne zmniejszenie obciążeń podatkowych, poprawę konkurencyjności i wydajności podmiotów gospodarczych, cieszących się dużym zainteresowaniem z tychże powodów wśród przedsiębiorstw i ich grup – stał się od pewnego czasu tematem numer jeden także wśród przedstawicieli administracji podatkowych wielu państw.

Potrzebę nie tylko zabezpieczenia interesów fiskalnych państwa, ale także stworzenia bardziej przejrzystych, jednoznacznych, spójnych zasad zaczęła dostrzegać również Polska, dlatego opracowano i wdrożono w życie pokaźny pakiet zmian w ustawodawstwie podatkowym traktującym o wymogach związanych z dokumentowaniem transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi. Zmiany te – wprowadzone równolegle i w niemal analogicznym kształcie do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – stanowią swego rodzaju przebudowę dotychczasowej praktyki stosowania cen transferowych w naszym kraju, w szczególności w zakresie obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej.

Należy jednak zauważyć, że przepisy polskie, także te dotyczące podmiotów powiązanych, są i były determinowane w dużym stopniu rozwiązaniami proponowanymi na szczeblu międzynarodowym. Problematyka cen transferowych stanowi przy tym na tyle dynamiczną materię, że warto prześledzić jej źródła oraz kierunki rozwoju, uwzględniając istotny wpływ uregulowań ponadnarodowych na kształt krajowego ustawodawstwa w zakresie obowiązku dokumentowania transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi.

* Autorka pragnie wyrazić szczególne podziękowania dla Pani Katarzyny Kotowskiej za pomoc w opracowaniu niniejszego rozdziału, zwłaszcza w zakresie założeń konstrukcyjnych oraz doboru omawianych tutaj publikacji i regulacji ponadnarodowych.

1.1. Źródła regulacji międzynarodowych dotyczących transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi

Mówiąc o źródłach regulacji traktujących o transakcjach między podmiotami powiązаныmi, w pierwszej kolejności należałoby się skupić na dorobku OECD. Jedną z ważniejszych pozycji w tym dorobku jest Modelowa konwencja OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku (z ang. Model Tax Convention on Income and on Capital), potocznie nazywana Modelową konwencją podatkową OECD – stanowiąca podstawę dwustronnych konwencji w sprawie opodatkowania dochodu pomiędzy krajami członkowskimi OECD z jednej strony oraz między krajami członkowskimi tej organizacji a krajami nieczłonkowskimi z drugiej, ze szczególnym uwzględnieniem jej art. 9, który odnosi się do opodatkowania zysków przedsiębiorstw powiązanych oraz definiuje zasadę ceny rynkowej. Kluczowym dokumentem opracowanym na szczeblu OECD są jednakże Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych (z ang. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations), które koncentrują się na międzynarodowych aspektach zastosowania zasady pełnej konkurencji do wyceny transferu pomiędzy powiązаныmi przedsiębiorstwami działającymi w ramach różnych jurysdykcji podatkowych¹.

Warto zwrócić również uwagę na prace prowadzone przez OECD w ramach swoich wewnętrznych gremiów, współpracujących także z państwami spoza tej organizacji, w tym zwłaszcza w ramach Forum Administracji Podatkowych (z ang. Forum on Tax Administration – FTA) czy Komitetu Sterującego Światowego Forum OECD w sprawie Cen Transferowych (z ang. Steering Committee of the OECD Global Forum on Transfer Pricing). Działalność pierwszego z nich (FTA), w roku 2011 skupiająca się na obszarze cen transferowych, zwieńczona została publikacją raportu „Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing”, który – w oparciu o doświadczenia poszczególnych administracji podatkowych oraz komentarze doradców podatkowych i specjalistów z dziedziny cen transferowych – rozważa sposoby optymalizacji procesów związanych z audytem i kontrolą cen transferowych². Uzupełnienie tej publikacji stanowi wydany 30 kwietnia 2013 r. podręcznik pt. *Draft handbook on transfer pricing risk assessment*, będący z kolei efektem prac podjętych w listopadzie 2011 r. przez Komitet Sterujący Światowego Forum OECD w sprawie Cen Transferowych. Podręcznik ten dostarcza jasnych i szczegółowych wskazówek co do oceny ryzyka zaniżania dochodów w transakcjach lub zdarzeniach pomiędzy podmiotami powiązаныmi, w odniesieniu do działań konkretnego podatnika. W opracowaniu tym zidentyfikowano między innymi główne obszary ryzyka w zakresie warunków

¹ K. Bany, *Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych*, Warszawa 2012, s. 21–23.

² OECD (2012), *Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing*, s. 9, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264169463-en>.

ustalanych (narzucanych) pomiędzy podmiotami powiązanymi, jak również narzędzia, jakie mogą być wykorzystane do oceny i zarządzania tym ryzykiem³.

W ostatnim czasie kluczową rolę odgrywa jednakże – realizowany przez OECD wraz z państwami tworzącymi grupę G20 – projekt dotyczący przeciwdziałania zjawisku erozji podstawy opodatkowania oraz transferu zysków (z ang. *Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS). W wyniku prowadzonych w skali międzynarodowej prac w październiku 2015 r. OECD opublikowała raporty końcowe przedstawiające 15 kluczowych działań, które mają na celu zreformowanie międzynarodowych struktur podatkowych oraz zapewnienie, że zyski wykazywane będą w tych krajach, w których prowadzona jest działalność gospodarcza i tworzona wartość. Projekt BEPS dostarcza rządów rozwiązania ukierunkowane na uszczelnienie systemu podatkowego poprzez zamknięcie w istniejących regulacjach międzynarodowych takich luk, które umożliwiają „znikanie” zysków przedsiębiorstw lub ich sztuczne przenoszenie do państw o niskich bądź zerowych stawkach opodatkowania, w których przedsiębiorstwa te prowadzą znikomą działalność gospodarczą bądź nie prowadzą jej wcale⁴. W dalszej części niniejszego rozdziału zostaną zaprezentowane i omówione te spośród działań w ramach projektu BEPS, które w sposób bezpośredni związane są z problematyką cen transferowych.

Istotne znaczenie dla polskiego porządku prawnego mają także umowy międzynarodowe, a co się tyczy prawa podatkowego – przede wszystkim umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania czy też porozumienia zawierane przez organy podatkowe umawiających się państw⁵.

Nie do przecenienia jest również działalność Unii Europejskiej, która – mimo że „regionalnie”, to jednak wystarczająco silnie i w sposób często wiążący bądź dorozumianie wiążący – oddziałuje na państwa członkowskie. Szczególne znaczenie przypisać należy działalności prowadzonej przez Komisję Europejską w ramach Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych (z ang. *EU Joint Transfer Pricing Forum* – JTPF), które poczynawszy od 2002 r. w sposób aktywny poszukuje pragmatycznych rozwiązań problemów wynikających ze stosowania zasady ceny rynkowej w ramach rynku wewnętrznego. Prace JTPF stanowią zasadniczo uzupełnienie działań podejmowanych na forum OECD, a ich efekty znajdują odzwierciedlenie między innymi w cyklicznie sporządzanych przez JTPF raportach, a także w sprawozdaniach Komisji Europejskiej, w których wzywa ona państwa członkowskie do wdrożenia zawartych w nich zaleceń do ich krajowego ustawodawstwa i przepisów administracyjnych.

³ OECD (2013), *Draft handbook on transfer pricing risk assessment*, <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Draft-Handbook-TP-Risk-Assessment-ENG.pdf>.

⁴ OECD releases standardised electronic format for the exchange of BEPS Country-by-Country Reports, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/oecd-releases-standardised-electronic-format-for-the-exchange-of-beps-country-by-country-reports.htm>.

