

CENY TRANSFEROWE

Wybrane zagadnienia

z przedmową Jana Rudowskiego

redakcja naukowa Dominik Jan Gajewski

Jacek Bajger, Aneta Błażejewska-Gaczyńska, Stanisław Bogucki, Jacek Brolik
Bogusław Dauter, Dominik Jan Gajewski, Iwona Georgijew, Marcin Jamroży
Tomasz Kolanowski, Janusz Kudła, Krzysztof Lasiński-Sulecki, Monika Laskowska
Dominik Mączyński, Konrad Szpadzik, Wojciech Sztuba, Dariusz Wasylkowski
Aleksander Werner, Roman Wiatrowski, Krzysztof Winiarski

ZAGADNIENIA PODATKOWE

CENY TRANSFEROWE

Wybrane zagadnienia

z przedmową Jana Rudowskiego

redakcja naukowa Dominik Jan Gajewski

Jacek Bajger, Aneta Błażejewska-Gaczyńska, Stanisław Bogucki, Jacek Brolik
Bogusław Dauter, Dominik Jan Gajewski, Iwona Georgijew, Marcin Jamroży
Tomasz Kolanowski, Janusz Kudła, Krzysztof Lasiński-Sulecki, Monika Laskowska
Dominik Mączyński, Konrad Szpadzik, Wojciech Sztuba, Dariusz Wasylkowski
Aleksander Werner, Roman Wiatrowski, Krzysztof Winiarski

ZAGADNIENIA PODATKOWE

Zamów książkę w księgarni internetowej

profinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 sierpnia 2019 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Hanna Litwińczuk

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zajac

Opracowanie redakcyjne i łamanie

JustLuk

Projekt okładek serii

Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przystępujących 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 lowercase, serif font. A small heart symbol is positioned above the letter 'i'. Below the text are two horizontal wavy lines.

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

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2019

ISBN 978-83-8160-834-3

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	13
Wstęp	17
Korekty cen transferowych (<i>Jacek Bajger</i>)	21
1. Wprowadzenie	21
2. Rodzaje korekt cen transferowych	22
2.1. Uwagi wprowadzające	22
2.2. Korekty dokonywane przez administrację podatkową	22
2.2.1. Korekty pierwotne	22
2.2.2. Korekty korespondujące	23
2.2.3. Korekty wtórne	24
2.3. Korekty dokonywane przez podatników	26
2.3.1. Korekta kompensacyjna (wyrównująca)	26
2.3.2. Korekty końcoworoczne	30
3. Korekty cen transferowych w polskich przepisach	31
3.1. Korekty cen transferowych a podatek dochodowy od osób prawnych ...	31
3.1.1. Korekty pierwotne	31
3.1.2. Korekty korespondujące	32
3.1.3. Korekty wtórne	33
3.1.4. Korekty kompensacyjne	33
3.1.5. Korekty końcoworoczne	34
3.1.6. Repatriacja środków pieniężnych w efekcie dokonania korekty ...	39
3.2. Korekty cen transferowych w podatku od towarów i usług	40
4. Wnioski	41
Łańcuch dostaw a wycena transakcji między podmiotami powiązаныmi – konflikt perspektywy globalnej i lokalnej w ocenie wartości dodanej (<i>Aneta Błażejewska-Gaczyńska</i>)	42
1. Wprowadzenie	42
2. Definicja łańcucha dostaw i wartości dodanej przez niego generowanej	44
3. Ocena sposobu alokacji dochodów w grupach kapitałowych w oparciu o wartość dodaną w ramach łańcucha dostaw	48

4. Globalne polityki cen transferowych – centralna i lokalna perspektywa udziału polskich spółek w łańcuchu wartości dodanej	51
5. Jak wykazać lokalnie stosowanie zasady <i>arm's length</i> w świetle konfliktu perspektywy globalnej i lokalnej?	55
6. Wnioski	57
 Dokumentacja cen transferowych a ciężar dowodu	
(<i>Stanisław Bogucki, Jacek Brolik</i>)	58
1. Uwagi wstępne: ewolucja regulacji prawnej cen transferowych	58
2. Dokumentacja cen transferowych	62
3. Ciężar dowodu w sprawach cen transferowych	76
4. Wnioski	81
 Postępowanie w sprawach ustalenia cen transferowych (<i>Bogusław Dauter</i>)	
1. Wprowadzenie	83
2. Istota porozumień cenowych	84
3. Rodzaje porozumień cenowych	88
4. Spotkanie wyjaśniające	90
5. Wnioski w sprawie porozumienia	93
6. Modyfikacja wniosku w sprawie porozumienia	95
7. Decyzja w sprawie porozumienia	96
8. Modyfikacja decyzji w sprawie porozumienia	97
9. Koszty postępowania	99
10. Wnioski	100
 Problematyka cen transferowych w orzecznictwie	
Naczelnego Sądu Administracyjnego (<i>Dominik Jan Gajewski</i>)	102
1. Wprowadzenie	102
2. Analiza orzeczeń z lat 2016–2018 dotyczących interpretacji indywidualnych	105
3. Dokumentacja cen transferowych – interpretacje od 2016 r.	105
4. Analiza orzeczeń dotyczących dokumentacji cen transferowych	107
5. Analiza orzeczeń odwołujących się do <i>soft law</i> wypracowanego przez OECD	110
6. Wnioski	111
 Metoda podziału zysków – metoda przyszłości? (<i>Iwona Georgijew</i>)	
1. Wstęp	113
2. Wzrost znaczenia metody PSM wraz z globalizacją gospodarki oraz projektem BEPS	113
2.1. Uwagi wprowadzające	113
2.2. Podejście jednostronne	114
2.3. Podejście dwustronne	114

