

RB MAGAZINE

listopad 11 (59)/2019

Wydanie specjalne

CENY TRANSFEROWE '19 '20

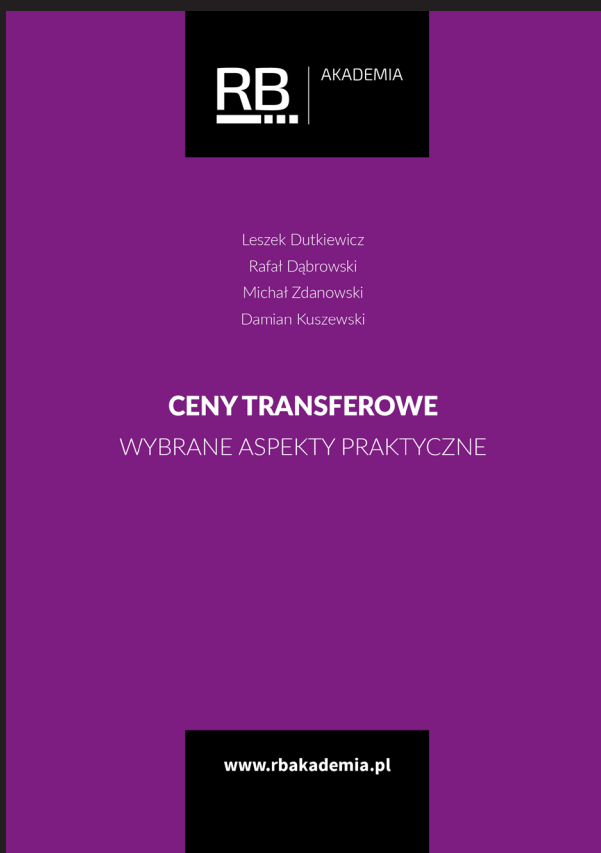
ISSN 0239-2313



9 770239 231643 >

Ceny transferowe wybrane aspekty praktyczne

Leszek Dutkiewicz, Rafał Dąbrowski, Michał Zdanowski, Damian Kuszewski



ZNAJDĄ W NIM PAŃSTWO

- Ceny transferowe na przełomie 2019 i 2020 roku
- Czym są ceny transferowe?
- Podmioty powiązane na gruncie polskich przepisów podatkowych
- Obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowych cen transferowych
- Lokalna dokumentacja cen transferowych
- Metody kalkulacji cen
- Analiza porównawcza
- Dokumentacja grupowa (Master File)
- Obowiązki sprawozdawcze podmiotów powiązanych

Cena: 69 zł

Zamów na

www.rbakademia.pl/ksiegarnia



8

JAK SPORZĄDZAĆ ANALIZY PORÓWNAWCZE I OPIS ZGODNOŚCI DLA POTRZEB DOKUMENTACJI PODATKOWYCH?

Leszek Dutkiewicz

17

UJMOWANIE KOREKT CEN TRANSFEROWYCH ZA 2018 WYSTAWIONYCH W 2019 ROKU

Katarzyna Kołbuś



24

ANALIZA PORÓWNAWCZA JAKO ELEMENT DOKUMENTACJI PODATKOWEJ CEN TRANSFEROWYCH W POLSKIM PRAWIE

Michał Zdanowski



Recharakteryzacja
oraz pominięcie transakcji
– nowe instrumenty weryfikacji cen transferowych

7

Ujmowanie korekt cen transferowych za 2018 wystawionych w 2019 roku	17
Wytyczne dotyczące składania oświadczenia o cenach transferowych	18
Oświadczenie o sporządzeniu dokumentacji podatkowej – wyjaśnienia w sprawie oświadczeń o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych	20
Resort finansów rezygnuje z uproszczonego APA	22
Analiza porównawcza jako element dokumentacji podatkowej cen transferowych w polskim prawie	24
Nowe statystyki dotyczące procedur uprzednich porozumień cenowych (APA)	28

Kalendarz zmian w cenach transferowych	4
Recharakteryzacja oraz pominięcie transakcji – nowe instrumenty weryfikacji cen transferowych	7
Jak sporządzać analizy porównawcze i opis zgodności dla potrzeb dokumentacji podatkowych?	10
Ceny transferowe. Japońska reforma podatkowa	12
Uprozczone porozumienia cenowe w świetle projektu MF ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych	14
MF ogłosiło konsultacje w sprawie projektu informacji o cenach transferowych TPR	16



Wytyczne dotyczące składania oświadczenia o cenach transferowych

18

SZANOWNI PAŃSTWO

PIĄTA EDYCJA KONFERENCJI CENY TRANSFEROWE 2019/2020 MA W TEMACIE GŁÓWNYM NOWE PODEJŚCIE DO TRANSAKCJI REALIZOWANYCH W GRUPACH PODMIOTÓW POWIĄZANYCH. PROWADZĄCY PODSUMUJĄ NOWOŚCI, JAKIE PRZYNIÓSŁ NAM MINIONY ROK, I PRZEDSTAWIĄ PLANY NA 2020. JAKO PRZYDATNY BONUS PRZYGOTOWALIŚMY DLA WAS KALENDARZ ZMIAN I PODSUMOWANIE, KTÓRE WARTO MIEĆ POD RĘKĄ.

Przez lata praktyki obserwujemy jak zmieniające się w tempie błyskawicznym otoczenie prawne dotyczące tp wprowadza w konsternację nie tylko praktykujących, ale nawet organy podatkowe. Żywo tym zainteresowani uczestniczymy w rządowym projekcie forum cen transferowych i prowadzimy na Facebooku grupę Ceny transferowe – teoria i praktyka, gdzie zgłaszacie nam swoje uwagi i wątpliwości. Skądinąd dotyczą one w dużej mierze nie tyle prawa, co praktyki dokumentacyjnej. Podstawowa trudność dotyczy pozyskiwania danych, a także dostosowania analiz do wymagań

systemu, przy czym pojawiają się trudności w zaklasyfikowaniu ich do odpowiedniej grupy analiz. Znajomość tych problemów i obecność ekspertów, którzy potrafią je rozwiązać, zapewniają już kolejny rok powodzenie kongresu Ceny Transferowe.

Zapraszam do przejrzenia artykułów, w których odzwierciedlone są zmiany tp. Artykuły pochodzą z naszych miesięczników RB Magazine oraz Doradztwo Prawne i Podatkowe – RB Biuletyn.

Katarzyna Kołbuś
Redaktor prowadząca

LISTOPAD NR 11 (59) 2019

RB Magazine
al. Jerozolimskie 123A, 02-017 Warszawa
tel. 22 276 61 84
www.russellbedford.pl

Wydawca

 Russell Bedford
taking you further

Redaktor Prowadząca
Katarzyna Kołbuś
katarzyna.kolbus@russellbedford.pl

Reklama
e-mail: marketing@russellbedford.pl

Projekt i skład
PDWA Interactive Agency
ul. Banderii 4 lok. 321
01-164 Warszawa
www.pdwa.pl

Informacje zawarte w tej publikacji są tylko dla celów informacyjnych i nie stanowią profesjonalnego doradztwa z zakresu księgowości, podatków, biznesu czy porad prawnych. Ustawy i przepisy zmieniają się szybko, więc informacje zawarte w niniejszym dokumencie mogą nie być kompletne i aktualne. Proszę skontaktować się z profesjonalnym doradcą przed podjęciem jakichkolwiek działań na podstawie zawartych informacji.

Ważne daty w cenach transferowych '19/'20

Styczeń

1

2019

Wchodzi w życie ustawa o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, wprowadzająca zmiany przepisów dotyczących cen transferowych; wprowadzone zmiany to m. in.:

- rozszerzenie katalogu metod szacowania cen transferowych – w przypadkach, gdy nie jest możliwe użycie metod transakcyjnych oraz metod zysku transakcyjnego, dopuszczone zostało użycie innej metody, najbardziej odpowiedniej w danej transakcji;
- umożliwienie podatnikowi dokonywania korekt cen transferowych poprzez zmianę wysokości uzyskanych przychodów lub poniesionych kosztów uzyskania przychodów, w przypadku spełnienia określonych warunków;
- zmiany w określeniu powiązań kapitałowych podmiotów – poziom progu zaangażowania kapitałowego, rozumiany jest nie tylko jako posiadanie w kapitale innego podmiotu udziału minimum 25%, ale ta wysokość jest również odnoszona do innych instrumentów decydujących o zależności właścicielskiej;
- nowy sposób określania obowiązku dokumentacyjnego: lokalna dokumentacja podatkowa jest sporządzana dla transakcji, której wartość, pomniejszona o podatek od towarów i usług, w roku podatkowym przekracza: 10.000.000,00 PLN (dla transakcji towarowych oraz finansowych) lub 2.000.000,00 PLN (dla transakcji usługowych oraz innych, niż wcześniej wymienione); dokumentacja grupowa Master File powinna zostać przedłożona przez podmioty powiązane, jeżeli należą one do grupy podmiotów powiązanych dla której jest sporządzane skonsolidowane sprawozdanie finansowe i której skonsolidowane przychody przekroczyły w poprzednim roku obrotowym kwotę 200.000.000,00 PLN lub jej równowartość;
- zmiany w zakresach informacji i danych, które powinny zawierać dokumentacje lokalne oraz dokumentacje grupowe (Master File);
- zmiana terminów sporządzenia dokumentacji podatkowych: dla dokumentacji lokalnych – do końca 9 miesiąca po zakończeniu roku podatkowego, dla dokumentacji grupowych – 12 miesięcy po zakończeniu roku obrotowego;
- zmiany w sankcjach wynikających z niedopełnienia obowiązków w zakresie sporządzenia dokumentacji podatkowych (m. in. uchylenie sankcyjnej stawki podatku – 50%);
- przepisy przejściowe ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw dają możliwość wyboru przez podatnika, które przepisy mają mieć zastosowanie do transakcji realizowanych w 2018 r. (tzn. czy przepisy obowiązujące w latach 2017 – 2018, czy przepisy obowiązujące od 2019 r.).