⁵ K. Lasiński-Sulecki, *Ceny transferowe w prawie podatkowym i celnym*, Warszawa 2014, s. 83, 84.

Wśród działań na szczeblu unijnym szczególną uwagę zwrócić należy na przyjęty przez Komisję Europejską 17 czerwca 2015 r. plan działania na rzecz sprawiedliwego i skutecznego systemu opodatkowania przedsiębiorstw w Unii Europejskiej. Dokument ten określa pięć głównych obszarów działania ukierunkowanych na realizację wytycznych celów, których efektem ma być takie zreformowanie zasad opodatkowania osób prawnych w UE, które umożliwi zwalczanie nadużyć podatkowych oraz zapewnienie stabilnych przychodów, przyczyniając się jednocześnie do polepszenia warunków prowadzenia działalności gospodarczej na jednolitym rynku. Duży nacisk położono przy tym na poprawę obowiązujących w państwach unijnych ram prawnych dotyczących cen transferowych w taki sposób, by dokładniej odzwierciedlały one aktualne realia ekonomiczne oraz nowoczesne modele biznesowe. Prace Komisji Europejskiej nad nowym podejściem do opodatkowania przedsiębiorstw w Unii Europejskiej bazować mają w znacznej mierze na dorobku realizowanego na szczeblu międzynarodowym projektu BEPS, dostosowując jednocześnie wysuwane na poziomie unijnym propozycje uregulowań do unikalnej rzeczywistości gospodarczej jednolitego rynku i strefy euro⁶.

W kolejnych punktach niniejszego rozdziału omówione zostaną te spośród prac prowadzonych w obszarze cen transferowych na arenie międzynarodowej, których wpływ na polskie przepisy w zakresie cen transferowych oraz ich zmiany był największy, najbardziej znaczący.

1.1.1. Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych

Pierwszy dokument dotyczący w sposób bezpośredni i dogłębny problemu cen transferowych został wypracowany przez OECD w latach 70. XX w. Dokładnie w roku 1979 działający w ramach OECD Komitet Spraw Podatkowych przygotował raport „Ceny transferowe a przedsiębiorstwa wielonarodowe”, który w 1995 r. został poprawiony i zatytułowany „Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych” (z ang. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations). Zmieniona wersja Wytycznych OECD została zatwierdzona do publikacji przez Radę OECD 13 lipca 1995 r. Ich kształt oraz treść były wielokrotnie zmieniane, udoskonalane i uzupełniane. Odbывało się to w pierwszej kolejności poprzez sukcesywnie opracowywane przez Komitet Spraw Podatkowych raporty, m.in.: Raport o dobrach niematerialnych i usługach (1996), Raport na temat porozumień o podziale kosztów (1997), Raport o wytycznych w sprawie monitorowania procedur dotyczących Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych i zaangażowania środowisk gospodarczych (1997), Raport o wytycznych dotyczących

⁶ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 czerwca 2015 r. – Sprawiedliwy i skuteczny system opodatkowania przedsiębiorstw w Unii Europejskiej: pięć głównych obszarów działania, COM(2015) 302 final.

uprzednich porozumień w sprawie cen transferowych w ramach postępowania polubownego (1999) czy Raport na temat cen transferowych związanych z restrukturyzacją działalności gospodarczej przedsiębiorstw (2010). W kolejnych latach zmieniano i uaktualniano zwłaszcza poszczególne rozdziały i aneksy, w tym w 2008 r. dokonano aktualizacji rozdziału IV, w 2010 r. zmodyfikowano rozdziały I–III, uaktualniono rozdziały IV–VIII, a także wprowadzono nowy rozdział IX, natomiast już w 2016 r. zatwierdzono m.in. nowe brzmienie rozdziałów V–VIII. Wytyczne OECD nadal stanowią przedmiot okresowych uzupełnień w celu uwzględnienia przebiegu prac Komitetu Spraw Podatkowych w dziedzinie cen transferowych⁷.

Jak wynika z przedmowy do uaktualnionych w roku 2010 Wytycznych OECD, powodem ich opracowania było zaobserwowanie olbrzymiego wzrostu roli przedsiębiorstw międzynarodowych w światowym handlu, co stanowiło odzwierciedlenie coraz większej integracji gospodarek narodowych oraz postępu technologicznego, głównie w dziedzinie łączności. Równocześnie zaczęły się pojawiać coraz bardziej złożone problemy podatkowe, zarówno dla organów podatkowych, jak i dla samych przedsiębiorstw międzynarodowych. W związku z tym powstała konieczność szerszego spojrzenia na problem oraz wprowadzenia regulacji międzynarodowych.

Jako główne problemy w zakresie cen transferowych, z którymi borykają się zwłaszcza przedsiębiorstwa międzynarodowe, z jednej strony wskazuje się trudności w ustalaniu dochodów i wydatków poszczególnych podmiotów, które w sposób szczególny uwidaczniają i pogłębiają się w przypadku silnej integracji w ramach grupy, z drugiej zaś – obciążenia, jakie mogą się wiązać z koniecznością przestrzegania regulacji znacząco różniących się w poszczególnych krajach. Jednocześnie odrębnie rozpatrywane są przeszkody, na jakie natrafiają administracje podatkowe poszczególnych państw. Podstawową kwestię stanowi tutaj rozdzźwięk pomiędzy prawem do opodatkowywania dochodów osiągniętych na danym terytorium a zasadami mającymi na celu uniknięcie podwójnego opodatkowania dochodu pochodzącego z tego samego źródła. Trudność w pogodzeniu przez poszczególne administracje podatkowe tych dwóch aspektów często wynika z prostego powodu, jakim jest brak wystarczających danych o zasadach opodatkowania stosowanych przez inne jurysdykcje podatkowe.

Wiele z powyższych problemów udało się rozwiązać między innymi w dwustronnych konwencjach, w wielu działaniach państwa otrzymały – dzięki aktywności OECD – cenne wskazówki, jednakże wciąż nierozwiązaną kwestią pozostawały ceny transferowe. Wytyczne OECD – mając na względzie szczególne trudności, jakie rodzą ceny transakcyjne – skupiają się na głównych punktach dotyczących wyceny międzynarodowego transferu między podmiotami powiązanymi: rozważają metody takiej wyceny i ich praktyczne zastosowanie, a także handlowe i finansowe warunki kooperacji w ramach przedsiębiorstw międzynarodowych. Zastosowanie zawartych

⁷ K. Bany, *Wytyczne w sprawie cen transferowych...*, s. 7–8.

w dokumentach OECD propozycji rozwiązań kwestii związanych z cenami transferowymi, satysfakcjonujących dla obydwu stron konfliktów, zarówno pomiędzy administracjami podatkowymi, jak i na linii administracje podatkowe – przedsiębiorstwa międzynarodowe, pozwala na istotne ograniczenie liczby takich sporów oraz unikanie kosztownych procesów. Dążąc do osiągnięcia równowagi pomiędzy interesami obu stron, Wytyczne OECD odnoszą się do zagadnień związanych z ciężarem dowodu, jednoczesnymi kontrolami podatkowymi, korektami cen transferowych czy uprzednimi porozumieniami w sprawie cen transferowych⁸.

Kluczowym zagadnieniem, z jakim Wytyczne OECD mierzą się już w rozdziale I, jest zasada pełnej konkurencji (wolnego rynku). Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju przywołuje w tym zakresie art. 9 ust. 1 Modelowej konwencji podatkowej OECD, który stanowi, że: „Jeżeli (...) między dwoma przedsiębiorstwami w zakresie ich stosunków handlowych lub finansowych zostaną umówione lub narzucone warunki, które różnią się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne przedsiębiorstwa, wówczas zyski, które osiągnęłoby jedno z przedsiębiorstw bez tych warunków, ale z powodu tych warunków ich nie osiągnęło, mogą być uznane za zyski tego przedsiębiorstwa i odpowiednio opodatkowane”⁹. Wytyczne OECD idą o krok dalej, koncentrując się na stosowaniu opisywanej zasady w celu prawidłowego oszacowywania cen ustalanych między przedsiębiorstwami powiązanymi, tj. cen transferowych.

