



Aleksandra Sulik-Górecka

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Kolegium Finansów
Katedra Rachunkowości
sulik_gorecka@ue.katowice.pl

OCENA KIERUNKÓW ZMIAN REGULACJI PRAWNYCH W ZAKRESIE CEN TRANSFEROWYCH W POLSCE

Streszczenie: Problematyka cen transferowych dotyczy wszystkich grup kapitałowych realizujących transakcje wewnątrz grupy. Ze względu na to, że ceny transferowe mogą stanowić instrument optymalizacji podatkowej, podlegają zarówno międzynarodowym, jak i krajowym regulacjom prawnym. Z uwagi na globalizację obrotu gospodarczego należy dobrze ocenić tendencje harmonizacji regulacji prawnych w zakresie cen transferowych na świecie. Z drugiej strony regulacje prawne w zakresie cen transferowych zmieniają się w ostatnich latach na tyle często, że dostosowanie się do nich stanowi olbrzymie wyzwanie dla podmiotów powiązanych. Celem artykułu jest dokonanie analizy porównawczej przepisów regulujących tematykę cen transferowych obowiązujących do roku 2016, obowiązujących w latach 2017-2018 oraz obowiązujących od 1 stycznia 2019 r. W artykule dokonano analizy przedmiotowych aktów prawnych oraz wskazano możliwe dalsze kierunki zmian regulacji prawnych.

Słowa kluczowe: ceny transferowe, grupa kapitałowa, podmioty powiązane, podatek, OECD, BEPS.

JEL Classification: K34.

Wprowadzenie

Grupy kapitałowe prowadzące działalność w Polsce podlegają w ostatnich latach burzliwie zmieniającym się regulacjom prawnym. Nowelizacje przepisów należy z jednej strony ocenić pozytywnie w kontekście próby dostosowania systemu podatkowego do zmieniającego się otoczenia gospodarczego. Ze względu na globalizację obrotu gospodarczego należy dobrze ocenić tendencje harmonizacji regulacji prawnych w zakresie cen transferowych na świecie.

Z drugiej strony, podmioty powiązane w Polsce doświadczają ostatnio tak wielu zmian w ramach ustawodawstwa podatkowego, że rodzi to wiele problemów. Celem artykułu jest dokonanie analizy porównawczej przepisów regulujących tematykę cen transferowych obowiązujących do roku 2016, obowiązujących w latach 2017-2018 oraz wchodzących w życie od 1 stycznia 2019 r. Ze względu na prawo kontroli w zakresie podatków do 5 lat wstecz podmioty powiązane muszą dostosować się do trzech różnych porządków prawnych. W artykule dokonano analizy przedmiotowych aktów prawnych i wskazano możliwe dalsze kierunki zmian regulacji prawnych.

1. Wpływ Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju na regulacje prawne w zakresie cen transferowych

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (The Organisation for Economic Cooperation and Development, OECD) powstała w roku 1961, na wzór Organizacji Europejskiej Współpracy Gospodarczej (The Organisation for European Economic Cooperation, OEEC) założonej w roku 1948 w celu realizacji tzw. planu Marshalla, współfinansowanego przez Stany Zjednoczone w celu rekonstrukcji kontynentu europejskiego po wojnie. Celem OECD jest m.in. promowanie sprawiedliwego handlu niedyskryminującego żadnego z państw. Wśród państw należących aktualnie do OECD 36 realizuje w ramach wspólnego forum misję: „promowania praktyk, które poprawią ekonomiczne i socjalne warunki życia ludzi na całym świecie” [www 1].

W odpowiedzi na rosnącą siłę gospodarczą międzynarodowych korporacji OECD w 1995 r. opublikowała „Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw międzynarodowych i administracji podatkowych” [OECD, 2017]. Opracowanie ma na celu z jednej strony wspomagać administracje skarbowe w zapobieganiu przerzucaniu dochodów, a drugiej strony odgrywa pomocną rolę dla podatników w udowadnianiu zgodności transakcji z warunkami rynkowymi. Wytyczne były nowelizowane m.in. w czerwcu 2010 r. na skutek prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych prowadzonych w okresie od kwietnia 2009 r. do czerwca 2010 r. [Komunikat Komisji Europejskiej..., 2011].