Styczeń

1

2019

Weszły w życie następujące rozporządzenia wykonawcze:

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie informacji o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie informacji o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

Kwiecień

30

2019

Weszła w życie część przepisów ustawy o zmianie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw; wprowadzone zmiany dotyczące raportowania według krajów (country by country reporting), to m. in.:

- zmiana definicji grupy podmiotów;
- zmiana kwoty progowej skonsolidowanych przychodów, obecnie to kwoty – 3.250.000.000,00 PLN oraz 750.000.000,00 EUR;
- wprowadzenie sposobu kalkulacji wyżej wspomnianej kwoty progowej w przypadku, gdy rok obrotowy obejmuje okres inny niż 12 miesięcy – wtedy kwotę progową skonsolidowanych przychodów określa się w wysokości 1/12 za każdy rozpoczęty miesiąc roku obrotowego;
- nowy termin na złożenie powiadomienia CBC-P, tj. 3 miesiące od dnia zakończenia sprawozdawczego roku obrotowego grupy podmiotów.

Listopad
29
2019

Weszły w życie przepisy ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych. W zakresie uprzednich porozumień cenowych powyższa ustawa wprowadza następujące rozwiązania:

- do powyższej ustawy przeniesiono przepisy dotyczące tzw. uprzednich porozumień cenowych (APA), poprzednio znajdujące się w ustawie Ordynacja podatkowa. Przewidziano możliwość złożenia wniosku o APA przez inwestora zagranicznego, planującego inwestycje w Polsce;
- stworzono podstawy prawne do realizacji przez Krajową Administrację Skarbową – Programu Współdziałania, tj. nowej formy dobrowolnej współpracy KAS z podatnikami, opartej na wzajemnym zaufaniu i przejrzystości postępowania. Program będzie adresowany do największych i wiarygodnych firm, tj. o przychodach powyżej 50.000.000,00 EUR oraz takich, których organizacja wewnętrznego nadzoru podatkowego zapewnia prawidłową realizację obowiązków podatkowych (chodzi o elementy ładu korporacyjnego, kontroli wewnętrznej, audytu, zarządzania ryzykiem). Dla przedsiębiorców objętych programem kwestie podatkowe będą na bieżąco wyjaśniane przez KAS;
- możliwość wyłączenia limitu z art. 15e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nastąpi jedynie w zakresie, w jakim zawarte zostało uprzednie porozumienie cenowe (APA) lub porozumienie podatkowe. Nastąpi rozszerzenie zakresu obejmowanego przez APA na okres od początku roku, w którym wniosek został złożony – obecnie wyłączenie następuje od daty złożenia wniosku. Istotny będzie moment złożenia wniosku do 31 grudnia 2019 r., gdyż tylko do takich wniosków będą miały zastosowanie przepisy przejściowe, które wskazują, że wyłączenie ograniczenia kosztów z art. 15e ustawy o CIT dotyczyć będzie również roku poprzedzającego rok złożenia wniosku (obecnie jest to rok otrzymania decyzji);
- weryfikacja stosowania APA ma przebiegać zasadniczo w ramach czynności sprawdzających prowadzonych przez Szefa KAS (z zastrzeżeniami m.in. dotyczącymi możliwości przeprowadzenia kontroli podatkowej w przypadku uzasadnionych podejrzeń nie stosowania się do warunków APA). Niezależnie od powyższego obowiązek składania corocznych sprawozdań o realizacji uzyskanych porozumień jest nadal w mocy

Styczeń
1
2020

Ustawodawca nie przewidział w tym zakresie nowelizacji, która wchodziłaby w życie z początkiem 2020 r., jednak niektóre z przepisów uchwalonych nowelizacją z 2019 roku wywołują dla podatników praktyczne skutki w 2020 r.. W tym kontekście należy zwrócić uwagę na:

- podatnicy zobowiązani sporządzają dokumentację podatkową za 2019 rok wg. nowych zasad (dokumentując rok 2018 podatnicy mieli wybór, czy chcą skorzystać z nowych przepisów, czy z przepisów w brzmieniu obowiązującym do końca 2018 r.);
- wszyscy podatnicy sporządzający dokumentację podatkową składają oświadczenie o sporządzeniu dokumentacji wg. nowego wzoru w terminie 9 miesięcy od zakończenia roku podatkowego (oświadczenie o sporządzeniu dokumentacji i stosowaniu cen na poziomie rynkowym, składane wyłącznie w formie elektronicznej);
- wszyscy podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązanymi składają nowy TP-R (wzór raportu nadal jest w trakcie opracowywania);
- informacja CBC-P [powiadomienie w zakresie obowiązku przekazania informacji o grupie podmiotów] może być składana 3 miesiące po zakończeniu sprawozdawczego roku obrotowego (czyli za 2019 r. do końca marca 2020 r.).

Recharakteryzacja oraz pominięcie transakcji – nowe instrumenty weryfikacji cen transferowych

Podatnicy zaledwie zakończyli wypełnianie obowiązków związanych z przygotowaniem dokumentacji za 2018 r., a już za chwilę będą musieli przeanalizować swoje transakcje w odniesieniu do zmian w przepisach z zakresu cen transferowych, obowiązujących od 1 stycznia 2019 r.



Jedną z istotnych zmian w zakresie cen transferowych, która weszła w życie 1 stycznia 2019 r., jest uzyskanie przez organy podatkowe narzędzi służących do kwestionowania rozliczeń pomiędzy podmiotami powiązanymi.

Od początku bieżącego roku obowiązuje art. 11c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: ustawa CIT), nadający nowe brzmienie naczelnej zasadzie, którą powinny kierować się podmioty powiązane w relacjach ze sobą, tj. zasadzie ceny rynkowej oraz definiujący warunki, na jakich powinny być zawierane transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi.

Zgodnie z obowiązującymi regulacjami warunki ustalone pomiędzy podmiotami powiązanymi – już w momencie zawierania transakcji kontrolowanej – nie powinny odbiegać od tych, jakie ustaliłyby między sobą racjonalnie działający kontrahenci niezależni w porównywalnych transakcjach i okolicznościach.

Przepis art. 11c ustawy CIT z jednej strony wskazuje na uprawnienie or-

ganów podatkowych do oszacowania dochodu podmiotów powiązanych wyłącznie poprzez korektę ceny, z drugiej strony poprzez wprowadzenie ust. 4 do art. 11c ustawy CIT wyposaża organy podatkowe w dodatkowe dwa instrumenty do przeprowadzenia weryfikacji cen transferowych, zgodnie z którymi organ podatkowy – będzie mógł:

- uznać, że w porównywalnych okolicznościach podmioty niepowiązane, kierujące się racjonalnością ekonomiczną, albo nie zawarłyby danej transakcji (pominięcie transakcji) albo
- zawarłyby inną transakcję, lub ewentualnie dokonałyby innej czynności (recharakteryzacja).

Przy recharakteryzacji oraz pominięciu transakcji organ podatkowy uwzględni:

- warunki, które ustaliły pomiędzy sobą podmioty powiązane,
- fakt, że warunki ustalone między podmiotami powiązanymi uniemożliwiają określenie ceny trans-

ferowej na takim poziomie, na jaki zgodziłyby się podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną uwzględniając opcje dostępne w momencie zawarcia transakcji.

Tym samym w badaniu transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi organy podatkowe biorą pod uwagę faktyczny przebieg transakcji i okoliczności jej zawarcia oraz rzeczywiste zachowanie stron w transakcji, a niekoniecznie zapisy umowne czy inne ustalenia dokonane pomiędzy stronami.

Organ nie może dokonać żadnej z czynności, jeśli uzasadnieniem zastosowania narzędzi recharakteryzacji lub pominięcia transakcji miałyby być wyłącznie:

- trudność w weryfikacji ceny transferowej,
- brak porównywalnych transakcji występujących pomiędzy podmiotami niepowiązanymi w porównywalnych okolicznościach.

Organy podatkowe oceniają rynkowość warunków badanych transakcji realizowanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi na podstawie ich racjonalności ekonomicznej, która nie ma legalnej definicji w ustawie CIT. Pojęcie racjonalności ekonomicznej jest natomiast wykorzystywane w Wytycznych OECD w celu przeprowadzenia weryfikacji, mającej na celu ustalenie czy analizowana transakcja pomiędzy podmiotami powiązаныmi zostałaby dokonana w taki sam sposób pomiędzy podmiotami niepowiązаныmi w porównywalnych okolicznościach ekonomicznych.

W zaktualizowanych Wytycznych OECD z 2017 r. w części D2 sekcje 1.122–1.128 zostały wskazane przykłady recharakteryzacji transakcji czy uznania, że transakcja nie powinna mieć miejsca. W szczególności w sekcji 1.126 części D2 Wytycznych OECD wskazany jest następujący przykład transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi, która mogłaby być uznana przez organy podatkowe za niewystępującą pomiędzy podmiotami niezależnymi.

Przykład 1

Podmiot 1 posiada zakład produkcyjny położony w strefie podatkowej na coraz częstsze powodzie w ostatnich latach. Podmiot ten nabywa od podmiotu powiązanego ubezpieczenie posiadanego majątku i uiszcza odpowiednią składkę wraz z roczną premią stanowiącą 80% wartości zapasów, nieruchomości. W tym przykładzie Podmiot 1 wszedł w transakcję nieracjonalną handlowo, ponieważ nie ma rynku ubezpieczeń, biorąc pod uwagę prawdopodobieństwo istotnych roszczeń, i przeniesienie lub nieubezpieczenie może być atrakcyjniejszą realistyczną alternatywą. Transakcja jest nieracjonalna z handlowego punktu widzenia, nie ma cen akceptowalnych zarówno

dla Podmiot 1, jak i podmiotu powiązanego z ich indywidualnych perspektyw”.