Kolejne rozdziały Wytycznych OECD dotyczą przede wszystkim problematyki wyceny transferu, a także praktycznych wskazówek, które można i należy wykorzystywać przy tworzeniu dokumentacji dla cen transakcyjnych. Rozdział II został poświęcony omówieniu metod wyceny transferu, począwszy od wyboru najwłaściwszej metody wyceny transferu w zależności od okoliczności danej transakcji, po dokładne opisy i przykłady zastosowania poszczególnych rekomendowanych metod. W uzupełnieniu do tych rozważań rozdział III zawiera z kolei refleksje na temat dokonywania analiz porównywalności (tzw. analiz benchmarkingowych), które są często niezbędne dla wykazania prawidłowości i rynkowości zastosowanych cen.

Zawartość rozdziałów V–VIII Wytycznych OECD uwzględnia już efekt prac prowadzonych w latach 2013–2015 przez OECD oraz państwa tworzące grupę G20 w ramach projektu BEPS. Na rozdział V składają się zalecenia dla administracji podatkowych do uwzględnienia przy opracowywaniu regulacji w zakresie wymogów dotyczących dokumentowania cen transakcyjnych. Szczególną rolę – co znalazło odzwierciedlenie w przepisach wielu państw, w tym Polski – pełnią nakreślone przez OECD wskazówki i szczególne zasady, które winny znaleźć zastosowanie w zakresie dóbr niematerialnych, których wycena i analiza mogą stanowić nie lada wyzwanie. Podobnie oddzielne rozdziały poświęcone zostały szczególnym zasadom właściwym

⁸ Tamże, s. 19–24.

⁹ Tamże, s. 35.

dla usług świadczonych wewnątrz grup przedsiębiorstw oraz zagadnieniu porozumień o repartycji kosztów (z ang. *Cost contribution arrangements* – CCAs) pomiędzy dwoma lub większą liczbą podmiotów powiązanych (opcjonalnie – także z podmiotami niezależnymi). Omawiane Wytyczne OECD zamyka – dodany w roku 2010, ale obecnie stanowiący przedmiot uzgodnień mających na celu dostosowanie jego treści do zmian wprowadzonych w maju 2016 r. w innych rozdziałach Wytycznych OECD – rozdział poświęcony problematyce restrukturyzacji działalności gospodarczej przedsiębiorstw powiązanych w kontekście cen transferowych.

Wytyczne OECD stanowią przewodnik po tym, w jaki sposób tworzyć regulacje w zakresie opodatkowania transakcji realizowanych w ramach przedsiębiorstw międzynarodowych, a w szczególności, w jaki sposób rozwiązywać problemy związane z cenami ustalnymi przez podmioty ze sobą powiązane. O ich roli, zwłaszcza dla polskiego porządku prawnego, świadczy fakt, że ich postanowienia znalazły po części odzwierciedlenie w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz wydanych na ich podstawie aktów wykonawczych. Nie sposób nie wspomnieć w tym miejscu o wprowadzonych w 2013 r. (na mocy rozporządzenia zmieniającego z 2013 r. (u.p.d.o.p.) oraz odpowiednio rozporządzenia zmieniającego z 2013 r. (u.p.d.o.f.)) do rozporządzenia wykonawczego z 2009 r. (u.p.d.o.p.) oraz odpowiednio do rozporządzenia wykonawczego z 2009 r. (u.p.d.o.f.) unormowaniach dotyczących szczególnej weryfikacji warunków stosowanych w transakcjach restrukturyzacyjnych pomiędzy podmiotami powiązanymi. Zmiany te dotyczyły bowiem kwestii zawartych we wprowadzonym wcześniej do Wytycznych OECD rozdziale IX, poświęconym analizie restrukturyzacji działalności w kontekście cen transferowych, i na nich też zostały oparte.

Warto zauważyć, że stale podejmowane w ramach Komitetu Spraw Podatkowych działania skupiające się na poszukiwaniu rozwiązań głównych problemów wyceny transferu skutkują regularnymi korektami oraz uzupełnieniami poszczególnych rozdziałów Wytycznych OECD. W tym zakresie w ostatnim czasie szczególną rolę odgrywa – realizowany przez OECD i państwa tworzące grupę G20 – projekt BEPS, w efekcie którego zostało już wprowadzone m.in. zupełnie nowe brzmienie rozdziałów V–VIII Wytycznych OECD, poświęconych takim zagadnieniom, jak dokumentacja cen transferowych, wartości niematerialne, usługi wewnątrzgrupowe czy porozumienia o podziale kosztów, natomiast odpowiednie korekty w innych rozdziałach nadal są przedmiotem prac prowadzonych przez Komitet Spraw Podatkowych. Ostatnie zmiany w treści tego dokumentu zostały zasygnalizowane w kolejnym punkcie niniejszego rozdziału, natomiast wytyczne odnoszące się do dokumentacji – omówione nieco szerzej i zestawione z polskimi regulacjami w dalszych rozdziałach¹⁰.

¹⁰ W momencie zakończenia prac nad publikacją nie została jeszcze wydana ujednolicona wersja „Wytycznych w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych”, uwzględniająca zmiany, zatwierdzone przez Radę OECD w dniu 23 maja 2016 r. (wprowadzające

1.1.2. Pakiet działań BEPS

Międzynarodowe kwestie podatkowe jeszcze nigdy nie były tak wysoko na liście priorytetów politycznych, jak ma to miejsce obecnie. Integracja gospodarek i rynków krajowych w ostatnich latach znacznie wzrosła, w związku z czym dotychczasowe przepisy wykazywały liczne niedociągnięcia, które stwarzały możliwości uchylania się od opodatkowania oraz transferu zysków poza kraj ich uzyskania (zjawisko określane z języka angielskiego jako BEPS). Wszystko to wymagało odważnych posunięć ze strony decydentów, tak aby zapewnić większą spójność i efektywność światowego systemu podatkowego, tj. aby doprowadzić do opodatkowania działalności gospodarczej tam, gdzie faktycznie ma ona miejsce, oraz tam, gdzie powstaje wartość dodana.

We wrześniu 2013 r. przywódcy państw grupy G20 oraz OECD zatwierdzili ambitny i kompleksowy plan działania w sprawie BEPS (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, opublikowany w lipcu 2013 r.). Plan ten zidentyfikował 15 działań, opartych na trzech filarach:

- (1) wprowadzeniu międzynarodowej spójności pomiędzy przepisami poszczególnych krajów, które oddziałują na działalność transgraniczną,
- (2) wzmocnieniu istotnych wymogów w istniejących standardach międzynarodowych,
- (3) poprawie przejrzystości, przy jednoczesnym wspieraniu większej pewności i przewidywalności.

Od tego czasu prace w zakresie poszczególnych działań prowadzone były równolegle przez wszystkie kraje G20 i OECD; w trakcie realizacji projektu BEPS swoje stanowiska przekazywała również Komisja Europejska, kraje rozwijające się oraz różne organizacje międzynarodowe, firmy doradcze czy przedstawiciele przedsiębiorców. Raporty z działań w sprawie BEPS – wydane jako kompleksowy pakiet zaledwie nieco ponad 2 lata po przyjęciu ich planu – prezentują nowe lub wzmocnione standardy międzynarodowe, a także konkretne działania ukierunkowane na wsparcie krajów w przeciwdziałaniu zjawisku erozji podstawy opodatkowania i wyprowadzaniu zysków z kraju ich osiągnięcia¹¹.