Aktualna wersja Wytycznych OECD została opublikowana w 2017 r. i zawiera efekty prac prowadzonych w ramach Projektu Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju *Erozja podstawy opodatkowania i transfer zysków* (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS). Prace prowadzone były w związku z analizą wpływów podatkowych do budżetów państw nieodpowiadających zwiększa-

jącej się kwocie przychodów korporacji międzynarodowych. Inicjatywa miała na celu wypracowanie narzędzi umożliwiających przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej, możliwej dzięki różnicom w systemach podatkowych różnych krajów.

W roku 2013 OECD i państwa grupy G20 opublikowały raport (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*), którego celem była poprawa koordynacji działań władz podatkowych przeciwko unikaniu opodatkowania przez globalne korporacje [OECD, 2013]. Raport składa się z 15 części poświęconych najważniejszym problemom w tym zakresie. W poszczególnych częściach raportu zamieszczono terminy, w jakich oczekuje się dostosowania lokalnych przepisów w krajach OECD do wymogów BEPS. W tabeli 1 przedstawiono strukturę raportów.

Tabela 1. Wykaz działań BEPS

Nr działania	Nazwa działania
Działanie nr 1	Wyzwania podatkowe w gospodarce cyfrowej
Działanie nr 2	Neutralizowanie skutków porozumień hybrydowych (wykorzystujących odmienne zasady opodatkowania w krajach siedziby spółek)
Działanie nr 3	Doprecyzowanie przepisów dotyczących spółek CFC
Działanie nr 4	Ograniczenie prawa do odliczania odsetek jako KUP
Działanie nr 5	Szkodliwa konkurencja podatkowa
Działanie nr 6	Zapobieganie nadużywaniu przepisów umów (<i>treaty abuse</i>)
Działanie nr 7	Zakład
Działania nr 8, 9 i 10	Ceny transferowe
Działanie nr 11	Analiza ekonomiczna działań BEPS i środków BEPS
Działanie nr 12	Ujawnienie porozumień przewidujących agresywne planowanie podatkowe
Działanie nr 13	Dokumentacja cen transferowych oraz raportowanie według krajów
Działanie nr 14	Poprawa efektywności mechanizmów rozwiązywania sporów
Działanie nr 15	Opracowanie umowy wielostronnej

Źródło: OECD [2013].

Z perspektywy spółek działających w ramach grupy kapitałowej najistotniejsze są działania w zakresie cen transferowych (8, 9, 10) oraz działanie dotyczące dokumentacji cen transferowych i raportowania według krajów (13).

2. Analiza porównawcza polskich regulacji w zakresie cen transferowych

Jako podstawę porównania dokonanego w tabeli 2 w zakresie kryteriów 1-17 przyjęto Ustawę z dnia 5 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych [2019]. W ramach kryterium 18 uzupełniono analizę o pozostałe akty prawne obowiązujące w danym okresie.

Analizując zmiany przedstawione w tabeli 2, na szczególną uwagę zasługują przepisy wprowadzone w życie od 1 stycznia 2019 r. Zgodnie z drukiem nr 2860 z dnia 25 września 2018 r., przekazanym do Marszałka Sejmu przez premiera M. Morawieckiego, projekt zmian miał „na celu wykonanie prawa Unii Europejskiej” [Rządowy projekt Ustawy..., 2018]. Wraz z przekazanym Sejmowi projektem zmian w Ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, Ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ordynacji podatkowej przekazano opinię dotyczącą zgodności proponowanych zmian z prawem Unii Europejskiej. Celem zmian było uproszczenie przepisów oraz zmniejszenie obciążeń o charakterze biurokratycznym i administracyjnym przy jednoczesnym uszczelnieniu systemu podatkowego. Uzasadnienie zawiera chęć zapewnienia powiązania wysokości podatku płaconego przez duże międzynarodowe przedsiębiorstwa z faktycznym miejscem uzyskania przez nie dochodu. Powołano się również na chęć dostosowania regulacji w zakresie cen transferowych do zmieniającego się otoczenia prawnego i gospodarczego. W ramach postulowanych celów nowelizacji można wymienić potencjalne uproszczenie raportowania na temat cen transferowych do organów skarbowych poprzez zastąpienie formularzy CIT/TP i PIT/TP jednym raportem elektronicznym TP-R. W ramach zmniejszenia obowiązków dokumentacyjnych podniesiono progi dokumentacyjne i uproszczono sposób ich ustalania. Wydłużono termin sporządzania dokumentacji poprzez obowiązek składania oświadczeń o jej posiadaniu do 9 miesięcy po zakończeniu roku podatkowego dla *local file* (dokumentacja lokalna) [www 2]. Rewolucyjne uproszczenie obowiązków podatkowych stanowi zwolnienie z przygotowywania podatkowej dokumentacji cen transferowych dla transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w którym każdy z tych podmiotów powiązanych w roku podatkowym nie poniósł straty podatkowej ani nie korzysta z ulg podatkowych.