W takiej sytuacji organ podatkowy mógłby dokonać pominięcia transakcji realizowanej pomiędzy podmiotami powiązаныmi, uzasadniając że na wolnym rynku transakcja nie zostałaby zrealizowana, ponieważ żaden ubezpieczyciel nie zdecydowałby się na zawarcie umowy o tak wysokim poziomie ubezpieczonego ryzyka. W takim przypadku organ podatkowy określiłby dochód podatnika bez uwzględnienia obciążeń z tytułu realizacji przedmiotowej transakcji.

Natomiast w sekcji 1.128 w części D2 Wytycznych OECD z 2017 r. wskazany jest przykład transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi, która mogłaby być uznana przez organy podatkowe za nieodpowiednią i organy podatkowe mogłyby określić inną transakcję pomiędzy podmiotami powiązаныmi i określić dla niej odpowiednią cenę transakcyjną.

Przykład 2

Podmiot 1 prowadzi działalność badawczą w celu opracowania wartości niematerialnych, wykorzystywanych do tworzenia nowych produktów. Spółka zamierza przenieść na podmiot powiązany nieograniczone prawa do wszystkich wartości niematerialnych, które mogą powstać w wyniku jej przyszłych prac w okresie dwudziestu lat, za wynagrodzeniem ryczałtowym. Umowa ta jest nieracjonalna z handlowego punktu widzenia obu stron, ponieważ ani Podmiot 1, ani podmiot powiązany nie dysponują żadnymi wiarygodnymi sposobami pozwalającymi ustalić, czy płatność odzwierciedla odpowiednią wycenę, zarówno dlatego, że nie jest pewne, jaki zakres działalności mógłby prowadzić Podmiot 1 w tym okresie, jak i dlatego, że

W zaktualizowanych Wytycznych OECD z 2017 r., w części D2 sekcje 1.122 – 1.128, zostały wskazane przykłady recharakteryzacji transakcji czy uznania, że transakcja nie powinna mieć miejsca



wycena potencjalnych wyników była by całkowicie spekulacyjna.

Zgodnie ze wskazówkami zawartymi w Wytycznych OECD umowa zawarta pomiędzy podmiotami powiązаныmi, w tym forma płatności, powinna zostać zmodyfikowana dla celów analizy cen transferowych.

Struktura zastępcza zastosowana przez organ podatkowy powinna kierować się cechami istotnymi z punktu widzenia działalności gospodarczej, w tym pełnionymi funkcjami, wykorzystywanymi aktywami i podejmowanym ryzykiem w relacjach handlowych. Na podstawie powyższej analizy umowa mogłaby zostać przekształcona m.in. jako zapewnienie finansowania przez podmiot powiązany, jako świadczenie usług badawczych przez Podmiot 1 lub jeśli można zidentyfikować konkretne zaangażowane wartości niematerialne, jako licencja warunko-

wa na rozwój tych konkretnych wartości niematerialnych.

Jak wynika z powyższych przykładów, kluczowym pytaniem, które organy podatkowe powinny sobie zadać, dokonując ewentualnego oszacowania dochodów przy zastosowaniu nowych instrumentów weryfikacji cen określonych w art. 11c ust. 4 ustawy CIT, jest czy faktyczna transakcja zawarta pomiędzy podmiotami powiązаныmi została zawarta z przesłanek racjonalnych ekonomicznie, które zostałyby uwzględnione między niepowiązаныmi podmiotami w porównywalnych okolicznościach ekonomicznych.

Uznanie przez organy podatkowe transakcji za niebyłą, w przypadku gdy posiada ona znamiona racjonalności ekonomicznej, należałoby ocenić jako nieodpowiednie stosowanie zasady ceny rynkowej.

Mając na uwadze powyższe, można wskazać, iż nie wystarczy wyłącznie odpowiedź na pytanie, czy taką samą transakcję zawierają podmioty niepowiązаны. Wskazują też na to Wytyczne OECD, iż sam fakt, że transakcja nie jest stosowana między niezależnymi podmiotami nie oznacza, że nie należy jej uznawać. Podmioty powiązаны mogą mieć bowiem znacznie większe możliwości dotyczące wzajemnych ustaleń niż niezależne przedsiębiorstwa i mogą zawierać transakcje, które nie występują lub są bardzo rzadko spotykane między niezależnymi podmiotami.

Organy podatkowe powinny stosować wskazane powyżej instrumenty weryfikacji cen transferowych z dużą ostrożnością, każdorazowo biorąc pod uwagę przesłanki racjonalności ekonomicznej, które brały pod uwagę podmioty powiązаны podczas ustalania warunków współpracy.



LESZEK DUTKIEWICZ

Partner Russell Bedford Poland. Związany z firmą od 2011 roku. Dyrektor biura RBP w Katowicach. W latach 2008 – 2011 pracował dla czołowych firm doradczych (Ernst&Young, KPMG, BDO) świadcząc usługi z zakresu doradztwa podatkowego. Specjalizuje się w prawie podatkowym i gospodarczym, przede wszystkim w zakresie prawa podatkowego międzynarodowego, postępowañ podatkowych, podatku VAT oraz cen transakcyjnych. Autor publikacji o tematyce związanej z prawem podatkowym, cywilnym i międzynarodowym. Wykładowca na szkoleniach z zakresu prawa podatkowego. Posiada wykształcenie prawnicze, w 2008 roku ukończył studia na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego.

Jak sporządzać analizy porównawcze i opis zgodności dla potrzeb dokumentacji podatkowych?

LESZEK DUTKIEWICZ

Partner w Russell Bedford. Od 2011 roku związany z Russell Bedford Poland. W latach 2008 – 2011 pracował dla czołowych firm doradczych (Ernst&Young, KPMG, BDO) świadcząc usługi z zakresu doradztwa podatkowego. Specjalizuje się w prawie podatkowym i gospodarczym, przede wszystkim w zakresie prawa podatkowego międzynarodowego, postępowań podatkowych, podatku VAT oraz cen transakcyjnych. Autor publikacji o tematyce związanej z prawem podatkowym, cywilnym i międzynarodowym. Wykładowca na szkoleniach z zakresu prawa podatkowego. Posiada wykształcenie prawnicze, w 2008 roku ukończył studia na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego.

Ministerstwo Finansów opublikowało pierwsze rekomendacje Forum Cen Transferowych. Rekomendacje dotyczą dwóch aspektów, z którymi podatnicy mogą mieć trudności podczas prac związanych z przygotowywaniem dokumentacji podatkowych dla swoich transakcji, rekomendacje dwóch pierwszych grup roboczych dotyczą sporządzania analiz porównawczych oraz opisów zgodności. Rekomendacje 1 grupy roboczej dotyczą technicznych aspektów przygotowywania analiz porównawczych.

Wnioski przedstawione w raporcie dotyczą przede wszystkim tego z jakich danych i w jaki sposób może korzystać podatnik sporządzający analizę porównawczą. W rekomendacji wskazano m.in. w jaki sposób należy rozumieć ustawowe kryterium lokalności danych (co budzi uzasadnione wątpliwości podatników wobec zapisu ustawowego, zgodnie z którym analiza danych porównawczych powinna zawierać dane porównywalne o podmiotach mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli dane są dla podatnika dostępne). W odniesieniu do tego kryterium wyjaśniono, że podatnicy powinni w pierwszej kolejności kierować się czynnikami porównywalności a to czy ostatecznie zidentyfikowane dane będą miały charakter lokalny, regionalny, globalny czy też inny, powinno być pochodną tych czynników i dostępności danych. Zgodnie z rekomendacją brak lokalnych obserwacji w przyjętej próbie nie może stanowić przesłanki do zakwestionowania analizy porównawczej, o ile ustawowe

kryteria porównywalności są spełnione.

Publikacja zawiera również uwagi dotyczące wykorzystania danych wewnętrznych, w których wskazano ich korzystanie z jakiego źródła informacji jest zarówno korzystne z punktu widzenia podatnika (czas i koszty) jak i preferowane przez organy podatkowe (potencjalnie wysoki stopień porównywalności). Ich wykorzystanie wymaga zachowania ścisłych kryteriów porównywalności, w związku z czym decydując się na korzystanie z danych wewnętrznych podatnik powinien zadbać o odpowiednie udokumentowanie, że takie kryteria porównywalności w przypadku wykorzystanych danych wewnętrznych zostały spełnione.

W komentarzu dotyczącym wykorzystania danych ofertowych wskazano natomiast, że co do zasady dane z ofert powinny stanowić źródło informacji do sporządzania opisu zgodności warunków transakcji, a jedynie nieliczne dane ofertowe (pochodzące np. z giełdy towarowej) po spełnieniu kryteriów

porównywalności, mogą potencjalnie stanowić dane przydatne dla przeprowadzenia analizy porównawczej metodą porównywalnej ceny niekontrolowanej.

Wskazano przy tym, że żaden przepis polskiej ustawy ani dokumenty OECD czy też JTPF nie zawierają zapisów, które zabraniałyby wykorzystanie danych ofertowych w procesie analizy rynkowych warunków transakcji.

Z pozostałych uwag jakie zostały przedstawione w tej publikacji warto zwrócić uwagę również na te dotyczące wykorzystania/odrzućenia wartości skrajnych z próby danych porównawczych. W praktyce sporządzając analizy porównawcze, szczególnie w przypadku danych dotyczących całych podmiotów, w trakcie doboru próby podatnicy pozyskują dane podmiotów, które osiągnęły stratę, w dotychczasowej praktyce pojawiały się często wątpliwości, czy takie dane mogą być wykorzystane. Rekomendacja w tym zakresie wskazuje, że ujemny wynik finansowy danego podmiotu nie powinien być wyłączną podstawą do jego wyeliminowania w trakcie doboru próby. Konieczność wyłączenia danych dotyczących takiego podmiotu może zaistnieć, o ile jest to uzasadnione okolicznością, iż podmiot ten nie spełnia któregoś (jednego lub wielu) z kryteriów porównywalności przyjętych w trakcie przeprowadzania analizy. Wskazano również, że dopuszczenie możliwości posługiwania się miarami statystycznymi powinno służyć wyeliminowaniu wpływów wartości skrajnych na ostateczny zakres jaki w wyniku analizy zostaje ustalony jako przedział wartości rynkowych.