3. Na czym polega zastosowanie metody PSM?	116
3.1. Uwagi wprowadzające	116
3.2. Wybór najbardziej odpowiedniej metody	116
3.3. Warunki/kryteria stosowania PSM	117
3.4. Kiedy metoda PSM nie jest właściwa do zastosowania	117
3.5. Warunki stosowania PSM	119
3.5.1. Uwagi wprowadzające	119
3.5.2. Warunek 1: Unikatowy i wartościowy wkład	119
3.5.3. Warunek 2: Wysoki poziom zintegrowania działalności operacyjnej	120
3.5.4. Warunek 3: Wspólne ponoszenie istotnych ryzyk ekonomicznych lub odrębne ponoszenie ryzyk, między którymi istnieje ścisły związek	121
4. Praktyka branżowa	123
5. Digitalizacja gospodarki, przemysł i handel 4.0	123
6. Na czym polega zastosowanie metody PSM?	124
6.1. Uwagi wprowadzające	124
6.2. Podział zysków oparty na analizie udziału	125
6.3. Podział zysków oparty na analizie rezydualnej	125
7. Podział zysków oczekiwanych i zysków rzeczywiście osiągniętych	126
8. Poziom zysku stanowiący podstawę do podziału	126
9. Klucze podziału zysku	127
9.1. Uwagi wprowadzające	127
9.2. Klucze oparte na czynniku ludzkim	128
9.2. Klucze oparte na przychodach – wolumenie sprzedaży	128
9.3. Klucze oparte na kosztach (innych niż koszty osobowe)	128
9.4. Klucze oparte na aktywach	129
9.5. Inne rodzaje kluczy	129
10. Wyzwania w stosowaniu metody PSM	130
11. Wnioski	130
Usługi o niskiej wartości dodanej (Marcin Jamróży)	132
1. Źródła regulacji	132
2. Pojęcie i katalog usług o niskiej wartości dodanej	134
3. Obszary ryzyka podatkowego	137
4. Wycena usług o niskiej wartości dodanej	139
5. Dokumentowanie usług o niskiej wartości dodanej	141
6. Uwagi końcowe	143
Metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi – problemy z szacowaniem dochodu podmiotu powiązanego (Tomasz Kolanowski)	144
1. Uwagi wstępne	144

2. Kontrole cen transferowych	146
3. Szacowanie dochodu w prawie podatkowym	148
4. Szacowanie przy cenach transferowych	152
5. Metody weryfikacji cen transferowych przez organy podatkowe	156
5.1. Wstęp	156
5.2. Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej	157
5.3. Metoda ceny odprzedaży	158
5.4. Metoda koszt plus	158
5.5. Metoda podziału zysku	158
5.6. Metoda marży transakcyjnej netto	159
5.7. Technika wyceny	159
5.8. Metody niewymienione w ustawie	160
5.9. Wyjątki	161
6. Stosowanie metod weryfikacji cen transferowych a inne instytucje zapobiegające powstawaniu erozji podstaw opodatkowania	161
7. Wytyczne OECD i ich rola w weryfikacji cen transferowych	162
8. Metody weryfikacji cen transferowych – przegląd orzecznictwa sądowoadministracyjnego	167
9. Wnioski	171

Wybór metod ustalania cen transferowych z perspektywy analizy ekonomicznej

<i>(Janusz Kudła)</i>	172
1. Wprowadzenie	172
2. Metody ustalania cen transferowych	172
3. Ekonomiczne ograniczenia stosowania metod szacowania cen transferowych	175
4. Ujęcie strategiczne z punktu widzenia państwa	181
5. Wnioski	184

Czy zmiany Wytycznych OECD uzasadniają nowy sposób pojmowania przepisów o cenach transferowych w podatkach dochodowych?