Tabela 2. Porównanie regulacji prawnych w zakresie cen transferowych w Polsce

2016 1	2017-2018 2	Od 1.01.2019 3
1. Definicja podmiotów powiązanych		
<p>Art. 11.1. Ustawy z dnia 5 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych:</p> <p>1. Jeśli osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (lub poza terytorium Rzeczypospolitej), [...] bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu innym przedsiębiorstwem lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa. Posiadanie udziału w kapitale innego podmiotu, oznacza sytuację, w której dany podmiot bezpośrednio lub pośrednio posiada w kapitale innego podmiotu udział nie mniejszy niż 5%. 2. Gdy występuje powiązanie osobowe</p>	<p>Art. 11.1 Ustawy z dnia 5 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych:</p> <p>1. Jeśli osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (lub poza terytorium Rzeczypospolitej), [...] bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu innym przedsiębiorstwem lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa. Posiadanie udziału w kapitale innego podmiotu oznacza sytuację, w której dany podmiot bezpośrednio lub pośrednio posiada w kapitale innego podmiotu udział nie mniejszy niż 25%. 2. Gdy występuje powiązanie osobowe</p>	<p>Art. 11a.1 Ustawy z dnia 5 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych:</p> <p>Podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot. Posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25%:</p> <p>a) udziałów w kapitale (lub b) praw głosu w organach Spółki, (lub c) udziałów lub praw do udziału w zyskach, d) pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia</p>
2. Definicja ceny transferowej		
<p>Brak, w zamian definicja ceny transakcyjnej w Ordynacji podatkowej</p>	<p>Brak, w zamian definicja ceny transakcyjnej w Ordynacji podatkowej</p>	<p>Rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cenę, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy (art. 11a Ustawy z dnia 5 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych)</p>
3. Nadrzędna zasada wyceny		
<p>Zasada ceny rynkowej (<i>arm's length principle</i>)</p>		
<p>Zasada ceny rynkowej (<i>arm's length principle</i>)</p>		
4. Trójstopniowy obowiązek dokumentacji cen transferowych		
<p>Brak</p>	<p>Dokumentacja lokalna (<i>local file</i>) Dokumentacja grupowa (<i>master file</i>) Raportowanie według krajów (<i>country-by-country report</i>)</p>	<p>Zasada ceny rynkowej (<i>arm's length principle</i>) Dokumentacja lokalna (<i>local file</i>) Dokumentacja grupowa (<i>master file</i>) Raportowanie według krajów (<i>country-by-country report</i>)</p>