W pozostałych komentarzach w większości potwierdzono obserwacje, jakie są znane na dzień dzisiejszy na podstawie obowiązujących przepisów i utrwalonej praktyki:

- potwierdzono, iż organy skarbowe nie powinny stosować danych pochodzących ze źródeł niedostępnych publicznie (zakaz stosowania tzw. secret comparables);
- potwierdzono, iż brak jest wytycznych dotyczących rekomendowanej czy też minimalnej liczebności próby porównawczej;
- co do wyboru punktu z przedziału wskazano, iż co do zasady każdy punkt w przedziale, w którym znajdują się dane spełniające kryteria porównywalności stanowi informację o cenie rynkowej;
- potwierdzono konieczność dokonywania cyklicznego przeglądu rzeczywistego przebiegu transakcji w celu dokonania aktualizacji analizy porównawczej w sytuacji gdy podatnik stwierdzi w oparciu o indywidualnie przyjęte kryteria porównywalności powstanie znacznych różnic.

Publikacja 2 grupy roboczej dotyczy sporządzania opisów zgodności warunków transakcji oraz innych zdarzeń ustalonych z podmiotami powiązanyymi z warunkami, które ustaliłyby między sobą podmioty niezależne. W ramach publikacji zawarto komentarze, które mogą stanowić pewną podpowiedź w jaki sposób podatnicy mogą sobie poradzić ze sporządzeniem opisu zgodności:

- wskazano, iż sporządzając opis zgodności podatnik powinien wyjaśnić dlaczego przygotowanie analizy porównawczej nie było możliwe (nie ma obowiązku „eliminowania” wszystkich dopuszczalnych metod szacowania cen) następnie wskazać z jakich danych skorzystał (informacje wewnętrzne dotyczące przyjętej praktyki, znajomość branży, profesjonalnych standardów itp.), uzasadnić wybór tych danych

i ostatecznie przedstawić wyniki przeprowadzonej przez siebie analizy;

- opisem zgodności może być każde opracowanie lub wywód, na mocy którego podatnik uprawdopodobni, że w transakcji kontrolowanej zastosował warunki rynkowe;
- opis może mieć dowolną formę – opisu słownego, graficznego, diagramu, zestawienia tabelarycznego, czy też łącznie kilku takich form;
- opis zgodności może zawierać wyceny niezależnych ekspertów, ogólnodostępne analizy rynkowe/branżowe, powszechnie używane w danej branży notowania rynkowe, informacje na temat ofert cenowych, dane wewnętrznie dostępne dla podatnika (umowy z kontrahentami, polityki wewnętrzne i inne), przeprowadzone analizy dotyczące inwestycji/produktu/ponoszonych kosztów, odniesienie do ogólnej sytuacji ekonomicznej czy też do Wytycznych OECD oraz prac JTPF.

W zakresie powyższych komentarzy/rekomendacji podatnicy mogą nadal odnieść wrażenie braku jednoznacznych wskazówek w wielu aspektach, jednak powyższe wskazówki można potraktować jako zalecenie, aby podatnicy nie obawiali się wykorzystywać wszelkich dostępnych wewnętrznie czy też zewnętrznie danych dla analizowania oraz potwierdzania rynkowego charakteru realizowanych transakcji z podmiotami powiązanyymi. Ze względu na charakter tematyki cen transferowych formułowanie wszelkiego rodzaju generalnych zaleceń zawsze będzie zawierało zastrzeżenie, iż w każdym przypadku należy odwołać się do indywidualnych, specyficznych warunków i okoliczności danej konkretnej transakcji.

Ceny transferowe. Japońska reforma podatkowa



W dobie globalizacji, wraz z rozwojem biznesu międzynarodowego, transakcje wewnętrzne pomiędzy międzynarodowymi filiami / podmiotami zależnymi globalnych organizacji stały się bardziej powszechne.

Wartości tych transakcji są powszechnie nazywane cenami transferowymi. Transakcje cen transferowych to zazwyczaj przeniesienie zysku z kraju, w którym obowiązują wysokie podatki do kraju, w którym obowiązują niższe podatki – obejmuje to także wartości niematerialne, które są trudne do wyceny. Raport OECD dotyczący BEPS (Base Erosion and Profit Shifting - erozja podstawy opodatkowania i przerzucanie zysków) oraz wynikające z niego wytyczne stanowią próbę rozwiązania powyższych

problemów. Japonia wprowadzając ostatnio reformy prawa podatkowego zamierzała dostosować swoje przepisy do wytycznych zawartych w raporcie końcowym OECD wynikającym z projektu wytycznych dotyczących BEPS. Reformy te wdrażają również wytyczne OECD dotyczące trudnych do wycenienia wartości niematerialnych (HTVI - Hard-to-Value Intangibles) oraz rozwiązania dotyczące przeniesienia zysków.

Reformy prawa podatkowego w Ja-

ponii zawierają kilka zmian, w tym:

- doprecyzowanie definicji wartości niematerialnych,
- przyjęcie metody zdyskontowanych przepływów pieniężnych (DCF - Discounted cash flow) jako metody szacowania cen transferowych,
- wydłużenie okresu przedawnienia z sześciu do siedmiu lat,
- sformalizowanie wykorzystania przedziału międzykwartylowego.



Poniżej przeanalizujemy każdy z tych obszarów.

Definiowanie wartości niematerialnych

Wartości niematerialne z natury są niejasne. To właśnie utrudnia ich wycenę. Aktywa materialne, takie jak nieruchomości i maszyny oraz aktywa finansowe, takie jak gotówka i akcje, są stosunkowo łatwe do oszacowania. Wytyczne OECD dotyczące cen transferowych wyjaśniają, że składnik wartości niematerialnych to coś, co nie jest aktywem fizycznym lub finansowym, który może być własnością lub być kontrolowany w celu wykorzystania w działalności komercyjnej.

Przykłady obejmują: własność intelektualną (np. patenty), prawa wynikające z licencji handlowych i rządowych, wartość przedsiębiorstwa, marki i znaki towarowe.

Metoda zdyskontowanych przepływów pieniężnych (DCF)

Metoda zdyskontowanych przepływów pieniężnych nie jest nowością w Japonii. Stosowana jest już od ponad 40 lat. Zmianą jest to, że prawo japońskie sformalizowało jej stosowanie. Zasadniczo Metoda zdyskontowanych przepływów pieniężnych podaje bieżącą wycenę w oparciu o zdyskontowaną przyszłą wartość wynikającą z zakładanych przyszłych przepływów pieniężnych w przypadku, gdy przedsiębiorstwa nie są w stanie dostarczyć niezbędnych informacji pozwalających na ustalenie ceny transferowej na warunkach rynkowych (ceny, po której dwie niepowiązane ze sobą firmy zawarłyby transakcje). Japońska Krajowa Agencja Podatkowa (NTA) może wykorzystać Metodę zdyskontowanych przepływów pieniężnych do oszacowania podatku poprzez obliczenie ceny rynkowej. Metoda jest dostępna

nie tylko dla Krajowej Agencji Podatkowej, mogą z niej korzystać również podatnicy. Ustawodawstwo wprowadza formalne zezwolenie na jej stosowanie jako sposobu wyceny wartości niematerialnych. Jest to rozwiązanie wcześniej niespotykane w prawie japońskim.

Przedłużenie okresu przedawnienia

Okres, w którym Krajowa Agencja Podatkowa może zgodnie z prawem korygować decyzje podatkowe, został przedłużony z sześciu do siedmiu lat. Daje to więcej czasu, aby dostrzec wpływ działania danego składnika aktywów, umożliwiając dokładniejsze określenie, czy cena rynkowa z handlowego punktu widzenia jest uzasadniona.

Sformalizowanie wykorzystania przedziału międzykwartylowego

Prawo japońskie dzięki reformom prawa podatkowego ponownie sformalizuje rozwiązanie, które jest już używane. Przedział międzykwartylowy jest systemem korygującym, który może być stosowany do modyfikowania ceny transakcyjnej w przypadku braku dokładnych danych.

Bardziej szczegółowe informacje

Podczas gdy japońscy ustawodawcy są gotowi do wprowadzenia zmian w japońskim prawie podatkowym, my nadal czekamy na bardziej szczegółowe informacje wyjaśniające, jak nowe regulacje będą wyglądały w praktyce. Biorąc pod uwagę, że nowe przepisy będą miały zastosowanie od kwietnia 2020 r., spodziewamy się, że ich objaśnienie nastąpi jeszcze w 2019 r.

źródło: Masatoshi Ito, Transfer pricing – overview of Japanese tax reform, Russell Bedford Business World, september 2019



UPROSZCZONE POROZUMIENIA CENOWE W ŚWIETLE PROJEKTU MF USTAWY O ROZ- STRZYGANIU SPORÓW DOTYCZĄCYCH PO- DWÓJNEGO OPODATKOWANIA ORAZ ZAWIE- RANIU UPREDZNICH POROZUMIEŃ CENOWYCH

W ślad za wcześniejszymi komunikatami pod koniec marca 2019 r. Ministerstwo Finansów przedstawiło projekt ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych.