<i>(Krzysztof Lasiński-Sulecki)</i>	185
1. Zasada <i>arm's length</i> w umowach w sprawie unikania podwójnego opodatkowania	185
2. Konkretyzacja zasady <i>arm's length</i> poprzez <i>soft law</i>	186
3. Projekt BEPS i co dalej?	186
4. Status Wytycznych OECD w świetle Konwencji ustanawiającej OECD	186
5. Recepja art. 9 Modelowej Konwencji OECD oraz Wytycznych OECD w polskim porządku prawnym	187
6. Doktrynalne spojrzenie na znaczenie Wytycznych OECD	188
7. Wytyczne OECD w orzecznictwie polskich sądów	191
8. II FSK 1665/15 – o jeden (?) most za daleko?	193
9. Wnioski	194

Zakres stosowania zasady <i>arm's length</i> – podejście według OECD i w Polsce (<i>Monika Laskowska</i>)	196
1. Wprowadzenie	196
2. Cel i zakres stosowania zasady <i>arm's length</i>	197
3. Rodzaje korekt objętych postanowieniami art. 9 ust. 1 Modelowej Konwencji OECD	199
4. Korekty transakcyjne (ang. <i>structural adjustments, transactional adjustments</i>)	200
5. Rewizja Wytycznych OECD (2017) – transakcje faktycznie przeprowadzone	203
6. Krytyka dopuszczalności korekty transakcji w ramach art. 9 ust. 1 Modelowej Konwencji OECD	205
7. Zakres stosowania zasady <i>arm's length</i> w Polsce	207
8. Przekształcenie lub pominięcie transakcji z podmiotem powiązanym	211
9. Wnioski	214
Podatkowe skutki stosowania cen transferowych przez podmioty należące do podatkowej grupy kapitałowej (<i>Dominik Mączyński</i>)	216
1. Wstęp	216
2. Istota unormowania podatkowej grupy kapitałowej	218
3. Skutki stosowania cen transferowych w transakcjach pomiędzy podmiotami tworzącymi PGK w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych	220
4. Skutki stosowania cen transferowych w transakcjach pomiędzy podmiotami tworzącymi PGK w świetle przepisów ustawy o podatku od towarów i usług	224
5. Wnioski	226
Praktyczne aspekty procedury APA oraz planowane kierunki zmian z uwzględnieniem kontekstu międzynarodowego (<i>Konrad Szpadzik</i>)	228
1. Wprowadzenie	228
2. Definicja APA	230
3. Elementy porozumienia	230
4. Charakter porozumienia	237
5. Kierunki zmian	237
Czy BEPS doprowadzi do stopniowego wyparcia metod jednostronnych, w tym koszt plus, i co to oznacza dla polskiej gospodarki (<i>Wojciech Sztuba</i>)	244
1. Kariera metod jednostronnych w świecie sprzed BEPS	244
2. Łańcuch tworzenia wartości i przesunięcie w stronę metod zysku transakcyjnego	248
3. Co dalej z koszt plus?	251

4. Jak stopniowe wypieranie metod jednostronnych wpłynie na polską gospodarkę?	255
5. Wnioski	259
Rola sądów administracyjnych w procesie rozstrzygania sporów o ceny transferowe w trybach przewidzianych przez prawo międzynarodowe i prawo unijne (Dariusz Wasylkowski)	
1. Wprowadzenie	260
2. Międzynarodowy i unijny kontekst prawny	262
3. Stan prawny w Polsce na tle zmian w otoczeniu międzynarodowym i unijnym	267
4. Rola sądów administracyjnych w związku z rozstrzygnięciem sporów w trybie MAP w umowach o UPO lub konwencji arbitrażowej	269
5. Rola sądów krajowych w dyrektywie arbitrażowej	277
6. Wnioski	280
Metody ustalania cen transferowych w sprawach dotyczących niedozwolonej pomocy państwa (Aleksander Werner)	
1. Uwagi wprowadzające	282
2. Ceny transferowe a jurysdykcja podatkowa	283
3. Pomoc państwa a ceny transferowe	285
4. Decyzje Komisji w sprawach dotyczących cen transferowych	289
5. Metody ustalenia cen transakcyjnych w decyzjach Komisji	291
5.1. Uwagi wprowadzające	291
5.2. Sprawa Amazon	292
5.3. Sprawa Engie	293
5.4. Sprawa Apple	294
5.5. Sprawa Fiat	296
5.6. Sprawa Starbucks	297
6. Wnioski	297
Wpływ transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi na podatek od towarów i usług (Roman Wiatrowski)	
1. Wprowadzenie	299
2. Podstawa prawna weryfikacji podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług ze względu na powiązania	299
3. Warunki zastosowania art. 32 u.p.t.u.	302
4. Możliwości określania podstawy opodatkowania pomiędzy podmiotami niepowiązаныmi	308
5. Określenie podstawy opodatkowania w ramach transakcji wykonywanych w ramach podatkowej grupy kapitałowej	312
6. Wyłączenie zastosowania art. 32 u.p.t.u.	314
7. Wnioski	315

Ratio legis przepisów o cenach transferowych.