cd. tabeli 2

1	2	3
	<p>5. Kogo dotyczy obowiązek posiadania dokumentacji cen transferowych?</p> <p>Podmioty powiązane, których przychody lub koszty przekroczyły w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 2 000 000 euro, dokonujący w roku podatkowym transakcji z podmiotami powiązanymi w rozumieniu, mających istotny wpływ na wysokość ich dochodu (straty)</p>	<p>Podmioty powiązane z wyjątkiem przedstawionym w punkcie 8</p>
Nieokreślono	<p>6. Termin sporządzenia dokumentacji <i>local file</i></p> <p>Do 31 marca po zakończeniu roku podatkowym</p>	<p>Do 30 września po zakończeniu roku podatkowym</p>
W ciągu 7 dni na żądanie władzy podatkowych	<p>7. Termin przedkładania dokumentacji</p> <p>W ciągu 7 dni na żądanie organu władzy podatkowych</p>	<p>W ciągu 7 dni na żądanie organu władzy podatkowych</p>
1. Transakcje w ramach podatkowej grupy kapitałowej	<p>8. Zwolnienia z obowiązku posiadania dokumentacji</p> <p>1. Transakcje w ramach podatkowej grupy kapitałowej 2. Transakcje objęte tzw. uprzednimi porozumieniami cenowym (Advanced Pricing Agreement – APA)</p>	<p>1. Transakcje w ramach podatkowej grupy kapitałowej 2. Transakcje objęte tzw. uprzednimi porozumieniami cenowym (Advanced Pricing Agreement – APA) Transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w którym każdy z tych podmiotów powiązanych w roku podatkowym nie poniósł straty podatkowej ani nie korzysta z ulg podatkowych 3. Transakcje pomiędzy spółkami Skarbu Państwa</p>
1. 100 000 euro – jeżeli wartość transakcji nie przekracza 20% kapitału zakładowego albo 2. 30 000 euro – w przypadku świadczenia usług, sprzedaży lub udostępnienia wartości niematerialnych i prawnych, albo 3. 50 000 euro – w pozostałych przypadkach	<p>9. Progi dokumentacyjne dla <i>local file</i> – jeśli przychody lub koszty przekroczyły w roku podatkowym równowartość:</p> <p>1. 2 000 000 euro, lecz nie więcej niż równowartość 20 000 000 euro – próg 50 000 euro powiększony o 5000 euro za każdy 1 000 000 euro przychodu powyżej 2 000 000 euro 2. 20 000 000 euro, lecz nie więcej niż równowartość 100 000 000 euro – próg 140 000 euro powiększony o 45 000 euro za każde 10 000 000 euro przychodu powyżej 20 000 000 euro 3. 100 000 000 euro – próg 500 000 euro</p>	<p>9. Progi dokumentacyjne dla <i>local file</i> – jeśli przychody lub koszty przekroczyły w roku podatkowym równowartość:</p> <p>1. 10 000 000 zł – w przypadku transakcji towarowej 2. 10 000 000 zł – w przypadku transakcji finansowej 3. 2 000 000 zł – w przypadku transakcji usługowej 4. 2 000 000 zł – w przypadku innej transakcji niż określona w pkt 1-3</p>

cd. tabeli 2

1	2	3
10. Progi dokumentacyjne dla master file		
Nie dotyczy	Gdy skonsolidowane przychody grupy kapitałowej przekroczyły w poprzednim roku obrotowym kwotę 20 000 000 euro	Gdy skonsolidowane przychody grupy kapitałowej przekroczyły w poprzednim roku obrotowym kwotę 200 000 000 zł
11. Progi dokumentacyjne dla country-by-country report		
Nie dotyczy	Gdy skonsolidowane przychody grupy kapitałowej za poprzedni rok obrotowy przekroczyły 750 mln euro	Gdy skonsolidowane przychody grupy kapitałowej za poprzedni rok obrotowy przekroczyły 750 mln euro
12. Progi dokumentacyjne dla transakcji z przedsiębiorstwami z rajów podatkowych		
Jeżeli łączna wartość transakcji w roku podatkowym przekracza 20 000 euro	Jeżeli łączna wartość transakcji w roku podatkowym przekracza 20 000 euro	Jeżeli łączna wartość transakcji w roku podatkowym przekracza 100 000 zł
13. Analiza porównawcza / analiza zgodności		
Brak obowiązku	Obowiązek zawarcia wyników analizy porównawczej w podatkowej dokumentacji cen transferowych dla podmiotów, których przychody w roku obrotowym przekroczyły 10 000 000 euro	1. Obowiązek zawarcia wyników analizy porównawczej w podatkowej dokumentacji cen transferowych dla wszystkich podmiotów 2. Analiza zgodności w przypadku braku możliwości sporządzenia analizy porównywalności
14. Metody weryfikacji cen transferowych		
1. Porównywalnej ceny niekontrolowanej 2. Ceny odprzedaczy 3. Koszt plus 4. Marży transakcyjnej netto 5. Podziału zysku	1. Porównywalnej ceny niekontrolowanej 2. Ceny odprzedaczy 3. Koszt plus 4. Marży transakcyjnej netto 5. Podziału zysku	1. Porównywalnej ceny niekontrolowanej 2. Ceny odprzedaczy 3. Koszt plus 4. Marży transakcyjnej netto 5. Podziału zysku 6. Inna metoda, jeśli niemożliwe są 1-5
15. Kary za brak podatkowej dokumentacji cen transferowych		
Jeżeli organ podatkowy określi dochód podatnika w wysokości wyższej (stratę w wysokości niższej) niż zadeklarowana przez, a podatnik nie przedłożył temu organowi dokumentacji podatkowej – różnicę między dochodem zadeklarowanym przez podatnika a określonym przez ten organ opodatkowuje się stawką 50%	Jeżeli organ podatkowy określi dochód podatnika w wysokości wyższej (stratę w wysokości niższej) niż zadeklarowana przez, a podatnik nie przedłożył temu organowi dokumentacji podatkowej – różnicę między dochodem zadeklarowanym przez podatnika a określonym przez ten organ opodatkowuje się stawką 50%	Dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynosi 10% sumy należnej od wykazanej lub zawyżonej straty podatkowej i niewykazanego dochodu w zakresie wynikającym z wydanej decyzji w związku z cenami transferowymi (w uzasadnionych przypadkach 2,0-3,0%. Ordynacja podatkowa)