Część z działań uwzględnionych w projekcie BEPS dotyczy cen transakcyjnych, które zostały zidentyfikowane jako obszar szczególnie czuły na uchylanie się od opodatkowania. W raportach końcowych działania w tym obszarze zostały ujęte w dwóch pakietach. Pierwszy z nich, dotyczący Działów 8–10, koncentruje się na zapewnieniu

m.in. nowe brzmienie rozdziałów V–VIII oraz pewne modyfikacje w rozdziałach I i II). Ilekroć zatem w dalszej części opracowania pojawiać będą się odwołania do Wytycznych OECD, należy uznać, iż pod tym pojęciem kryje się ich wersja aktualna na dzień 23 maja 2016 r. Z uwagi na brak tekstu jednolitego tego dokumentu nie jest jednak możliwe wskazanie konkretnej strony, na której odnaleźć można zagadnienie, którego odwołanie dotyczy (w zakresie rozdziałów V–VIII).

¹¹ OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, s. 3, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>.

zgodności cen transferowych z wartością tworzoną przez – kolejno – wartości niematerialne, ryzyka i kapitał oraz inne transakcje wysokiego ryzyka. Treść tego raportu znalazła już odzwierciedlenie m.in. w zmienionym brzmieniu rozdziałów VI–VIII Wytycznych OECD. Drugi raport, dotyczący Działania 13 w ramach projektu BEPS (Działanie 13 BEPS), prezentuje nowe podejście do dokumentacji cen transferowych. W maju 2016 r. zawarte w nim wskazówki zastąpiły dotychczasowe brzmienie rozdziału V Wytycznych OECD.

Zapewnienie zgodności cen transferowych z tworzeniem wartości

Praca nad Działaniami 8–10 w ramach projektu BEPS miała na celu przede wszystkim stworzenie standardów, dzięki którym alokacja zysku przedsiębiorstw będzie korespondować z aktywnością ekonomiczną, która spowodowała powstanie wartości dodanej. W raporcie z tych działań znalazło się także potwierdzenie znaczenia zasady długości ramienia. Projekt BEPS doprecyzowuje i wzmacnia tę zasadę, a także przewiduje możliwość zastosowania specjalnych środków w ramach lub poza zasadą *arm's length*, jeśli pomimo jej doprecyzowania i wzmocnienia ryzyka dotyczące cen transferowych będą wciąż istniały¹².

W efekcie działań na rzecz zapewnienia zgodności cen transferowych z tworzeniem wartości zostały wyjaśnione i ugruntowane istniejące standardy w dziedzinie polityki cen transferowych, zwłaszcza wytyczne dotyczące zasady ceny rynkowej oraz wskazówki co do zapewnienia rynkowej wyceny trudnych do oszacowania wartości niematerialnych. W tym celu prace w niniejszym zakresie koncentrowały się na trzech kluczowych obszarach:

- (1) **Działanie 8** analizuje problematykę cen transferowych w odniesieniu do transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi, w których angażowane są **wartości niematerialne** często o trudnej do oszacowania wartości (szerzej na temat przyjętej przez OECD definicji wartości niematerialnych w rozdziale 7, w punkcie 7.3.4. niniejszej publikacji); autorzy projektu zwrócili uwagę na to, że niewłaściwa alokacja zysków generowanych przez cenne wartości niematerialne w sposób istotny przyczyniła się do erozji podstawy opodatkowania oraz transferu zysków¹³.
- (2) **Działanie 9** koncentruje się na zapewnieniu zbieżności cen transakcyjnych z kreowaniem wartości **kapitału bądź ryzyka**, poprzez opracowanie zasad uniemożliwiających erozję podstawy opodatkowania oraz transfer zysku wskutek przeniesienia ryzyka lub alokacji nadmiernego kapitału na członka grupy; propozycje w tym zakresie obejmują zatem kwestie związane z umowną alokacją

¹² OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10-2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, s. 9, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>.

¹³ OECD (2015), *Explanatory Statement*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, s. 15, www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf.

ryzyk w transakcjach w kontekście przydzielania zysków z tych transakcji, a także kwestie dotyczące stopy zwrotu z finansowania zapewnionego przez spółkę bogatą w kapitał w ramach grupy podmiotów powiązanych¹⁴; zgodnie z konkluzjami autorów raportu umowne alokacje ryzyka są uzasadnione tylko wtedy, gdy są poparte rzeczywistą możliwością podejmowania decyzji, a tym samym – sprawowaniem kontroli nad tym ryzykiem.

- (3) **Działanie 10** skupia się na innych **obszarach wysokiego ryzyka**, w tym na:
- przypisywaniu zysków wynikających z transakcji kontrolowanych niemających ekonomicznego uzasadnienia,
 - wykorzystaniu metod cen transferowych w sposób, który powoduje odpływ zysków z najistotniejszych ekonomicznie obszarów działalności grupy,
 - wykorzystaniu pewnego rodzaju płatności między członkami grupy (takich, jak opłaty za zarządzanie czy wydatki centrali) w celu obniżenia podstawy opodatkowania, przy jednoczesnym braku związku pomiędzy taką płatnością a tworzeniem wartości¹⁵.

Raport obejmujący Działania 8–10 wprowadza skorygowaną treść tych rozdziałów Wytycznych OECD, które odwołują się do powyższych kwestii oraz stanowią gwarancję, że wykorzystanie zawartych w nich zasad w zakresie cen transferowych zapewni wyniki, w przypadku których zyski operacyjne korespondują z działalnościami, które je generują. Aby osiągnąć ten cel, zmienione wytyczne wymagają dokładnego nakreślenia rzeczywistej transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi, poprzez analizę stosunków umownych między stronami, w połączeniu z ich faktycznym postępowaniem, które może uzupełniać lub zastępować ustalenia umowne, jeśli zapisy umowy są niekompletne lub nie znajdują potwierdzenia w postępowaniu kontrahentów. W połączeniu z właściwym zastosowaniem metod wyceny – w sposób uniemożliwiający przypisanie zysków do lokalizacji, która nie ma żadnego udziału w tworzeniu tych zysków – doprowadzi to do alokacji zysków do przedsiębiorstwa, które prowadzi odpowiednią działalność biznesową. W przypadku transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi niemającej ekonomicznego uzasadnienia dopuszczalne będzie zlekceważenie ustaleń umownych dla celów cen transferowych.

Opisane w raporcie wytyczne prezentują dwa istotne wyjaśnienia dotyczące ryzyka oraz wartości niematerialnych.

Ryzyko definiowane jest jako konsekwencja niepewności – istniejącej we wszystkich działaniach przedsiębiorstwa – w realizacji celów biznesowych. Pogląd ekonomiczny, zgodnie z którym wyższe ryzyko uprawnia do oczekiwania wyższych zysków, sprawił, że grupy przedsiębiorstw realizują strategię planowania podatkowego oparte

¹⁴ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, s. 20, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

¹⁵ OECD (2015), *Explanatory Statement...*, s. 15.

na umownej realokacji ryzyka, czasem bez żadnej faktycznej zmiany w działalności gospodarczej. W celu rozwiązania tej kwestii w raporcie ustalono, że ryzyko umowne ponoszone przez stronę, która w rzeczywistości nie może sprawować znaczącej i wyraźnej kontroli nad tym ryzykiem bądź nie posiada zdolności finansowej, by przejąć takie ryzyko, zostanie przypisane podmiotowi, który sprawuje taką kontrolę i posiada zdolność finansową pozwalającą na przejęcie tego ryzyka.