Znaczenie Wytycznych OECD (Krzysztof Winiarski)	316
1. Uwagi wstępne	316
2. Podstawy normatywne cen transferowych	317
3. Kiedy stosować przepisy o cenach transferowych	319
4. Znaczenie Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych	325
5. Wnioski	327

Bibliografia	329
---------------------------	-----

Autorzy	337
----------------------	-----

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- dyrektywa 2006/112 – dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.)
- dyrektywa arbitrażowa – dyrektywa Rady (UE) 2017/1852 z 10.10.2017 r. w sprawie mechanizmów rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE L 265, s. 1)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- konwencja arbitrażowa – Konwencja 90/436/EEC z 23.07.1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (Dz.Urz. WE C 160 z 2005 r., s. 11, ze zm.)
- konwencja wielostronna – Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu 24.11.2016 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 1369)
- Modelowa Konwencja OECD – Modelowa Konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku (*Model Tax Convention on Income and on Capital*)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.)
- p.p.s.a. – ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2018 r. poz. 1302 ze zm.)
- rozporządzenie w sprawie cen transferowych – rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. poz. 2491)
- szósta dyrektywa – Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz. WE L 145, s. 1, ze zm.), nie obowiązuje

TFUE	- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47)
uchylone rozporządzenie w zakresie cen transferowych	- rozporządzenie Ministra Finansów z 10.09.2009 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 2014 r. poz. 1186 ze zm.)
u.p.d.o.f.	- ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1387 ze zm.)
u.p.d.o.p.	- ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 865 ze zm.)
u.p.t.u.	- ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.)
ustawa nowelizująca z 2018 r.	- ustawa z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2193 ze zm.)
Wytyczne OECD	- Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych (<i>OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations</i>)

Czasopisma i zbiory orzeczeń

CBOSA	- Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
Dor. Pod.	- Doradca Podatkowy
KPPod.	- Kwartalnik Prawa Podatkowego
ONSA	- Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSAiWSA	- Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
PiP	- Państwo i Prawo
Prz. Pod.	- Przegląd Podatkowy
ZNSA	- Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Inne

APA	- procedura zawierania uprzednich porozumień cenowych (<i>Advance Pricing Agreement</i>)
BEPS	- erozja podstawy opodatkowania i transfer zysków (<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>)
CIT	- podatek dochodowy od osób prawnych

IBFD	- portal Międzynarodowych Szkoleń Podatkowych IBFD
JTPF	- Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych (<i>Joint Transfer Pricing Forum</i>)
KAS	- Krajowa Administracja Skarbowa
MAP	- procedura wzajemnego porozumiewania się w sprawach indywidualnych (<i>Mutual Agreement Procedure</i>)
NSA	- Naczelny Sąd Administracyjny
OECD	- Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (<i>The Organisation for Economic Co-operation and Development</i>)
PGK	- podatkowa grupa kapitałowa
PIT	- podatek dochodowy od osób fizycznych
PSM	- metoda podziału zysków (<i>Profit Split Method</i>)
SSE	- specjalna strefa ekonomiczna
TS	- Trybunał Sprawiedliwości
umowa o UPO	- umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania
WSA	- wojewódzki sąd administracyjny

WSTĘP

Podjęmowane przez podatników – w tym przedsiębiorców – działania mające na celu minimalizowanie obciążeń podatkowych to zjawisko powszechne i w pewnym sensie zrozumiałe. Zmniejszeniem ciężarów daninowych zainteresowane są praktycznie wszystkie podmioty obowiązane do ich ponoszenia. Negatywne zjawisko zwane unikaniem opodatkowania (*tax avoidance*) istnieje w każdym kraju o gospodarce rynkowej. Najczęściej realizuje się przez konstruowanie sztucznych, nadmiernie zawiłych konstrukcji prawnych, które przykładowo dzielą gospodarczo jednorodne zdarzenie na etapy, aby stworzyć wrażenie istnienia wielu odrębnych zdarzeń, czy też zawierają elementy wzajemnie się znoszące. Unikaniem opodatkowania są tego rodzaju działania, które nakierowane są na osiągnięcie korzyści podatkowych niezgodnych z intencją prawodawcy, sprzecznych z celem i istotą regulacji podatkowych. Polegają one w szczególności na nadużywaniu preferencji podatkowych, nadużywaniu umów międzynarodowych, wykorzystywaniu „rajów podatkowych” i uzyskiwaniu przez to korzyści finansowej wynikającej z obniżenia ciężaru opodatkowania, ewentualnie nawet uzyskania zwrotu podatku. W tym znaczeniu przez unikanie opodatkowania rozumie się zazwyczaj podejmowanie przez podatników legalnych działań zmierzających do wyeliminowania ciężaru opodatkowania lub jego ograniczenia w stosunku do poziomu uznawanego za adekwatny do danej sytuacji, rozpoznawanej z ekonomicznego, a nie formalnego punktu widzenia.