cd. tabeli 2

1	2	3
Brak	16. Dodatkowe oświadczenia Oświadczenie Zarządu o posiadaniu dokumentacji cen transferowych oraz o tym, że ceny transferowe są ustalane na warunkach rynkowych	Oświadczenie Zarządu o posiadaniu dokumentacji cen transferowych oraz o tym, że ceny transferowe są ustalane na warunkach rynkowych
Brak	17. Odrębna deklaracja w zakresie cen transferowych w rocznym zeznaniu podatkowym CIT - TP	TP-R
Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r., poz. 1509 z późn.zm.) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 2013 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2013 r., poz. 494)	18. Pozostałe istotne akty prawne	
Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r., poz. 800 z późn.zm.) 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 fizycznych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. z 2009 r., nr 160, poz. 1268), fizycznych (Dz.U. z 2009 r., nr 160, poz. 1267; Dz.U. z 2013 r., poz. 767; Dz.U. z 2014 r., poz. 1176)	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 lipca 2018 r. w sprawie określenia wzoru uproszczonego sprawozdania w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT-TP) (Dz.U. z 2018 r., poz. 1301) oraz w sprawie określenia wzoru uproszczonego sprawozdania w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT-TP) (Dz.U. z 2018 r., poz. 1300) Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 września 2017 r. w sprawie informacji zawartych w dokumentacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r., poz. 1300) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 lipca 2018 r. w sprawie określenia wzoru uproszczonego sprawozdania w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r., poz. 1300), od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r., poz. 1301)	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r., poz. 2502) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r., poz. 2491) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie informacji o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r., poz. 2487) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie informacji o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r., poz. 2515)

Źródło: Opracowanie własne.

Pomimo przedstawionych wcześniej motywów wdrażania nowych regulacji, dostępne są inne opinie na ten temat [www 3]. Prof. D.J. Gajewski (dyrektor Centrum Analiz i Studiów Podatkowych SGH) uważa, że nowe przepisy są bardziej restrykcyjne niż wytyczne OECD oraz regulacje w zakresie cen transferowych wdrożone w innych krajach Unii Europejskiej. Główny zarzut, jaki stawia, dotyczy liczby nowoprowadzonych regulacji, które wymagają interpretacji i objaśnień. Podkreśla, że „system podatkowy staje się nie tylko bardziej restrykcyjny i bardziej skomplikowany, ale także bardziej fiskalny”, a to nie stanowi zachęty dla napływu kapitału od inwestorów zagranicznych.