Z kolei w przypadku wartości niematerialnych nowe wytyczne precyzują, że samo bycie prawnym właścicielem niekoniecznie będzie generować prawo do całego zysku, który jest generowany przez wykorzystanie wartości niematerialnej, lub nawet wcale nie będzie uprawniać do niego. Spółki pełniące w ramach grupy ważne funkcje, ponoszące ekonomicznie znaczące ryzyka i angażujące aktywa – zgodnie z ustaleniami poczynionymi w ramach dokładnego nakreślenia rzeczywistej transakcji – będą uprawnione do odpowiedniego zysku, odzwierciedlającego wartość ich wkładów. Zmienione na podstawie raportu dotyczącego Działów 8–10 w ramach projektu BEPS rozdziały Wytycznych OECD dostarczają szczegółowych wskazówek, które zapewnią rzetelność analizy nawet wobec rozbieżności pomiędzy informacjami administracji podatkowej a informacjami podatnika w odniesieniu do trudnych do wyceny wartości niematerialnych czy wobec wykorzystania specjalnych stosunków umownych, jak porozumienie o repartycji kosztów¹⁶. Wypracowane w ramach Działania 8 zasady oparte są na założeniu, że zapobieganie erozji opodatkowania oraz transferowi zysków, do których może dojść poprzez przemieszczanie wartości niematerialnych pomiędzy członkami grupy, będzie możliwe dzięki:

- przyjęciu szeroko i jasno wytyczonej definicji wartości niematerialnych,
- zapewnieniu, iż zyski związane z transferem i wykorzystaniem wartości niematerialnych zostaną odpowiednio przydzielone, tj. zgodnie z miejscem powstania wartości dodanej, a nie w oderwaniu od niego,
- opracowaniu przepisów dotyczących cen transferowych lub innych specjalnych środków na potrzeby transferu trudnych do wyceny wartości niematerialnych oraz
- aktualizacji wytycznych dotyczących porozumień o repartycji kosztów¹⁷.

W raporcie odniesiono się również do sytuacji, gdy bogaty w kapitał członek grupy zapewnia finansowanie, ale wykazuje niewielką aktywność. Jeśli to przedsiębiorstwo w rzeczywistości nie kontroluje ryzyka finansowego związanego z tym finansowaniem (np. dlatego, że po prostu zapewnia środki, gdy zostanie o to poproszone, nie weryfikując przy tym, czy strona otrzymująca pieniądze posiada zdolność kredytową), wówczas nie zostaną mu przypisane zyski związane z ryzykiem finansowym i będzie miało prawo tylko do zwrotu odpowiadającego działalności wolnej od ryzyka lub niższego, jeśli na przykład transakcja nie jest uzasadniona ekonomicznie.

¹⁶ OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing...*, s. 10.

¹⁷ OECD (2013), *Action Plan...*, s. 20.

Wreszcie zaprezentowane w raporcie zmodyfikowane wytyczne zapewnią alokację zysków do najistotniejszych ekonomicznie aktywności. Nie będzie już możliwe przyporządkowywanie synergicznych korzyści z tytułu działania jako grupa członkom nieprzyczyniającym się do powstania takich korzyści. Na przykład rabaty, które są generowane ze względu na ilość towarów zamówionych przez grupę spółek, będą musiały zostać rozdysponowane pomiędzy tymi spółkami.

Raport w zakresie zapewnienia zgodności cen transferowych z tworzeniem wartości zawiera ponadto wskazówki dotyczące transgranicznych transakcji towarowych oraz wewnątrzgrupowych usług o niskiej wartości dodanej. Ponieważ znaczenie tych dwóch obszarów zostało zidentyfikowane przez kraje rozwijające się jako szczególnie istotne, niniejsze wytyczne zostaną w przyszłości uzupełnione o efekty prac wyznaczonej do tego celu grupy roboczej. Kontynuowane są również prace w obszarze metody podziału zysku transakcyjnego, w efekcie których powinny zostać opracowane szczegółowe wytyczne w zakresie sposobów użytecznego i odpowiedniego zastosowania tej metody do dostosowania cen transferowych do tworzenia wartości, także w przypadku zintegrowanych globalnych łańcuchów wartości.

Na uwagę zasługuje dodatkowo fakt, że zaprezentowane w tym raporcie wytyczne w zakresie zapewnienia zgodności cen transferowych z tworzeniem wartości są ściśle powiązane z innymi działaniami w ramach projektu BEPS. Jak już wspomniano, wskazówki zawarte w tym dokumencie zapewnią, że podmioty bogate w kapitał, niewykonyjące innych stosownych działań nie będą uprawnione do żadnego dodatkowego zysku ponad zysk odpowiadający działalności wolnej od ryzyka. Jeśli natomiast zysk ten kwalifikuje się jako odsetki lub inna równoważna ekonomicznie płatność, wówczas także ten marginalny zysk stanie się przedmiotem zasad dotyczących odliczania kosztów odsetek, określonych w ramach Działania 4. Ponadto jeśli uwzględnić zawarte w raporcie z Działania 6 wytyczne w zakresie zapobiegania nadużywaniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, widać, że trudno będzie ukształtować płatności do kraju rezydencji podatkowej podmiotu zapewniającego kapitał w taki sposób, by pozwoliło to uniknąć podatku u źródła. Wreszcie podmiot bogaty w kapitał, pełniący ograniczone funkcje bądź niewykonyjący ich wcale może stać się celem przepisów dotyczących opodatkowania zagranicznych spółek kontrolowanych (Działanie 3). Zapewnienie w projekcie BEPS takiego kompleksowego podejścia powinno zatem zniechęcić do wykorzystywania roli podmiotów bogatych w kapitał w strategiach ukierunkowanych na obniżenie podstawy opodatkowania oraz transfer zysków.

Istotne wsparcie dla takiego kompleksowego podejścia stanowi także – uzgodniona w raporcie końcowym z Działania 13 w ramach projektu BEPS – nowa treść rozdziału V Wytycznych OECD przedstawiająca wymogi dotyczące dokumentacji cen transferowych. Dzięki zapewnionemu na ich podstawie dostępowi do informacji na temat działań globalnych i lokalnych, zawartych w opracowaniach *master file* oraz *local file*, możliwe będzie zastosowanie w praktyce wytycznych przedstawionych w raporcie

z Działów 8–10. Ponadto zaprezentowane w raporcie *Country-by-Country* informacje o alokacji grupowych przychodów, zysków, podatków i działalności w skali globalnej usprawnią proces oceny ryzyka w zakresie cen transferowych.

Prace podjęte w ramach Działów 8–10 projektu BEPS zapewnią większą zgodność cen transferowych z tworzeniem wartości w ramach grupy podmiotów powiązanych. Jednocześnie dzięki kompleksowemu charakterowi całego planu działań dotyczących przeciwdziałania zjawisku erozji podstawy opodatkowania oraz transferu zysków cele nakreślone w nim w stosunku do cen transferowych zostaną osiągnięte bez konieczności wypracowania specjalnych środków poza zasadą *arm's length*. Prowadzone są także dalsze prace nad metodą podziału zysku oraz wytycznymi w zakresie zastosowania ceny rynkowej w transakcjach finansowych¹⁸.

Konkluzje z prac nad zapewnieniem zgodności cen transferowych z tworzeniem wartości, zawarte w raporcie z Działów 8–10 projektu BEPS, zostały formalnie przyjęte przez Radę OECD w dniu 23 maja 2016 r. Tym samym zaprezentowane w tym raporcie wskazówki zastąpiły dotychczasowe brzmienie odpowiednich rozdziałów (bądź ich fragmentów) Wytycznych OECD¹⁹.