Problematyka ta wiąże się również z postępującą globalizacją gospodarki światowej oraz uzyskiwaniem coraz istotniejszego znaczenia przez holdingi międzynarodowe. To one często wyznaczają trendy w funkcjonowaniu podmiotów gospodarczych. Szczególne znaczenie na zglobalizowanym rynku uzyskują holdingi działające transgranicznie. Opodatkowanie tych podmiotów wiąże się z takimi zjawiskami, jak optymalizacja opodatkowania czy międzynarodowe unikanie opodatkowania. Przeciwdziałanie tym zjawiskom jest utrudnione przez istnienie międzynarodowej szkodliwej konkurencji podatkowej, zachodzącej między poszczególnymi państwami, która również stanowi konsekwencję procesów globalizacyjnych. W tym zakresie mieszczą się przedsięwzięcia podejmowane przez podmioty powiązane kapitałowo i osobowo zmierzające do pozyskiwania nowych rynków zbytu, a przez to zwiększania zyskowności działalności grup przedsiębiorstw międzynarodowych oraz wykorzystania powiązań gospodar-

czych do optymalizacji podatkowej. Powiązania te powodują występowanie pomiędzy tymi podmiotami transakcji takich jak przepływ towarów handlowych między filiami przedsiębiorstw lub świadczenie usług na rzecz osób prawnych przez ich właścicieli i zarząd. Ceny transakcyjne stosowane w tych transakcjach mogą mieć decydujący wpływ na ostateczny obraz zysków lub strat w poszczególnych częściach grupy, a także na jej konkurencyjność wobec innych przedsiębiorstw. Z tych względów problematyka cen transferowych z perspektywy finansowej jest jednym z najpoważniejszych problemów polityki podatkowej na świecie¹. Przy tym problematyka ta nie powinna być identyfikowana wyłącznie z pojęciem ceny, ale przede wszystkim z pojęciem transferu ukierunkowanego na ceny, a w tym zakresie na koszty, zwłaszcza koszty usług niematerialnych, jakie występują między podmiotami powiązanymi. W skali międzynarodowej problematyka ustalenia charakteru cen transferowych pod kątem podatkowym stała się przedmiotem opracowania raportu OECD zawierającego wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych². Wytyczne te były wielokrotnie zmieniane. Istotne znaczenie miał raport OECD – *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*³ z 2013 r., zawierający rekomendację 15 działań ukierunkowanych na uszczelnienie systemu podatkowego (zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i transferu zysków). Ostatnia wersja Wytycznych została przyjęta przez Komitet Spraw Podatkowych OECD 19.05.2017 r.

Zjawiska te zostały dostrzeżone również w naszym kraju. Już na początku polskiej transformacji gospodarczej po 1989 r. zagadnienie przerzucania dochodu, jak i zaniżania wysokości obrotu w wyniku wykorzystania powiązań kapitałowych i osobowych zostało uwzględnione w prawodawstwie podatkowym⁴. Zauważyć jednak należy, że przed 2019 r. pojęcie cen transferowych nie funkcjonowało w polskim porządku prawnym. Pojawiało się ono w praktyce orzeczniczej, literaturze oraz różnych dokumentach OECD. Ewolucja tych rozwiązań prawnych została zakończona wprowadzeniem zmian wchodzących w życie 1.01.2019 r.⁵ Projektowane przepisy wpisują się w pakiet działań legislacyjnych, których celem jest uszczelnienie systemu podatkowego, w szczególności w zakresie podatków dochodowych, tak aby zapewnić powiązanie wysokości podatku płaconego przez duże przedsiębiorstwa, zwłaszcza międzynarodowe, z faktycznym miejscem uzyskiwania przez nie dochodu. Istotnym celem tych regula-

¹ H. Hamaekers [w:] H. Hamaekers, K. Holmes, J. Głuchowski, T. Kardach, W. Nykiel, *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, tłum. A. Biegalski, Z. Kukulski, Warszawa 2006, s. 175.