Zgodnie z tytułem projektu ustawy oraz wcześniejszymi zapowiedziami projekt ten ma na celu uporządkowanie 2 zagadnień:

- rozstrzygnięcia sporów dotyczących podwójnego opodatkowania

W tym zakresie celem ustawy jest skonkretyzowanie i zapewnienie przejrzystości zasad rozwiązywania sporów jakie mogą powstać na tle problematyki podwójnego opodatkowania, a jakie już funkcjonują na gruncie dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania a także na gruncie wielostronnej umowy międzynarodowej (tzw. Konwencji Arbitrażowej).

- porozumień w sprawach ustalenia cen transferowych

W odniesieniu do tego zagadnienia projekt ustawy przewiduje przeniesienie do treści nowego aktu normatywnego dotychczasowych uregulowań zawartych w dziale IIA Ordynacji podatkowej

Porozumienia w sprawach ustalenia cen transferowych oraz uzupełnienie dotychczasowych zasad o możliwość zawierania uproszczonych porozumień cenowych.

Warto zatrzymać się na zaproponowanej treści regulacji dotyczącej uproszczonych porozumień cenowych. Od momentu pierwszych zapowiedzi podatnicy dość długo oczekiwali na skonkretyzowaną propozycję w zakresie możliwości uzyskania uproszczonego porozumienia cenowego, co wynika z tego, że samo narzędzie wydaje się być przydatnym instrumentem do ograniczenia ryzyka związanego z ustalaniem cen w transakcjach między podmiotami powiązаныmi, natomiast dotychczasowa procedura uzyskiwania podstawowego porozumienia cenowego była na tyle skomplikowana, czasochłonna i kosztowna, że liczba zawartych porozumień jest stosunkowo niewielka. Sytuacja ta miała się zmienić diametralnie po wprowadzeniu możliwości uzyskiwania porozumień cenowych w trybie uproszczonym.

Uproszczony tryb porozumienia cenowego – teoria

W treści uzasadnienia do projektu wskazano, że projekt ten zrealizuje większość z zapowiadanych wcześniej uproszczeń, które mają polegać przede wszystkim na:

- ograniczeniu zakresu informacji wymaganych we wniosku;
- umożliwieniu składania oświadczeń zamiast znacznej liczby dokumentów;
- wprowadzeniu niższej, zryczałtowanej opłaty;
- wprowadzenie 3-miesięcznego terminu na przeprowadzenie postępowania w zakresie uzyskania uproszczonego APA;
- możliwości przeniesienia wniosku złożonego w dotychczasowej procedurze podstawowej do nowej procedury uproszczonej (jak również w drugą stronę, jeżeli podatnik złoży wniosek w trybie uproszczo-

nym, ale nie będzie możliwości jego zakończenia w tym trybie, możliwości przeniesienia wniosku z procedury uproszczonej do procedury standardowej).

Uproszczony tryb porozumienia cenowego – realizacja

Jak prezentuje się realizacja tych założeń w świetle treści zaproponowanych rozwiązań na podstawie przedstawionych projektowanych przepisów ustawy?

Na wstępie rozczarować może treść art. 71 pkt 2), zgodnie z którym uproszczone porozumienie cenowe może być wydane wyłącznie dla transakcji dotyczących:

- usług o niskiej wartości dodanej;
- ponoszenia opłat za korzystanie lub prawo do korzystania ze znaku towarowego lub z wiedzy/informacji stanowiących tzw. know-how.

Jest to niewątpliwie zdecydowanie zawężony zakres tematyki, jaka może być przedmiotem uproszczonego porozumienia cenowego względem zakresu jakiego oczekivaliby podatnicy.

Przechodząc do przepisów Rozdziału 3 projektu ustawy, poświęconego uproszczonym porozumieniom, wskazano, że uproszczone porozumienia nie będzie można uzyskać dla transakcji zakończonych przed dniem złożenia wniosku, jak również w sytuacji kiedy udział dochodów wnioskodawcy w przychodach w co najmniej dwóch latach podatkowych jest niższy niż 1%. Te ograniczenia są dosyć racjonalne, przy czym wymóg utrzymania udziału dochodów w przychodach na poziomie nie niższym niż 1% ma do-

tyczyć również pierwszych dwóch latokresu, na jaki uproszczone porozumienie zostało wydane.

Jeśli chodzi o samą procedurę uzyskania uproszczonego porozumienia cenowego, to zmiany są dostrzegalne, wniosek o wydanie uproszczonego porozumienia cenowego ma zawierać:

- informacje o transakcji kontrolowanej (przede wszystkim zwięzły opis z uzasadnieniem potrzeby zawarcia transakcji oraz wskazanie wybranej metody weryfikacji ceny transferowej wraz z jej kalkulacją, jaką należy przedstawić w edytowalnej formie elektronicznej);
- oświadczenia dotyczące uzasadnienia ekonomicznego dla dokonania transakcji kontrolowanej;
- opis korzyści ekonomicznych wynikających z zawarcia transakcji;
- analizę porównawczą albo analizę zgodności albo oświadczenie, że wnioskodawca korzysta z safe harbour dla usług o niskiej wartości dodanej;
- propozycję okresu obowiązywania uproszczonego porozumienia cenowego.

Wskazano przy tym, iż uproszczone porozumienie cenowe może być wydane na okres nie dłuższy niż 3 lata podatkowe, może ono być odnawiane na kolejne 3 letnie okresy (wielokrotnie) pod warunkiem, że elementy uproszczonego porozumienia cenowego nie uległy istotnej zmianie.

Postępowanie w sprawie uproszczonego porozumienia cenowego powinno być zakończone w ciągu 3 miesięcy od dnia jego wszczęcia, zryczałtowana

opłata ma wynosić 20.000 zł.

Skrócenie czasu trwania jest więc niewątpliwie, choć sposób sformułowania przepisu pozostawia pewien margines – wskazano, że porozumienie powinno być wydane bez zbędnej zwłoki nie później niż w ciągu 3 miesięcy.

W art. 101 projektu ustawy przewidziano możliwość zmiany trybu postępowania z postępowania w sprawie standardowego uprzedniego porozumienia cenowego na postępowanie w sprawie uproszczonego postępowania cenowego. Stwierdzenie istnienia takiej możliwości będzie leżało po stronie organu podatkowego, który powinien zawiadomić o tym wnioskodawcę, który będzie miał 3 miesiące na podjęcie decyzji.

W kontekście przedstawionego projektu w zakresie możliwości uzyskania uprzedniego porozumienia cenowego interesujące jest w jaki sposób podatnicy ocenią tę regulację, co do:

- zakresu transakcji jakich może dotyczyć uproszczone porozumienie cenowe, czy możliwe jest wskazanie innych transakcji, które z punktu widzenia podatników powinny być objęte możliwością uzyskania uproszczonego porozumienia cenowego?
- zakresu informacji, jakie trzeba zebrać i udostępnić aby uzyskać uproszczone porozumienie cenowe – czy może to stanowić zachętę do zawierania tego rodzaju porozumień?
- przewidywanego czasu trwania/kosztów/wymogów formalnych – czy są adekwatne do korzyści jakie wiążą się z zawarciem uproszczonego porozumienia cenowego?

LESZEK DUTKIEWICZ

Partner w Russell Bedford. Od 2011 roku związany z Russell Bedford Poland. W latach 2008 – 2011 pracował dla czołowych firm doradczych (Ernst&Young, KPMG, BDO) świadcząc usługi z zakresu doradztwa podatkowego. Specjalizuje się w prawie podatkowym i gospodarczym, przede wszystkim w zakresie prawa podatkowego międzynarodowego, postępowań podatkowych, podatku VAT oraz cen transakcyjnych. Autor publikacji o tematyce związanej z prawem podatkowym, cywilnym i międzynarodowym. Wykładowca na szkoleniach z zakresu prawa podatkowego. Posiada wykształcenie prawnicze, w 2008 roku ukończył studia na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego.

MF OGŁOSIŁO KONSULTACJE W SPRAWIE PROJEKTU INFORMACJI O CENACH TRANSFEROWYCH TPR



Ministerstwo Finansów zamieściło testowy formularz interaktywny TPR-C, który ma być przedmiotem konsultacji.

Przepisy dot. cen transferowych, obowiązujące od 1 stycznia 2019 r., wprowadzają obowiązek składania przez podmioty powiązane informacji o cenach transferowych na podstawie art. 11t ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych¹ oraz art. 23zf ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych². Informacja ta jest sporządzana na podstawie wzoru dokumentu elektronicznego zamieszczonego w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. W wyniku przeprowadzonych do tej pory prac udostępniono schematy (struktury logiczne) informacji o cenach transferowych: <https://www.gov.pl/web/finanse/struktury-tpc>.

Jednocześnie w celu ograniczenia kosztów administracyjnych, szczególnie dla małych i średnich przedsiębiorstw, a także realizując postulaty zgłaszane przez uczestników Forum Cen Transferowych, Ministerstwo Finansów przygotowało projekt formularza interaktywnego, pozwalającego na wywiązanie się przez podatników z ww. obowiązku

sprawozdawczego, bez konieczności zakupu dodatkowego oprogramowania. Celem konsultacji jest uzyskanie opinii podatników w zakresie poprawności merytorycznej i logicznej formularza interaktywnego informacji o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (TPR-C). Zgłaszane uwagi zostaną uwzględnione przy przygotowaniu analogicznego formularza interaktywnego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (TPR-P).

Po ściągnięciu formularza wyświetla się krótki formularz, na którym jest miejsce na identyfikację podmiotu składającego i podmiotu, którego dotyczy informacja, oraz 2 pytania. Powstaje pytanie czy cały wkład dotyczący transakcji i metod, o którym mowa w ustawie i rozporządzeniu, podatnicy dostaną odrębnie?