Nowe podejście do dokumentacji cen transferowych

Raport końcowy z Działania 13 w ramach projektu BEPS podejmuje temat dokumentacji podatkowej dla potrzeb cen transferowych, prezentując ją w nowej, odmienionej formie. W następstwie jego formalnego zatwierdzenia przez Radę OECD w maju 2016 r. dokument ten całkowicie zmienił i zastąpił w całości dotychczasowe brzmienie rozdziału V Wytycznych OECD. W czasach, gdy przyjmowano rozdział V w jego pierwotnym kształcie, a nastąpiło to w roku 1995, zarówno organy podatkowe, jak i podatnicy mieli mniejsze doświadczenie w tworzeniu i korzystaniu z dokumentacji cen transferowych. Już wówczas dostrzegano jednak potrzebę stworzenia reguł racjonalnego procesu tworzenia dokumentacji, które to zasady obowiązywać powinny nie tylko podatników, ale i administracje podatkowe. Kładziono ponadto nacisk na dążenie do lepszej współpracy między organami a podatnikami, co miało zostać zapewnione poprzez – z jednej strony – odpowiedni poziom wiarygodnych informacji potwierdzających rynkowy charakter transakcji, a znajdujących się w dokumentacji, oraz – z drugiej strony – poprzez zapobiegnięcie nadmiernym obciążeniom związanym z opracowywaniem dokumentów. Przed podjęciem prac w ramach Działania 13 projektu BEPS rozdział V Wytycznych OECD nie zawierał jednak jasnych zasad, jeśli chodzi o związki

¹⁸ OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing...*, s. 11, 12.

¹⁹ OECD, *OECD Council approves incorporation of BEPS amendments into the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, <http://www.oecd.org/tax/oecd-council-approves-incorporation-of-beps-amendments-into-the-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations.htm>.

pomiędzy procesem dokumentacyjnym, ewentualnymi sankcjami i ciężarem dowodu. Nie przedstawiono w nim także wyczerpującego opisu czy też wykazu dokumentów, które należałoby uwzględnić w pakiecie dokumentacji cen transferowych.

Od czasu wydania pierwszej wersji Wytycznych OECD wiele krajów przyjęło do swoich porządków prawnych zasady dokumentowania transakcji z podmiotami powiązanymi. Równocześnie znacząco wzrosły wielkość i złożoność międzynarodowego handlu wewnątrzgrupowego, a także widocznie zintensyfikowano proces przeprowadzania kontroli w kwestiach związanych z cenami transakcyjnymi. W efekcie splotu tych zdarzeń dla podatników nastąpiło istotne zwiększenie obciążeń związanych ze spełnieniem wymogów dokumentacyjnych. Organy podatkowe z kolei skarżyły się, że zakres informacji prezentowanych przez podatników w dokumentacji cen transferowych był niewystarczający, a zarazem nieadekwatny do ich potrzeb, by móc efektywnie egzekwować podatki oraz ocenić ryzyko.

W ramach Działania 13 BEPS zdecydowano się zatem na omówienie kluczowych celów oraz zasad dokumentacji cen transferowych, a także wskazówek w zakresie takiego ich wdrożenia, które zapewni prostsze i bardziej spójne podejście do kwestii cen transakcyjnych w różnych krajach, a jednocześnie umożliwi organom podatkowym pozyskiwanie bardziej użytecznych informacji dla potrzeb oceny ryzyka oraz kontroli w zakresie cen transferowych, bez nadmiernego zwiększania obciążeń nakładanych na podatników w związku z ich udostępnianiem oraz z zachowaniem zgodności z wymogami w tym obszarze. W nowym brzmieniu rozdziału V Wytycznych OECD zaleca się, by przy kształtowaniu odpowiednich wymogów krajowych dotyczących dokumentowania transakcji z podmiotami powiązanymi uwzględnić przede wszystkim trzy kluczowe cele sporządzania dokumentacji cen transferowych, tj.:

- (1) zapewnienie, że podatnicy będą w sposób odpowiedni uwzględniać wymogi w zakresie cen transferowych przy kształtowaniu cen i innych warunków transakcji pomiędzy przedsiębiorstwami stowarzyszonymi, a także przy zgłaszaniu w zeznaniach podatkowych dochodów pochodzących z tych transakcji;
- (2) udostępnienie organom podatkowym informacji niezbędnych dla przeprowadzenia świadomej oceny ryzyka związanego z transakcjami podmiotów powiązanych – w celu podjęcia decyzji o tym, czy należy przeprowadzić szczegółową kontrolę;
- (3) zapewnienie administracjom podatkowym dostępu do użytecznych informacji, koniecznych dla przeprowadzenia dokładnej i kompleksowej kontroli praktyk w zakresie cen transferowych stosowanych przez podmioty podlegające opodatkowaniu w ich jurysdykcji – po podjęciu decyzji o konieczności przeprowadzenia takiej kontroli.

Nie wykluczono przy tym możliwości zażądania przez organ podatkowy dodatkowych, nieuwzględnionych w dokumentacji cen transferowych, informacji w trakcie trwania kontroli²⁰.

²⁰ OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation...*, s. 11–12.

Osiągnięciu powyższych celów służyć ma przyjęcie przez poszczególne kraje – opracowanego w ramach projektu BEPS – nowego podejścia do dokumentacji cen transferowych: wprowadzenia dokumentacji trzystopniowej, znormalizowanej i częściowo scentralizowanej.

Po pierwsze, zmienione wytyczne w sprawie dokumentacji cen transakcyjnych wymagają od przedsiębiorstw wielonarodowych zapewnienia administracjom podatkowym kompleksowych i rzetelnych informacji. Informacje te powinny dotyczyć globalnych operacji gospodarczych danej grupy, a także realizowanej przez nią polityki w zakresie cen transferowych i winny być prezentowane w ramach dokumentu *master file*, który powinien być dostępny dla wszystkich właściwych tej grupie administracji podatkowych.

Po drugie, podmioty obarczone obowiązkiem dokumentacyjnym powinny przygotować szczegółową dokumentację cen transakcyjnych na poziomie lokalnym. Oznacza to, że na podatników zostały narzucone również obowiązki szczegółowego dokumentowania transakcji z podmiotami powiązanymi w ujęciu krajowym, w ramach dokumentu *local file*, właściwego dla każdego kraju, w którym dana grupa funkcjonuje. Takie opracowanie powinno identyfikować istotne transakcje realizowane pomiędzy podmiotami powiązanymi, wraz z właściwymi im kwotami, a także prezentować przeprowadzoną przez podatnika analizę dowodzącą przyjęcia w każdej z tych transakcji warunków opartych na danych rynkowych.

Po trzecie, największe grupy międzynarodowe zostały zobowiązane do składania corocznie szczególnych raportów – tzw. raportowania według krajów (*Country-by-Country reporting*) – identyfikujących wszystkie podmioty powiązane w każdej administracji podatkowej, w której obecna jest taka grupa, ze wskazaniem rodzaju prowadzonej przez każdy z tych podmiotów działalności gospodarczej. Takie sprawozdania mają zawierać ponadto zagregowane informacje na temat wysokości przychodów, zysku brutto czy też podatku dochodowego zapłaconego i naliczonego w każdej z jurysdykcji podatkowych, w których działalność prowadzą jednostki powiązane. Dodatkowo w raporcie takim powinny znaleźć się – właściwe dla każdego z krajów, w którym funkcjonuje dana grupa – dane o liczbie pracowników, o wysokości kapitału, niepodzielonych zysków, a także o posiadanych środkach trwałych.