² *Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych. Raport Komitetu Spraw Podatkowych OECD*, tłum. K. Bany, red. L. Zawadzka, Warszawa 2004.

³ BEPS – Erozja podstawy opodatkowania i transfer zysków. Plan działań publ. 19.07.2013 r.

⁴ Art. 11 ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 21, poz. 86), art. 25 ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 80, poz. 350), art. 17 ustawy z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50).

⁵ Ustawa z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2193 ze zm.).

cji było również dostosowanie obowiązujących w Rzeczypospolitej Polskiej regulacji w zakresie cen transferowych do zmieniającego się otoczenia prawnego i gospodarczego⁶. Do wprowadzonych w obu ustawach podatkowych regulujących opodatkowanie dochodu przepisów w zakresie dokumentacji cen transferowych, zasady ceny rynkowej, definicji podmiotów powiązanych oraz korekty cen transferowych odniesiono się w poszczególnych opracowaniach. Poruszono również problematykę uprzednich porozumień cenowych w kształcie prawnym obowiązującym 1.01.2019 r. Instytucja uprzednich porozumień cenowych została wprowadzona do polskiego systemu prawa podatkowego ustawą z 30.06.2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw⁷, która dodała do przepisów ustawy dział IIa „Porozumienia w sprawach ustalania cen transakcyjnych”. Koncepcja wydawania uprzednich porozumień cenowych, uregulowana w dziale IIa Ordynacji podatkowej, może również ulec w najbliższym czasie zmianom wynikającym z potrzeb praktyki prowadzenia tych postępowań oraz mającym na celu ich usprawnienie, z uwzględnieniem zmian wprowadzonych ustawą zmieniającą z 23.10.2018 r.⁸

Praktyka stosowania wskazanych regulacji przez zainteresowanych podatników, organy podatkowe i sądy administracyjne została omówiona w poszczególnych częściach opracowania. Przedstawione nowe regulacje ze względu na datę ich wejścia w życie nie doczekały się jeszcze ocen w orzecznictwie sądowym. Opracowanie, przybliżając instytucje wiążące się ze stosowaniem przepisów o cenach transferowych podatnikom, pracownikom organów podatkowych oraz sędziom orzekającym w sprawach podatkowych, powinno posłużyć do ich lepszego poznania oraz przyczynić się do wypracowania w przyszłości linii orzeczniczej w zakresie ich stosowania. Publikacja dostarcza wielu szczegółowych informacji dotyczących problemów mogących pojawić się w związku ze stosowaniem przepisów prawnych normujących ustalanie podstawy opodatkowania w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Niewątpliwą jej zaletą jest fakt, że autorzy poszczególnych części nie tylko skupili się na prawie polskim, lecz także opisują jego odniesienia do regulacji obowiązujących na tle aktualnych w tym zakresie Wytycznych OECD. Na uwagę zasługuje także uwzględnienie zagadnienia związanego z opodatkowaniem podmiotów powiązanych podatkiem od towarów i usług, które rzadko jest poruszane w innych pozycjach dotyczących cen transferowych. Publikacja stanowi cenne źródło informacji dla praktyków podatkowych w zakresie sposobu pojmowania regulacji ustaw podatkowych dotyczących powiązań osobowych i kapitałowych.

Jan Rudowski
sędzia NSA, Prezes Izby Finansowej

⁶ Uzasadnienie rządowego projektu noweli, VIII kadencja, druk sejm. nr 2860.

⁷ Dz.U. Nr 143, poz. 1199 ze zm.

⁸ Rządowy projekt ustawy o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawierania uprzednich porozumień cenowych, 21.03.2019 r., RCL, wykaz prac UC 153.

Jacek Bajger

KOREKTY CEN TRANSFEROWYCH

1. Wprowadzenie

Zagadnienie korekt cen transferowych¹ budziło i nadal budzi wiele kontrowersji. Sam termin bywa interpretowany w różny sposób, począwszy od prostych zmian w cenie poszczególnych transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązаныmi, do bardzo istotnych modyfikacji w poziomie rentowności wykazywanej przez podmioty działające w ramach dużych grup (zwłaszcza międzynarodowych). Próby zmian rentowności podmiotów powiązanych już po przeprowadzeniu transakcji mają najczęściej znaczące konsekwencje podatkowe dla podmiotów w nich uczestniczących i mogą się wiązać z ryzykiem interwencji administracji podatkowych. Z drugiej jednak strony chęć sprostania wymogom działania na warunkach, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niezależne, wręcz nakazuje dokonywanie korekt i odpowiedniego realokowania dochodów z transakcji przeprowadzonych wcześniej na warunkach nierynkowych. W przeciwnym wypadku doszłoby do wystąpienia niepożądanego zjawiska podwójnego opodatkowania albo nieuzasadnionego zmniejszenia zobowiązań podatkowych. Zatem zarówno w interesie podatników, jak i administracji podatkowych pozostaje dokonywanie odpowiednich korekt rozliczeń pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Przeszkodą może być brak odpowiednich regulacji prawnych definiujących zasady korygowania transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi lub ich niewłaściwe zastosowanie.

