

CENY TRANSFEROWE

Lokalna i grupowa dokumentacja podatkowa
oraz inne obowiązki sprawozdawcze

redakcja naukowa Ewa Ścierska

Paweł Babicz, Danuta Langer-Babicz

Małgorzata Paszek, Ewa Ścierska

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

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

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

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zajęc

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.

prawolubni

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@wolterskluger.pl
www.wolterskluger.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)	103
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 ujmujące 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	131
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 powiązаныmi	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 wspólnik 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 powiązаныmi.

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 przemyślanej 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 powiązаныmi – 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 okazały pakiet zmian w ustawodawstwie podatkowym traktującym o wymogach związanych z dokumentowaniem transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi. 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 powiązаныmi.

* 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 powiązаныmi, 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 począwszy 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.

BIBLIOTEKA PRZEGLĄDU PODATKOWEGO

Książka stanowi poradnik, w którym w sposób kompleksowy omówiono zmiany w zakresie obowiązków dokumentacyjnych i sprawozdawczych, które wejdą w życie od 1 stycznia 2017 r., skupiając się na kwestiach mogących być źródłem rozbieżności interpretacyjnych, a w efekcie potencjalnych sporów z organami podatkowymi.

Publikacja obejmuje rozważania na temat możliwych kierunków interpretacji znowelizowanych przepisów, które zostały zobrazowane licznymi przykładami. Na szczególną uwagę zasługuje wzór dokumentacji podatkowej (lokalnej i grupowej) będący propozycją zastosowania nowych rozwiązań do typowych transakcji między podmiotami powiązаныmi.

W opracowaniu przedstawiono m.in.:

- źródła międzynarodowych regulacji dotyczących cen transferowych,
- elementy dokumentacji podatkowej lokalnej, a w sposób szczególnie budzące wątpliwości sformułowania przepisów w zakresie metody i sposobu kalkulacji dochodu (straty) oraz opisu danych finansowych, pozwalających na porównanie rozliczeń z danymi wynikającymi z zatwierdzonego sprawozdania finansowego,
- definicję podmiotów zobligowanych do włączenia do dokumentacji podatkowej lokalnej analiz danych porównawczych, omówienie etapów tego procesu oraz czynników porównywalności,
- okoliczności, w których materializuje się obowiązek dołączenia do dokumentacji lokalnej informacji o grupie podmiotów powiązanych oraz poszczególne jej elementy,
- analizę dodatkowych obowiązków sprawozdawczych, takich jak raportowanie według krajów, uproszczone sprawozdanie i oświadczenie o sporządzeniu dokumentacji.

Autorzy poszukują ponadto odpowiedzi na pytania: jakie podmioty zobligowane będą do tworzenia dokumentacji podatkowej, uwzględniając kwestię odpowiedniej skali działalności oraz istnienia powiązań (kryterium podmiotowe), a także jakie relacje będą uznane za kwalifikujące się do ujęcia w dokumentacji lokalnej (zakres przedmiotowy).

Książka przeznaczona jest przede wszystkim dla kadry menedżerskiej, specjalistów ds. finansów i księgowości – dyrektorów finansowych, analityków oraz księgowych, jak również osób odpowiedzialnych za sporządzanie dokumentacji podatkowej, w tym radców prawnych i doradców podatkowych. Zainteresuje także pracowników naukowych i studentów.



9 788380 925311 W01P01

ISBN 978-83-8092-531-1



9 788380 925311

ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUPER.PL
WWW.PROFINFO.PL

WOLTERS KLUWER POLECA

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**