Te trzy dokumenty razem wzięte wymagają od podatników artykułowania spójnych stanowisk w sprawie stosowanej w ramach grupy polityki cen transferowych. W konsekwencji administracje podatkowe uzyskają dostęp do użytecznych informacji koniecznych do oceny ryzyka w obszarze cen transferowych, w szczególności do określenia, czy podmioty powiązane stosują praktyki, które powodują sztuczne „przesuwanie” znacznych dochodów do krajów o korzystnych zasadach ich opodatkowania. Pozwoli to tym samym na najefektywniejsze zaangażowanie posiadanych przez organy kontrolne środków, a następnie – na uzyskanie przez nie informacji

niezbędnych do wszczęcia i ukierunkowania kontroli. Na nowym, bardziej skoordynowanym i spójnym podejściu do dokumentowania cen transferowych mają docelowo skorzystać również podatnicy, zwłaszcza w kontekście możliwości zawarcia pewnych informacji w jednym dokumencie (*master file*), sporządzanym na poziomie całej grupy – co ma w efekcie obniżyć koszty i obciążenia po stronie poszczególnych jednostek powiązanych – oraz w związku z mającą ulec intensyfikacji wymianą informacji pomiędzy poszczególnymi administracjami podatkowymi.

Spójne i skuteczne wdrożenie standardów w zakresie dokumentacji cen transferowych – a w szczególności raportu *Country-by-Country* – jest niezbędne. Dlatego też kraje uczestniczące w pracach nad projektem BEPS uzgodniły podstawowe elementy dokumentowania relacji wewnątrzgrupowych oraz raportowania według krajów. W świetle tych ustaleń dokumenty *master file* oraz *local file* będą dostarczane bezpośrednio poszczególnym lokalnym administracjom podatkowym. Natomiast raporty *Country-by-Country* będą gromadzone raz do roku przez państwa, w których mają siedziby międzynarodowe grupy przedsiębiorstw (przez jurysdykcję rezydencji podatkowej najwyższej położonej w hierarchii jednostki dominującej), a następnie będą udostępniane innym jurysdykcjom za pośrednictwem międzyrządowych mechanizmów automatycznej wymiany informacji, takich jak wielostronna Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych (z ang. *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*), dwustronne umowy podatkowe czy umowy o wymianie informacji podatkowych (z ang. *Tax Information Exchange Agreements* – TIEAs)²¹.

Nie sposób pominąć w tym miejscu zwłaszcza jednego z najnowszych osiągnięć w ramach współpracy międzynarodowej, które umożliwi automatyczną wymianę informacji zawartych w raportach *Country-by-Country*, a mianowicie umowy Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports (MCAA), podpisanej w dniu 27 stycznia 2016 r. przez ponad trzydzieści państw, łącznie z Polską, do których sukcesywnie dołączają kolejne kraje²². Zapewni ona spójne i sprawne wdrożenie nowych standardów sprawozdawczości w zakresie cen transferowych opracowanych w ramach Działania 13 BEPS, a włączonych do Wytycznych OECD w ramach rozdziału V. Dzięki tej wielostronnej umowie administracje podatkowe zyskają szansę na pozyskiwanie oraz wymianę pomiędzy sobą zagregowanych informacji, dających im kompleksowy, globalny obraz kluczowych wskaźników oraz

²¹ Tamże, s. 9–10.

²² Na liście państw-sygnatariuszy MCAA znalazły się: Australia, Austria, Belgia, Chile, Czechy, Dania, Estonia, Finlandia, Francja, Grecja, Hiszpania, Holandia, Irlandia, Japonia, Kostaryka, Liechtenstein, Luksemburg, Malezja, Meksyk, Niemcy, Nigeria, Norwegia, Polska, Portugalia, Republika Południowej Afryki, Słowacja, Słowenia, Szwajcaria, Szwecja, Wielka Brytania, Włochy. W kolejnych miesiącach dołączyły do nich: Senegal, Bermudy, Chińska Republika Ludowa, Indie, Islandia, Izrael, Kanada, Nowa Zelandia, Argentyna, Curaçao, Georgia, Korea oraz Urugwaj (na podstawie: *Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports*, <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/CbC-MCAA-Signatories.pdf>, dostęp 24 sierpnia 2016 r.).

sposobu działania przedsiębiorstw międzynarodowych, przy jednoczesnym zapewnieniu ochrony poufności takich danych. Pierwsza wymiana informacji w ramach umowy MCAA rozpocznie się w latach 2017–2018 i będzie dotyczyć danych za rok 2016²³.

W wyniku prac przeprowadzonych w ramach projektu BEPS Wytyczne OECD wymagają stosownej rewizji, celem formalnego wdrożenia do nich ustaleń poczynionych na forum państw grupy G20 oraz OECD. Dotychczas Rada OECD zatwierdziła zmiany wprowadzone do tej publikacji w oparciu o raport końcowy z Działów 8–10 oraz o raport końcowy z Działu 13. Nadal jednak trwają prace nad dostosowaniem do tych zmian treści pozostałych rozdziałów Wytycznych OECD, a także nad doprecyzowaniem wskazówek dotyczących metody podziału zysku oraz zastosowania ceny rynkowej w transakcjach finansowych. Ostateczny kształt koniecznych korekt powinien zostać zaproponowany w 2017 r. Wtedy też powinna być już dostępna skonsolidowana wersja książkowa nowych Wytycznych OECD²⁴.

1.1.3. Działalność Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych

Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych po raz pierwszy spotkało się w 2002 r., to wtedy też zostało w sposób nieformalny ustanowione. Z uwagi na pozytywną ocenę dotychczasowej działalności JTPF przez Komisję Europejską, na mocy decyzji Komisji z dnia 22 grudnia 2006 r. powołującej grupę ekspertów ds. cen transferowych (Dz. Urz. UE L 32 z 06.02.2007, s. 189), z dniem 1 marca 2007 r. Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych zostało powołane w sposób formalny, pierwotnie na okres do 31 marca 2011 r. Zważywszy jednak na stałe zapotrzebowanie Komisji Europejskiej na wsparcie ze strony takiego organu w celu doprowadzenia do bardziej jednolitego stosowania zasad dotyczących cen transferowych w Unii Europejskiej, na mocy kolejnych decyzji, Komisja Europejska rozszerzała mandat JTPF na kolejne czteroletnie okresy²⁵, umożliwiając tym samym kontynuowanie prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych.

Zadania powołanej grupy ekspertów określono w sposób następujący:

- (1) stworzenie platformy do dyskusji między przedsiębiorcami, społeczeństwem obywatelskim i specjalistami reprezentującymi krajowe administracje podatkowe, na temat problemów związanych z cenami transferowymi, które stanowią przeszkodę dla transgranicznej działalności handlowej wewnątrz Unii,

²³ OECD, *A boost to transparency in international tax matters: 31 countries sign tax co-operation agreement to enable automatic sharing of country by country information*, <http://www.oecd.org/tax/a-boost-to-transparency-in-international-tax-matters-31-countries-sign-tax-co-operation-agreement.htm>.

²⁴ OECD, *BEPS – Frequently Asked Questions*, <http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm>.

²⁵ Decyzja Komisji z dnia 25 stycznia 2011 r. powołująca grupę ekspertów Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych, Dz. Urz. UE C 24 z 26.01.2011, s. 3; decyzja Komisji z dnia 26 stycznia 2015 r. powołująca grupę ekspertów Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych, Dz. Urz. UE C 28 z 28.01.2015, s. 5.

- (2) doradzanie Komisji w kwestiach podatkowych związanych z cenami transferowymi,
- (3) pomaganie Komisji w znajdowaniu praktycznych rozwiązań zgodnych z wytycznymi OECD dotyczącymi cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych²⁶.

Tym samym Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych działa w sposób zgodny z Wytycznymi OECD, na zasadzie konsensusu, koncentrując się na proponowaniu Komisji Europejskiej pragmatycznych, pozalegisłacyjnych rozwiązań problemów występujących w obszarze cen transferowych w Unii Europejskiej. Prace JTPF prowadzone są w dwóch głównych obszarach:

- konwencji arbitrażowej – specjalnego mechanizmu rozwiązywania sporów w sprawach dotyczących cen transferowych,
- innych zagadnień dotyczących cen transferowych, zidentyfikowanych przez JTPF i zawartych w programie jego prac.