3. Kierunki nowych legislacji

Od stycznia 2019 r. weszły w życie nowelizacje ustaw o podatku dochodowym od osób prawnych oraz od osób fizycznych, jak również cztery rozporządzenia dla podatku dochodowego od osób prawnych i cztery dla podatku dochodowego od osób fizycznych. Rozporządzenia dotyczą: cen transferowych, informacji o cenach transferowych, dokumentacji cen transferowych (ustawa daje podatnikom możliwość wyboru wariantu dokumentacji za 2018 r., wynikającej z dotychczasowych przepisów lub z nowych regulacji) oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania. Trwają prace nad opracowaniem rozporządzeń w sprawie listy rajów podatkowych oraz w zakresie wzoru sprawozdania z realizacji uprzednich porozumień cenowych (Advanced Pricing Agreement, APA), które powinny wejść w życie do 1 stycznia 2020 r. Największe znaczenie dla podatników ma nowe rozporządzenie o cenach transferowych. W rozporządzeniu doprecyzowano sposób stosowania zasady cen rynkowych oraz tryb oceny zgodności warunków ustalonych przez podmioty powiązane z warunkami, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane tj. badanie porównywalności [Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, 2018, art. 1]. Rozporządzenie zawiera uszczegółowiony opis metod weryfikacji cen transferowych wraz z dopuszczoną szóstą metodą oraz rozszerzone przepisy o restrukturyzacji.

Zgodnie z przepisami, które obowiązują od 2019 r., wprowadzono możliwość uproszczonego rozliczania i dokumentowania transakcji pożyczek, oprócz usług o niskiej wartości dodanej tzw. *safe harbours* [Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, 2019, art. 11g]. Przy wycenie pożyczek podatnik może stosować marżę powyżej bazowej stopy oprocentowania (a właściwie marżę powyżej stopy bazowej) określoną w publikowanym przynajmniej raz do roku obwieszczeniu Ministra Finansów oraz przy spełnieniu określonych

w przepisach warunków¹. Dla przykładu, na rok 2019 ustalono marżę 2% oraz bazowe stopy procentowe uzależnione od waluty pożyczki (np. WIBOR 3M dla pożyczki w zł, LIBOR USD 3M – dla pożyczki w dolarach amerykańskich).

Ze względu na dużą liczbę nowych regulacji prawnych w zakresie cen transferowych i konieczność ich interpretacji Minister Finansów powołał Forum Cen Transferowych, działające przy Ministerstwie Finansów, na podstawie zarządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2018 r. w sprawie utworzenia Forum Cen Transferowych. Celem Forum jest sporządzanie rekomendacji, opinii, analiz, wniosków oraz propozycji dotyczących uproszczenia i uszczelnienia funkcjonowania systemu podatkowego w zakresie cen transferowych. Prace prowadzone są w ramach grup roboczych powoływanych dla opracowania wybranego problemu. Dotychczas grupy robocze pracowały nad sporządzeniem rekomendacji na takie tematy, jak [www 4]:

- a) hierarchia stosowania metod weryfikacji cen transferowych i wyboru najbardziej odpowiedniej metody,
- b) weryfikacja rynkowego charakteru transakcji refaktury,
- c) sporządzanie opisów zgodności warunków transakcji oraz innych zdarzeń ustalonych z podmiotami powiązanymi z warunkami, które ustaliłyby między sobą podmioty niezależne,
- d) techniczne aspekty przygotowywania analiz porównawczych,
- e) interpretacja stosowania przepisów w zakresie restrukturyzacji.

Podsumowanie

Problematyka cen transferowych stanowi niezmiennie obszar zainteresowania zarówno grup kapitałowych, jak też władz podatkowych na całym świecie. Międzynarodowe organizacje, takie jak OECD, wspierają rządy poszczególnych krajów w tworzeniu lokalnych systemów podatkowych chroniących budżety przed zmniejszeniem wpływów podatkowych, z powodu stosowania przez grupy

¹ Do warunków, które muszą być spełnione, zalicza się następujące wytyczne:

- 1) nie przewidziano wypłaty innych niż oprocentowanie opłat związanych z udzieleniem lub obsługą pożyczki, w tym prowizji lub premii;
- 2) pożyczka została udzielona na okres nie dłuższy niż 5 lat;
- 3) w trakcie roku obrotowego łączny poziom zobowiązań albo należności podmiotu powiązane go z tytułu kapitału pożyczek z podmiotami powiązanymi, liczony odrębnie dla udzielonych oraz zaciągniętych pożyczek, wynosi nie więcej niż 20 000 000 zł lub równowartość tej kwoty;
- 4) pożyczkodawca nie jest podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

kapitałowe optymalizacji podatkowej. Istotnym narzędziem optymalizacji podatkowej są ceny transferowe. Polska jest krajem, który oparł regulacje prawne w zakresie cen transferowych na wytycznych OECD i Komisji Europejskiej, a także jako jeden z pierwszych krajów wdrożył do swojego ustawodawstwa wytyczne wynikające z tzw. projektu BEPS. Aktualny porządek prawny zmierza w stronę konsensusu pomiędzy celem władz podatkowych, jakim jest uszczelnienie systemu podatkowego, a celem podatników – uproszczeniem obowiązków podatkowych. Zmieniające się regulacje prawne wymagają jednak od podatników stałego dokształcania się w zakresie prawa podatkowego oraz tworzenie nowych praktyk w zakresie cen transferowych w przedsiębiorstwach.

Literatura

- Komunikat Komisji Europejskiej do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie prac Wspólnego Forum UE do spraw Cen Transferowych w okresie od kwietnia 2009 r. do czerwca 2010 r. z dnia 25 stycznia 2011 r., Bruksela, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/ALL/?uri=CELEX%3A52011DC0016> (dostęp: 2.05.2019).
- OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en> (dostęp: 2.05.2019).
- OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, July, Paris, <https://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en> (dostęp: 2.05.2019).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, Dz.U. z 2018 r., poz. 2502.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, Dz.U. z 2018 r., poz. 2491.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie informacji o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, Dz.U. z 2018 r., poz. 2515.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie informacji o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, Dz.U. z 2018 r., poz. 2487.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 lipca 2018 r. w sprawie określenia wzoru uproszczonego sprawozdania w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, Dz.U. z 2018 r., poz. 1301.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 lipca 2018 r. w sprawie określenia wzoru uproszczonego sprawozdania w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, Dz.U. z 2018 r., poz. 1300.

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 2013 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, Dz.U. z 2013 r., poz. 494.
- 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, Dz.U. z 2009 r., nr 160, poz. 1267 z późn.zm.
- 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, Dz.U. z 2009 r., nr 160, poz. 1268 z późn.zm.
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 września 2017 r. w sprawie informacji zawartych w dokumentacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, Dz.U. z 2018 r., poz. 1300.
- Rządowy projekt Ustawy o zmianie Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 25 września 2018 r., druk nr 2860, <http://www.sejm.gov.pl/-sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2860> (dostęp: 2.05.2019).
- Ustawa z dnia 5 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2019 r., poz. 865.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2018 r., poz. 1509 z późn.zm.
- Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2018 r. w sprawie utworzenia Forum Cen Transferowych, poz. 56, <https://www.podatki.gov.pl/media/1808/utworzenie-forum-cen-transferowych.pdf> (dostęp: 2.05.2019).
- [www 1] <http://www.oecd.org> (dostęp: 2.05.2019).
- [www 2] <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1386482,ceny-transferowe-zasady-definicje-limity.html> (dostęp: 2.05.2019).
- [www 3] <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1365431,prof-gajewski-nowe-regulacje-dot-cen-transferowych-bardziej-restrykcyjne-od-wytycznych-oecd.html> (dostęp: 2.05.2019).
- [www 4] <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/dokumenty-forum-cen-transferowych> (dostęp: 2.05.2019).

DIRECTIONS OF CHANGES IN REGULATIONS OF TRANSFER PRICING IN POLAND

Summary: The issue of transfer prices applies to all capital groups carrying out intra-group transactions. Due to the fact, that transfer prices can be an instrument of tax optimization, they are subject to both international and national legal regulations. Due to the globalization of economic turnover, trends in the harmonization of legal regulations regarding transfer prices in the world should be well assessed. On the other hand, legal regulations on transfer pricing have changed so often in recent years that compliance with them is a huge challenge for related entities. The purpose of the article is to make a comparative analysis of the provisions regulating the subject of transfer prices in force until 2016, in force in 2017-2018 and in force from 1st January 2019. The article analyzes the relevant legal acts and available literature on the subject, and indicates possible further directions of changes.

Keywords: transfer pricing, capital group, related entities, tax, OECD, BEPS.