Testowy formularz interaktywny TPR-C możesz pobrać tutaj: <https://www.russellbedford.pl/aktualnosci/zmiany-w-podatkach/item/1517-mf-oglosilo-konsultacje-w-sprawie-projektu-informacji-o-cenach-transferowych-tpc.html>

LESZEK DUTKIEWICZ

Partner Russell Bedford Poland. Związany z firmą od 2011 roku. Dyrktor biura RBP w Katowicach. W latach 2008 – 2011 pracował dla czołowych firm doradczych (Ernst&Young, KPMG, BDO) świadcząc usługi z zakresu doradztwa podatkowego. Specjalizuje się w prawie podatkowym i gospodarczym, przede wszystkim w zakresie prawa podatkowego międzynarodowego, postępowań podatkowych, podatku VAT oraz cen transakcyjnych. Autor publikacji o tematyce związanej z prawem podatkowym, cywilnym i międzynarodowym. Wykładowca na szkoleniach z zakresu prawa podatkowego. Posiada wykształcenie prawnicze, w 2008 roku ukończył studia na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego.

UJMOWANIE KOREKT CEN TRANSFEROWYCH ZA 2018 WYSTAWIONYCH W 2019 ROKU

Korekta cen transferowych (korekta dochodowości zgodnie z benchmarkiem) za 2018. Faktura dotycząca korekty dochodowości dotycząca 2018, wystawiona 2019. Jak ją potraktować do CIT (koszt 2018, koszt 2019 czy NKUP) w świetle zmian w CIT od 2019 oraz co z VAT? Na to pytanie odpowiada komunikat opublikowany na stronie Ministerstwa Finansów.



W księgach podatkowych opisane wyżej rozliczenia powinny być ujmowane na zasadach wynikających z przepisów obowiązujących do końca 2018 r., co potwierdza komunikat opublikowany 11.03.2019.

Ustawą z dnia 23 października 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. z 2018 r. poz. 2193), zwanej dalej „ustawą zmieniającą”, wprowadzone zostały przepisy szczególne dotyczące zasad ujmowania tzw. korekt cen transferowych (ang. transfer pricing compensating adjustments). Przepisy te regulują ujmowanie na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych [1] oraz podatku dochodowego od osób fizycznych [2]

korekt cen transferowych dokonywanych przez podatnika. Przepisy te weszły w życie z dniem 1 stycznia 2019 r.

Przepisy te znajdują zastosowanie do korekt cen transferowych dotyczących transakcji kontrolowanych realizowanych w 2019 r. (tj. od 1 stycznia 2019 r.). Powyższe wynika wprost z art. 26 ust. 1 ustawy zmieniającej, który stanowi, że zmienione przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (w tym przepisy dotyczące ujmowania korekt cen transferowych) stosuje się do transakcji lub innych zdarzeń, rozpoczętych i niezakończonych przed dniem 1 stycznia 2019 r., w zakresie tej części transakcji lub innych zdarzeń, które są realizowane w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2018 r.

A contrario korekty cen transferowych wystawione w 2019 r., lecz dotyczące transakcji lub innych zdarzeń realizowanych w 2018 r. (tj. do 31 grudnia 2018 r.), powinny być ewidencjonowane dla celów podatków dochodowych na zasadach wynikających z przepisów obowiązujących do końca 2018 r.

[1] Art. 11e ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1036, z późn. zm.) w powiązaniu z art. 12 ust. 3aa i ust. 3l pkt 2 oraz art. 15 ust. 1ab i ust. 4k pkt 2 teże ustawy

[2] Art. 23q ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1509, z późn. zm.) w powiązaniu z art. 14 ust. 1ca i ust. 1o pkt 2 oraz art. 22 ust. 1ab i ust. 7e pkt 2 teże ustawy

KATARZYNA KOŁBUŚ

Redaktor prowadząca RB Magazine. Od ponad 10 lat związana z prasą branżową, m.in. Gazetą Finansową i portalem ipip.com.pl, który poświęcony jest finansom, podatkom, prawu, polityce i gospodarce. Ukończyła filologię polską na UMCS oraz językową redakcję tekstu na UW

WYTYCZNE DOTYCZĄCE SKŁADANIA OŚWIADCZENIA O CENACH TRANSFEROWYCH

18.07. na stronie Ministerstwa Finansów zostało opublikowane kolejne wyjaśnienie dotyczące znolizowanych przepisów odnośnie dokumentacji cen transferowych.

Dotyczy ono wielu zagadnień związanych z praktycznymi aspektami składania oświadczenia o sporządzeniu dokumentacji lokalnej według nowych zasad – obowiązku, o którym mowa w art. 11m ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 865, dalej: „ustawa o CIT”) oraz – w art. 23y ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1509, z późn. zm., dalej: „ustawa o PIT”). Mowa o przepisach, które weszły w życie z dniem 1 stycznia 2019 r., a więc obejmujących oświadczenia jakie składać będą podatnicy za rok obrotowy 2019. Jedyny wyjątek może dotyczyć tych podmiotów, które zdecydowały się zastosować nowe regulacje w zakresie cen transferowych już za rok podatkowy rozpoczynający się po 31 grudnia 2017 r. Jest to o tyle istotne, że terminy na złożenie oświadczenia przez te podmioty upływają z końcem dziewiątego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego. Oznacza to, że najwcześniejszym terminem do złożenia takiego oświadczenia będzie 30 września tego roku.

Oświadczenie o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych, według znolizowanych na początku roku przepisów, jest to dokument elektroniczny, złożony za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Or-



dynacji Podatkowej. Jego celem jest potwierdzenie, że zobowiązany do tego podmiot sporządził lokalną dokumentację cen transferowych i że ceny te są ustalane na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. Są to elementy merytoryczne oświadczenia zawarte w art. 11m ustawy o CIT oraz w art. 23y ustawy o PIT. Opublikowane wyjaśnienie zawiera przykładowe wzory takiego oświadczenia.

Dodatkowo w wyjaśnieniu wskazano również na elementy formalne, nie wynikające bezpośrednio z przepisów ustaw o podatku dochodowym, wskazane jako wymagane.

Są to dane podmiotu składającego oświadczenie tj.:

- pełna nazwa / imię i nazwisko – dla oświadczeń składanych przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej;
- numer identyfikacji podatkowej, a w przypadku jego braku – inny numer identyfikacyjny wraz z określeniem jego rodzaju;
- adres (kraj, miejscowość, kod pocztowy, ulica, numer budynku, numer lokalu) siedziby lub zarządu, a w przypadku osób fizycznych – adres zamieszkania;

- wskazanie funkcji pełnionej w podmiocie przez każdą z osób podpisujących oświadczenie.

Wyjaśnienia Departamentu nie rozstrzygają przy tym jednoznacznie, czy treść oświadczenia należy zawrzeć w piśmie ogólnym w miejscu



pola tekstowego, czy też jako odrębny załącznik do pisma.

Informacja zamieszczona przez Ministerstwo Finansów podkreśla również kto jest zobowiązany do podpisania takiego oświadczenia za pomocą podpisu zaufanego albo certyfikatu (podpisu) kwalifikowanego. Zgodnie z przepisami ustaw

o podatku dochodowym jest to kierownik jednostki w rozumieniu Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 351, dalej: „Ustawa o Rachunkowości”) przez co rozumie się:

- członka zarządu lub innego organu zarządzającego, a jeżeli organ jest wieloosobowy – członków tego organu, z wyłączeniem pełnomocników ustanowionych przez jednostkę;
- w przypadku spółki jawnej i spółki cywilnej – wspólników prowadzących sprawę spółki;
- w przypadku spółki partnerskiej – wspólników prowadzących sprawę spółki albo zarząd
- w odniesieniu do spółki komandytowej i spółki komandytowo-akcyjnej – komplementariuszy prowadzących sprawę spółki;
- w przypadku osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą za kierownika jednostki uważa się tę osobę; do osób wykonujących wolne zawody przepis ten stosuje się odpowiednio;
- za kierownika jednostki uważa się również likwidatora, a także syndyka lub zarządcę ustanowionego w postępowaniu restrukturyzacyjnym, oraz zarządcę sukcesyjnego, o którym mowa w ustawie z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym

przedsiębiorstwem osoby fizycznej, albo osobę, o której mowa w art. 14 tej ustawy, która dokonała zgłoszenia, o którym mowa w art. 12 ust. 1c ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. z 2019 r. poz. 63).

W przypadku gdy kilka osób spełnia kryteria kierownika jednostki albo nie jest możliwe jego określenie, oświadczenie składa i podpisuje każda z osób uprawnionych do reprezentacji. Ustawy o podatku dochodowym oraz wyjaśnienie nie rozwiązują jednak wątpliwości jakie rodzą się wobec osób pełniących funkcję prokurenta, szczególnie że Ustawa o CIT i Ustawa o PIT nie dopuszczają, żeby oświadczenie zostało złożone przez pełnomocnika. Instrukcja opatrywania dokumentu elektronicznego więcej niż jednym podpisem zaufanym z wykorzystaniem konta podmiotu ePUAP dostępna jest tutaj.

Podatnicy, którzy zdecydowali się skorzystać z nowych przepisów dotyczących dokumentowania cen transferowych, powinni już zainteresować się treścią oświadczenia, o którym mowa w art. 11m Ustawy o CIT oraz art. 23y Ustawy o PIT, i związanych z tym formalnościami, szczególnie dotyczących poprawności podpisu elektronicznego, aby w momencie jego składania nie okazało się to utrudnione

DAMIAN KUSZEWSKI

Od 2018 r. związany z Russel Bedford Poland, jako certyfikowany specjalista ds. tematyki dokumentacji cen transferowych. Absolwent Szkoły Głównej Handlowej na kierunku Finanse i Rachunkowość. Przedmiotem jego zainteresowań zawodowych jest prawo podatkowe, a w szczególności podatki dochodowe.

OŚWIADCZENIE O SPORZĄDZENIU DOKUMENTACJI PODATKOWEJ – WYJAŚNIENIA W SPRAWIE OŚWIADCZEŃ O SPORZĄDZENIU LOKALNEJ DOKUMENTACJI CEN TRANSFEROWYCH

Ministerstwo Finansów opublikowało kolejne wyjaśnienia – tym razem w sprawie składania oświadczeń o sporządzeniu dokumentacji podatkowej. Temat jest jak najbardziej aktualny, ponieważ z końcem września 2019 r. dla większości podatników mija termin na złożenie takiego oświadczenia o sporządzeniu dokumentacji za rok 2018.