Podejmowane przez Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych prace nad udoskonalaniem poszczególnych obszarów praktyk dotyczących cen transferowych funkcjonujących w Unii Europejskiej podsumowywane są w cyklicznie wydawanych przez Komisję Europejską sprawozdaniach z działalności JTPF w kolejnych okresach. Sprawozdania te przyjmują formę komunikatów kierowanych do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego, z jednoczesnym wezwaniem państw członkowskich UE do wdrożenia zawartych w nich zaleceń do ich krajowych regulacji.

Tabela 1.1. Komunikaty Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego przedstawiające sprawozdania z działalności Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych w kolejnych okresach

Lp.	Data i identyfikator komunikatu	Okres prac JTPF objętych komunikatem	Efekt prac JTPF
1.	23 kwietnia 2004 r. COM(2004) 297 final	październik 2002 r. – grudzień 2003 r.	Opracowanie kodeksu postępowania dotyczącego wdrożenia Konwencji z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (konwencji arbitrażowej), do której w 2004 r. przystąpiła również Polska (Dz. U. z 2007 r. Nr 152, poz. 1080). Kodeks ten ma na celu zapewnienie skuteczniejszego funkcjonowania konwencji arbitrażowej.

²⁶ Decyzja Komisji z dnia 26 stycznia 2015 r.

Lp.	Data i identyfikator komunikatu	Okres prac JTPF objętych komunikatem	Efekt prac JTPF
2.	7 listopada 2005 r. COM(2005) 543 final	styczeń 2004 r. – maj 2005 r.	Opracowanie kodeksu postępowania dotyczącego wymogów związanych z dokumentacją cen transferowych w Unii Europejskiej. Kodeks ten ma na celu zapewnienie konsekwentnego podejścia poprzez określenie ilości i rodzajów dokumentacji dotyczącej cen transferowych, o jaką powinny zwracać się i jaką powinny akceptować państwa członkowskie w odniesieniu do działalności transgranicznej.
3.	26 lutego 2007 r. COM(2007) 71 final	marzec 2005 r. – wrzesień 2006 r.	Wprowadzenie wytycznych dotyczących uprzednich porozumień cenowych (z ang. <i>Advance Pricing Agreements</i> – APA) w Unii Europejskiej. APA uważane są za skuteczny instrument służący do zapobiegania sporom w sprawie cen transferowych i związanego z nimi podwójnego opodatkowania, ponieważ gwarantują z wyprzedzeniem pewność w zakresie metodyki cen transferowych.
4.	14 września 2009 r. COM(2009) 472 final	marzec 2007 r. – marzec 2009 r.	Propozycja zmienionego kodeksu postępowania wspierającego skuteczne wykonanie konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania (konwencji arbitrażowej) z 1990 r.
5.	25 stycznia 2011 r. COM(2011) 16 final	kwiecień 2009 r. – czerwiec 2010 r.	Opracowanie propozycji: (1) wytycznych w sprawie usług o niskiej wartości dodanej świadczonych wewnątrz grup, (2) potencjalnych podejść do spraw trójstronnych poza Unią Europejską, tj. sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w przypadku, gdy w transakcji uczestniczy przedsiębiorstwo powiązane spoza UE.
6.	19 września 2012 r. COM(2012) 516 final	lipiec 2010 r. – czerwiec 2012 r.	Wypracowanie sugestii w obszarze: (1) szczególnych uwarunkowań w zakresie cen transferowych w przypadku małych i średnich przedsiębiorstw w Unii Europejskiej, (2) szczególnych porozumień wewnątrzgrupowych, znanych jako porozumienia w sprawie podziału kosztów w odniesieniu do usług nietworzących wartości niematerialnych. W przypadku drugiego z wymienionych obszarów zaznaczono, że zachowanie zgodności z przedstawionymi zaleceniami pozwoli usprawnić przeprowadzenie oceny oraz ułatwi administracjom podatkowym stwierdzenie, iż zasada ceny rynkowej została faktycznie zastosowana.
7.	4 czerwca 2014 r. COM(2014) 315 final	lipiec 2012 r. – styczeń 2014 r.	Opracowanie zaleceń dotyczących: (1) korekt wtórnych cen transferowych, (2) zarządzania ryzykiem związanym z cenami transferowymi, (3) korekt wyrównawczych.

Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji zamieszczonych na oficjalnej stronie internetowej Komisji Europejskiej: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/, dostęp 24 maja 2016 r.

Warto w tym miejscu pokrótce omówić najistotniejsze – z punktu widzenia niniejszej publikacji – osiągnięcia Komisji Europejskiej oraz Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych, które miały wpływ także na kształt sukcesywnie zmienianych polskich przepisów w obszarze szczególnego dokumentowania transakcji realizowanych z udziałem podmiotów powiązanych.

Kodeks postępowania w sprawie dokumentacji cen transferowych dla przedsiębiorstw stowarzyszonych w Unii Europejskiej

Jedno z kluczowych dokonań Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych stanowi – wypracowany na podstawie analizy różnych podejść do wymogów związanych z dokumentacją cen transferowych – Kodeks postępowania w sprawie dokumentacji cen transferowych dla przedsiębiorstw stowarzyszonych w Unii Europejskiej. Dokument ten został zaproponowany w wyniku prac prowadzonych przez JTPF w okresie od stycznia 2004 r. do maja 2005 r., a następnie przyjęty w ramach Rezolucji Rady i przedstawicieli rządów Państw Członkowskich zebranych w Radzie z dnia 27 czerwca 2006 r. dotyczącej kodeksu postępowania w sprawie dokumentacji cen transferowych dla przedsiębiorstw stowarzyszonych w Unii Europejskiej (DCT UE) (Dz. Urz. UE C 176 z 28.07.2006, s. 1–7).

Uwzględniając wskazówki zawarte w Wytycznych OECD, Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych opracowało koncepcję „Dokumentacji cen transferowych UE”, łączącej pewne aspekty znormalizowanej i scentralizowanej (globalnie zintegrowanej) dokumentacji cen transferowych, która umożliwia m.in.:

- normalizację wymogów związanych z dokumentacją niezbędną administracji podatkowej jako instrument oceny ryzyka oraz w celu otrzymania wystarczających informacji dla oceny cen transferowych grupy przedsiębiorstw,
- centralizację głównych części dokumentacji na poziomie grupy (*master file*),
- dostęp zainteresowanych państw członkowskich do wspólnych znormalizowanych informacji na temat cen transferowych stosowanych przez wszystkie filie wielonarodowego przedsiębiorstwa w UE.

Kodeks DCT UE zawiera zatem cenne informacje i praktyczne wskazówki co do opracowywania dokumentacji podatkowej cen transferowych, a równocześnie przyznaje priorytet w postrzeganiu jej kształtu oraz celu Wytycznym OECD. Dokument ten został uzgodniony w odpowiedzi na zapotrzebowanie przedsiębiorstw wielonarodowych funkcjonujących w Unii Europejskiej na ujednolicenie wymogów związanych z procesem tworzenia dokumentacji cen transferowych w przypadku działalności transgranicznej. Stanowi on zatem potwierdzenie i zarazem stoi na straży zachowania wewnątrz UE obszaru bez granic, tj. swobodnego przepływu towarów, osób, usług i kapitału. Kodeks DCT UE skierowany jest przede wszystkim do państw członkowskich, ale ma on dla nich charakter fakultatywny. Dane państwo UE może bowiem podjąć decyzję o niestosowaniu zawartych w nim zasad dotyczących dokumentacji