¹ Określenie „ceny transferowe” w dotychczasowym piśmiennictwie bywa używane w różnych znaczeniach, zarówno wąsko, jako odpowiednik cen towarów i usług w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi, ale również jako synonim szerszego zjawiska kształtowania relacji pomiędzy takimi podmiotami, weryfikacji warunków tychże transakcji (w tym problematyki ustalania cen w transakcjach), a także ich kontroli przez organy podatkowe. Choć jest pojęciem neutralnym, termin ten bywa także używany w znaczeniu pejoratywnym, sugerując automatycznie nieuzasadniony transfer środków pomiędzy podmiotami powiązаныmi, jednakże takie podejście nie posiada aprobaty autora. Podobnie K. Tetlak, *Międzynarodowe aspekty opodatkowania dochodu* [w:] *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2017, s. 424.

W niniejszym artykule zostaną zaprezentowane zarówno teoretyczne „modelowe” sytuacje, w których możliwe jest dokonanie korekty cen transferowych, jak i odniesienie do odpowiednich polskich przepisów obowiązujących obecnie przedsiębiorców będących osobami prawnymi.

2. Rodzaje korekt cen transferowych

2.1. Uwagi wprowadzające

Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych² rozróżniają kilka rodzajów korekt odnoszących się do cen i warunków transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Korekty pierwszego typu obejmują sytuacje, gdy są one dokonywane przez administrację podatkową danego państwa po złożeniu przez podatnika deklaracji podatkowej. Obejmują one tzw. korekty pierwotne, korekty korespondujące oraz korekty wtórne. Drugim typem korekt są korekty dokonywane przez podatników przed złożeniem zeznania podatkowego, tzw. korekty kompensacyjne. Ponadto można wskazać innego rodzaju korekty zyskowności nieusystematyzowane odrębnie przez OECD, lecz raczej wykształcone w praktyce, czyli korekty końcoworoczne, dokonywane przez podatników zarówno przed, jak i po złożeniu przez nich zeznania rocznego. Można zatem wyróżnić korekty, biorąc pod uwagę różne kryteria, np. podmiot, który ich dokonuje, czy moment, w którym takie korekty mają miejsce.

2.2. Korekty dokonywane przez administrację podatkową

2.2.1. Korekty pierwotne

Korekty pierwotne (*primary adjustments*) definiuje się³ jako korekty, których administracja podatkowa w pierwszej jurysdykcji podatkowej dokonuje w stosunku do dochodów podatkowych danego podmiotu jako rezultat zastosowania zasady cen rynkowych do transakcji, w której bierze udział podmiot powiązany z innej jurysdykcji podatkowej. Warto zwrócić uwagę, że Wytyczne OECD koncentrują się na omawianiu zasad w zakresie cen transferowych w relacjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi znajdującymi się w różnych jurysdykcjach podatkowych. Polskie przepisy w zakresie cen transferowych nakazują stosowanie zasady ceny rynkowej również w relacji krajowej, a w konsekwencji umożliwiają polskim organom kontrolnym

² OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, „OECD Publishing”, Paris 2017, <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en> (dostęp: 4.07.2019 r.), dalej: Wytyczne OECD.

³ OECD, *Glossary of Tax Terms*, <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#P> (dostęp: 4.07.2019 r.); zob. również Wytyczne OECD, Słownik.

weryfikację poprawności transakcji zawieranej przez dwa krajowe podmioty powiązane. Należy przyjąć, że w przypadku doszacowania dochodów polskiemu podatnikowi w związku z dokonywaną przez niego transakcją z krajowym podmiotem powiązaniem mamy również do czynienia z dokonywaniem przez władze podatkowe korekty pierwotnej.