LESZEK DUTKIEWICZ

Partner Russell Bedford Poland. Związany z firmą od 2011 roku. Dyrketor biura RBP w Katowicach. W latach 2008 – 2011 pracował dla czołowych firm doradczych (Ernst&Young, KPMG, BDO) świadcząc usługi z zakresu doradztwa podatkowego. Specjalizuje się w prawie podatkowym i gospodarczym, przede wszystkim w zakresie prawa podatkowego międzynarodowego, postępowań podatkowych, podatku VAT oraz cen transakcyjnych. Autor publikacji o tematyce związanej z prawem podatkowym, cywilnym i międzynarodowym. Wykładowca na szkoleniach z zakresu prawa podatkowego. Posiada wykształcenie prawnicze, w 2008 roku ukończył studia na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego.

Temat składania oświadczeń może być trochę mylący, ponieważ możliwe jest składanie oświadczenia odnośnie 2018 roku według dwóch różnych reżimów prawnych. Zgodnie bowiem z przepisami ustawy nowelizującej przepisy o cenach transferowych podatnicy mają możliwość wyboru tzw. „nowych zasad” już do dokumentowania transakcji zrealizowanych w 2018 roku 1. Decyzja w tym zakresie pozostaje w całości po stronie podatnika.

Podatnik może skorzystać na wyborze nowych zasad przede wszystkim w zakresie zmniejszenia zakresu transakcji wymagających udokumentowania, co wynika przede wszystkim z nowych wyższych limitów, jak i możliwości zwolnienia z obowiązku dokumentowania transakcji krajowych w niektórych przypadkach. Jednakże podatnicy, którzy zdecydowali się na wybór nowych zasad dla 2018 roku są również zobowiązani do złożenia oświadczenia wg. nowych reguł. To oznacza, że w oświadczeniu przekazywanych do organów podatkowych podatnik potwierdza, że:

- sporządził lokalną dokumentację podatkową;
- ceny transferowe transakcji kontrolowanych objętych lokalną dokumentacją cen transferowych są ustalane na warunkach, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.

W porównaniu do reguł obowiązujących do 31 grudnia 2018 r. treść oświadczenia została rozszerzona o ten drugi punkt, w którym podatnik ma potwierdzić, że transakcje kontro-

lowane realizowane z przedsiębiorstwami powiązаныmi zostały zrealizowane na warunkach rynkowych. Złożenie tak jednoznacznej deklaracji powoduje, że osoby zobowiązane do podpisania oświadczenia zachowują szczególną ostrożność, często bowiem przy zachowaniu nawet bardzo dużej staranności nie mają pewności, czy zawierane transakcje są w 100% na warunkach rynkowych, a szczególnie, czy taką ocenę potwierdzi w razie kontroli organ podatkowy. Dlatego znane są nam przypadki, w których podatnicy decydują się na udokumentowanie transakcji realizowanych w 2018 roku na „starych” zasadach (mimo, że wiąże się to z większym nakładem pracy) tylko ze względu na możliwość złożenia oświadczenia w poprzedniej formie, w którym wymagane jest potwierdzenie, że dokumentacja podatkowa (lokalna) została przygotowana.

Dla tych z podatników, którzy zdecydowali się dokumentować transakcje z 2018 roku na zasadach nowych, MF opracowało instrukcje dotyczące składania nowych oświadczeń.

Wskazano w niej, że zgodnie z aktualnymi przepisami oświadczenie może być złożone wyłącznie za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej (oświadczenie wg. zasad obowiązujących do końca 2018 roku można złożyć elektronicznie lub papierowo). Przepisy określają jedynie wymagana treść oświadczenia (wskazane wyżej punkty) nie ma żadnego oficjalnego wzoru, ale pod wskazanym adresem MF opublikowało przykładowy wzór, którym mogą posłużyć się podatnicy. Oświadczenie powinno być podpisane przez osobę (lub osoby)

pełniące funkcję kierownika jednostki w rozumieniu ustawy o rachunkowości. W przepisach obowiązujących od stycznia 2019 r. wskazano jednoznacznie, że obowiązek podpisania oświadczenia spoczywa na kierowniku jednostki i nie może go w tym zakresie zastąpić pełnomocnik (niezależnie od formy pełnomocnictwa, dotyczy to również prokurenta). Na podstawie przepisów obowiązujących do końca 2018 r. pojawiały się wątpliwości co do możliwości podpisywania oświadczenia przez różne osoby, jednakże w praktyce podpisanie go przez kierownika jednostki jest najbezpieczniejszym rozwiązaniem.

Wyjaśnienia MF zawierają szereg wskazówek dotyczących technicznych aspektów podpisywania oświadczenia w wersji elektronicznej. Na zakończenie, mając na uwadze pytania jakie często otrzymujemy od podatników, wyjaśniamy, że oświadczenie należy złożyć wyłącznie w odniesieniu do transakcji podlegających obowiązkowi dokumentacyjnemu. A zatem, jeżeli w Państwa jednostkach są realizowane transakcje z powiązanymi, które nie spełniają przesłanek do objęcia ich obowiązkiem dokumentacyjnym, albo spełniają, ale korzystacie Państwo z wyłączenia od obowiązku dokumentacyjnego – te transakcje nie powodują konieczności przygotowania oświadczenia. W oświadczeniu (ani w żadnym innym dokumencie) nie należy wskazywać listy transakcji, do których była sporządzana dokumentacja podatkowa ani wyjaśniać czy zdecydowali Państwo o zastosowaniu nowych zasad do dokumentowania roku 2018.

RESORT FINANSÓW REZYGNUJE Z UPROSZCZONEGO APA

Zapowiedziane ułatwienie dla podatników niestety nie wejdzie w życie. W najnowszej wersji projektu ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych brak jest informacji o uproszczonej procedurze APA.

APA, z ang. Advance Pricing Arrangement, są to uprzednie porozumienia cenowe, czyli tzw. ustalenie ceny z góry. Jest to umowa pomiędzy podatnikiem a administracją podatkową, zawierana co do zasady na przyszłość, w której ten pierwszy zobowiązuje się stosować przyjętą metodę do objętych porozumieniem transakcji w zamian uzyskując gwarancję, że stosowane przez niego ceny transferowe nie będą kwestionowane przez organy podatkowe. Porozumienie to umożliwia również pominięcie limitów zapisanego w art. 15e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczących zakupu usług niematerialnych od podmiotu powiązanego. Podstawowym celem tych porozumień jest zatem zapobieganie powstawaniu sporów pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi w zakresie stosowania cen transakcyjnych. Służą tym samym ograniczeniu ryzyka podatkowego wobec zawieranych transakcji. Mogą także wyeliminować ryzyko międzynarodowego podwójnego opodatkowania, gdyż polskie przepisy uznają porozumienia nie tylko jednostronne, czyli pomiędzy podatnikiem a krajową administracją podatkową, ale również dwustronne i wielostronne, zawierane również przy udziale administracji podatkowych państw obcych właściwych dla podmiotów powiązanych.



Projekt ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych jest konsekwencją konieczności wdrożenia Dyrektywy Rady (UE) w sprawie mechanizmów rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej (Dyrektywa Rady (UE) 2017/1852 z dnia 10 października 2017 r. w sprawie mechanizmów rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej (Dz. U. UE. L. z 2017 r. Nr 265, str. 1). Projekt ten zakłada wyłączenie przepisów dotyczących m.in. procedur

pozyskiwania APA z ustawy Ordynacja Podatkowa i przeniesienie ich do nowo projektowanej ustawy. W pierwotnej wersji projektu zaproponowano m.in. wprowadzenie uproszczonego postępowania APA. Uproszczenie miało wiązać się m.in. ze zmniejszeniem wymogów dokumentacyjnych dotyczących zakresu wniosku dla wybranych rodzajów transakcji kontrolowanych, ale takich o ograniczonym poziomie ryzyka uszczupień podatkowych (np. tzw. usługi o niskiej wartości dodanej). Uproszczone porozumienia cenowe miały mieć charakter porozumień jednostronnych.

Postępowanie w sprawie zwykłej procedury APA w obecnej formie sprawia wiele kłopotów podatnikom poprzez wysoki poziom sformalizowania, wysokie koszty wynoszące co do zasady 1% wartości transakcji będącej przedmiotem porozumienia, jednakże nie mniej niż 5.000 zł i nie więcej niż 200.000 zł, oraz – długotrwały czas oczekiwania, w skrajnych przypadkach



sięgający nawet 18 miesięcy. Jako, że przedmiotem wniosku nie mogą być transakcje, które zakończono przed dniem jego złożenia, oraz transakcje w toku, jeśli w dniu złożenia wniosku są objęte postępowaniem podatkowym, kontrolą podatkową, kontrolą celno-skarbową lub postępowaniem przed

sądem administracyjnym, często okres oczekiwania na decyzję szefa Krajowej Administracji Skarbowej jest zbyt długi by podatnicy wszczęli postępowanie w sprawie APA.

Po ogłoszeniu projektu, który miał wprowadzać uproszczone postępowanie APA, na początku 2018 r. popularność tych wniosków znacznie wzrosła, zwłaszcza że te dotyczące zwykłej procedury APA miały być przekształcone w procedurę uproszczoną, a ułatwienia miały dotyczyć już wydatków poniesionych w 2018 r. Tym co przyciągnęło podatników było zdecydowanie zmniejszenie związanego z nią wydatku do około 20.000 zł, skrócenie terminu na odpowiedź do trzech miesięcy i uproszczenie procedury.