Korekty pierwotne polegają na zmianie poziomu dochodów podatkowych wykazywanych przed podatnika z uwagi na zastosowanie w transakcji lub transakcjach z podmiotem powiązaniem cen lub warunków, które nie zostałyby zaakceptowane przez podmioty niezależne zawierające porównywalną transakcję w identycznych lub zbliżonych okolicznościach rynkowych. Jeśli podmiot wykazał zbyt małe przychody podatkowe (wskutek zastosowania cen niższych niż rynkowe) w transakcji, w której był sprzedawcą towarów lub świadczącym usługę na rzecz podmiotu powiązanego, władze podatkowe doszuczają dodatkowy przychód z uwzględnieniem ceny, po jakiej dany towar lub usługa zostałyby sprzedane do podmiotu niezależnego. Analogicznie w przypadku gdy podatnik jest podmiotem dokonującym zakupu towarów lub usług od podmiotu z nim powiązanego za cenę wyższą niż ta, którą uzgodniłyby podmioty niezależne, władze podatkowe skorygują wysokość dochodów do opodatkowania wykazywanych przez tego podatnika przez zmniejszenie poziomu wykazywanych przez niego kosztów uzyskania przychodów związanych z ceną nabycia danego towaru bądź usługi.

2.2.2. Korekty korespondujące

W efekcie zastosowania korekty pierwotnej przez władze jednego państwa pojawi się podwójne opodatkowanie tych samych dochodów z uwagi na wcześniejsze uwzględnienie ich w dochodach podlegających opodatkowaniu w państwie, w którym siedzibę ma podmiot powiązany będący stroną transakcji, której warunki zostały odpowiednio skorygowane. Najprostszym sposobem uniknięcia takiego podwójnego opodatkowania byłoby dokonanie tzw. korekty korespondującej (*corresponding adjustment*⁴). Polega ona na tym, że drugie państwo (pod warunkiem, że zgadza się z ustaleniami władz skarbowych pierwszego państwa co do właściwej ceny, jaka powinna być ustalona w transakcji z podmiotem powiązaniem) dokonuje korekty u podmiotu powiązanego w wysokości niejako korespondującej z pierwotną korektą cen transferowych w pierwszym państwie⁵. Korekta korespondująca jest dokonywana na wniosek podatnika. Korekta taka odpowiednio zmienia (obniża) poziom dochodu do opodatkowania u podmiotu powiązanego, który zawarł transakcję z podmiotem, u którego administracja podatkowa pierwszego kraju dokonała korekty pierwotnej (doszacowania). Korekty korespondujące mają za zadanie doprowadzenie do odpo-

⁴ OECD, *Glossary of Tax Terms*.

⁵ Szerzej Wytyczne OECD, pkt 4.32–4.37.

Książka wyjaśnia najważniejsze problemy dotyczące cen transferowych. Autorzy omawiają ceny transferowe, nie tylko z punktu widzenia ekonomicznego, lecz także prawnopodatkowego.

W książce przedstawiono m.in.:

- metody korekt cen transferowych dokonywanych przez administrację podatkową;
- ocenę sposobu alokacji dochodów w grupach kapitałowych w oparciu o wartość dodaną w ramach łańcucha dostaw;
- postępowanie w sprawach ustalenia cen transferowych;
- podział zysków oczekiwanych i zysków rzeczywiście osiągniętych;
- wycenę i dokumentowanie usług o niskiej wartości dodanej;
- metody weryfikacji cen transferowych przez organy podatkowe;
- ekonomiczne ograniczenia stosowania metod szacowania cen transferowych;
- metody ustalania cen transferowych w sprawach dotyczących niedozwolonej pomocy państwa.

Autorami opracowania są wybitni specjaliści z zakresu cen transferowych – praktycy mający doświadczenie międzynarodowe, sędziowie NSA oraz teoretycy.

Książka przeznaczona jest dla dyrektorów finansowych, doradców podatkowych, radców prawnych i adwokatów specjalizujących się w problematyce podatkowej. Będzie cennym źródłem wiedzy dla specjalistów z zakresu cen transferowych funkcjonujących w podmiotach powiązanych, pracowników organów skarbowych oraz przedstawicieli judykatury.

Dominik Jan Gajewski – doktor habilitowany nauk prawnych; profesor nadzwyczajny w Instytucie Prawa Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, kierownik Centrum Analiz i Studiów Podatkowych SGH; sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (od 2017 roku delegowany do Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego); kierownik Zespołu Analiz Ekonomicznych w Biurze Orzecznictwa NSA; redaktor naczelny czasopisma naukowego „Analizy i Studia CASP”; kierownik Studiów Podyplomowych – Podatki w krajowym i międzynarodowym obrocie gospodarczym; autor ponad 190 recenzowanych publikacji naukowych (w tym 7 monografii) z zakresu międzynarodowego i krajowego prawa podatkowego.

CASP

PARTNEREM PUBLIKACJI JEST CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH
SZKOŁY GŁÓWNEJ HANDLOWEJ W WARSZAWIE



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL
WWW.PROFINFO.PL

ISBN 978-83-8160-834-3



WOLTERS KLUWER POLECA

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**

CENA 159 Zł (W TYM 5% VAT)