Nie wiadomo co spowodowało, że tak oczekiwane przez podatników i doradców podatkowych rozwiązania zostały pominięte. Możliwe, że wynika to z braku czasu na ich dopracowanie. Dyrektywa została bowiem przyjęta w 2017 r., a prace nad nową ustawą zostały oficjalnie podjęte dopiero w tym roku. Wprowadzeniu uproszczeń nie sprzyjały też liczne zastrzeżenia zgłoszone w trakcie konsultowania projektu nowelizacji, w której zakładano również inne zmiany podatkowe, m.in. dotyczące procedur rozstrzygnięcia sporów w zakresie podwójnego opodatkowania. Nie wiadomo jednak co w tym wypadku należy uczynić z wnioskami podmiotów, które złożyły je, licząc na rychłe wprowadzenie uproszczonego postępowania APA.

Zamiast tego zaproponowano podatnikom inne rozwiązanie instytucjonalne, czyli program współdziałania pomiędzy fiskusem a największymi podatnikami o przychodach powyżej 50 milionów euro. Po przejściu wstępnego audytu rozliczeń i zapewnieniu pełnej transparentności dla Krajowej Administracji Skarbowej wobec podatników nie byłaby np. stosowana klauzula przeciw unikaniu opodatkowania, nie kwestionowano by przyjętej metody cen transferowych, czy zezwolono by na odliczenie całości kosztów usług niematerialnych. Ma to stanowić atrakcyjną dla podatników alternatywę wobec APA.

Po ogłoszeniu projektu, który miał wprowadzać uproszczone postępowanie APA, na początku 2018 r. popularność tych wniosków znacznie wzrosła, zwłaszcza że te dotyczące zwykłej procedury APA miały być przekształcone w procedurę uproszczoną, a ułatwienia miały dotyczyć już wydatków poniesionych w 2018 r.

DAMIAN KUSZEWSKI

Od 2018 r. związany z Russel Bedford Poland, jako certyfikowany specjalista ds. tematyki dokumentacji cen transferowych. Absolwent Szkoły Głównej Handlowej na kierunku Finanse i Rachunkowość. Przedmiotem jego zainteresowań zawodowych jest prawo podatkowe, a w szczególności podatki dochodowe.

ANALIZA PORÓWNAWCZA JAKO ELEMENT DOKUMENTACJI PODATKOWEJ CEN TRANSFEROWYCH W POLSKIM PRAWIE

Przez długi czas analizę porównawczą jako element dokumentacji podatkowej cen transferowych określało się w różny sposób i nadal określa, używając takich terminów, jak: „badanie porównawcze”, „studium porównywalności”, „benchmarking study/analiza benchmarkingowa” albo po prostu – „benchmark”. Niegdyś ta analiza była pomijana – prawdopodobnie dlatego, iż jej sporządzenie nie było obowiązkowe – zaś obecnie ma niebagatelne znaczenie jako jedna z obowiązkowych części tej dokumentacji. Autor omawia w niniejszym artykule ewolucję tejże analizy w polskim prawie, do jakiej doszło przez kilka ostatnich lat.

1. Czym jest analiza porównawcza?

Przez pewien czas analiza porównawcza była bardzo niedocenianym elementem dokumentacji podatkowej cen transferowych. Dość wspomnieć, iż do 2013 r. polskie przepisy nie zawierały nawet regulacji w kwestii metodyki jej sporządzenia. Zmieniło to dopiero Rozporządzenie Ministra Finansów z 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 powiązanych¹ (dalej zwane: Rozporządzeniem zmieniającym rozporządzenie z 2009 r.); metodyka zawarta w tych przepisach zostanie omówiona w dalszej części opracowania. Definicja tej analizy została wprowadzona powyższym Rozporządzeniem zmieniającym rozporządzenie z 2009 r. i brzmi ona następująco: „Określenie dochodu podmiotu powiązanego w drodze oszacowania poprzedza przeprowadzenie przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej analizy warunków ustalonych pomiędzy podmiotami powiązаныmi oraz badanie zgodności tych warunków z warunkami, które ustaliłyby między sobą

niezależne podmioty, lub warunkami, które ustaliłyby dany podmiot z podmiotem niezależnym w porównywalnych okolicznościach sprawy, zwanej dalej „analizą porównywalności”.

Dodatkowo, zgodnie z przepisami obowiązującymi do 2016 r. włącznie, analiza porównawcza (lub „analiza porównywalności”) nie była wymaganym elementem dokumentacji podatkowej cen transferowych. Sytuacja uległa zmianie w 2017 r., kiedy to zostały wprowadzone zmiany w ustawie z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁴ (dalej: u.p.d.o.p.). Od tamtej pory analiza jest wymieniana jako jeden z elementów dokumentacji podatkowej (i chociaż tym razem obowiązkowy, to jedynie pod warunkiem spełnienia określonych warunków). W myśl art. 9a ust. 2b pkt 2 u.p.d.o.p.: „Dokumentacja podatkowa obejmuje: (...) w przypadku podatników: a) których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekroczyły w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 10 000 000 euro albo b) posiadających udziały w spółce niebędącej osobą prawną, której przychody lub koszty, w rozumieniu obowiązujących

tę spółkę przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie ksiąg rachunkowych przekroczyły w poprzednim roku obrotowym w rozumieniu tych przepisów równowartość 10 000 000 euro – poza opisem, o którym mowa w pkt. 1, także opis analizy danych podmiotów niezależnych lub danych ustalonych z podmiotem niezależnym, uznanych za porównywalne do warunków ustalonych w transakcjach lub innych zdarzeniach, o których mowa w ust. 1, zwanej dalej „analizą danych porównawczych”, wykorzystanych do kalkulacji rozliczeń, o której mowa w pkt. 1 lit. e, wraz z podaniem źródła tych danych.

Jeśli podatnik spełni podane wyżej warunki, jest zobowiązany załączyć do dokumentacji podatkowej cen transferowych analizę danych porównawczych. Upraszczając powyższą definicję, analiza jest opisem danych dotyczących warunków transakcji zawartych z podmiotem niezależnym lub zawartych pomiędzy podmiotami niezależnymi, porównywalnych do warunków transakcji ustalonych pomiędzy podatnikiem a podmiotem z nim powiązany. Natomiast ujmując to w jeszcze większym skrócie: powyższa analiza ma za zadanie udowodnienie, iż cena ustalona pomiędzy podmiota-

mi powiązanymi została ustalona na poziomie rynkowym. Jak słusznie uważa dr Danuta Langer-Babicz: „Wobec powyższego niniejsza kategoria pojęciowa mieści warunki (w szczególności finansowe) transakcji lub innych zdarzeń, które zostały ustalone lub też które zostałyby ustalone (...) między niezależnymi podmiotami, wskazując ich rynkowy charakter. Te, zgodnie z koncepcją, winny determinować decyzję o przyjętej wysokości ceny transferowej w transakcjach lub innych zdarzeniach objętych obowiązkiem dokumentacyjnym, w miejsce często przypisywanej im funkcji kontrolnej, w konsekwencji przeprowadzonej analizy danych porównawczych w trybie *ex post*. Nadto rozliczenia z tytułu powyższych transakcji lub innych zdarzeń muszą pozostawać w związku przyczynowo-skutkowym z wynikiem podatkowym (dochodem lub stratą) podatnika”. Z uwagi na to podatnik nie jest zobowiązany do sporządzenia analizy danych porównawczych dla transakcji lub innych zdarzeń podatkowo neutralnych.

Zgodnie z nowymi, tj. obowiązującymi od stycznia 2019 r., przepisami, analiza porównawcza jest również integralną częścią dokumentacji podatkowych cen transferowych. Jednak tym razem sporządzenie jej nie wymaga spełnienia dodatkowych warunków. W myśl art. 11q ust. 1 pkt 3 ppkt a) u.p.d.o.p.: „Lokalna dokumentacja cen transferowych zawiera następujące elementy: (...) 3) analizę cen transferowych, w tym: a) analizę danych podmiotów niepowiązanych lub transakcji zawieranych z podmiotami niepowiązanymi lub pomiędzy podmiotami niepowiązanymi uznanych za porównywalne do warunków ustalonych w transakcjach kontrolowanych, zwaną dalej „analizą porównawczą” (...). Rozpatrując powyższe definicje zawarte w przepisach na przestrzeni lat oraz porównując je, można dojść do wniosku, że nie

ulegały one drastycznym zmianom co do celu samej analizy, jakim jest ustalenie, czy cena w transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi została ustalona na poziomie rynkowym, tj. takim, który ustaliłyby pomiędzy sobą podmioty niezależne.

2. Elementy analizy porównawczej

W Rozporządzeniu zmieniającym rozporządzenie z 2009 r. nie wymieniane są wprost części składowe analizy porównawczej, ale wprowadziło ono coś równie przydatnego, tj. siedem etapów, które powinno się przejść w czasie sporządzania analizy porównawczej. Są to następujące fazy:

1. ogólna analiza informacji dotyczących podatnika i jego otoczenia gospodarczego,
2. analiza warunków ustalonych lub narzuconych pomiędzy podmiotami powiązanymi, w szczególności na podstawie wykonywanych przez nie funkcji, angażowanych aktywów i ponoszonych ryzyk, w wyniku której należy zidentyfikować czynniki ekonomicznie istotne w badanych okolicznościach sprawy,
3. sprawdzenie, czy istnieje możliwość porównania warunków ustalonych lub narzuconych pomiędzy podmiotami powiązanymi z warunkami stosowanymi przez dany podmiot z podmiotami niezależnymi,
4. identyfikacja i weryfikacja porównywalnych warunków ustalonych przez podmioty niezależne,
5. wybór metody najbardziej właściwej w danych okolicznościach sprawy, a następnie określenie konieczności stosowania wskaźnika zyskowości i wybór jego rodzaju odpowiedniego dla danej metody,
6. identyfikacja danych porównawczych dla wybranej metody na podstawie czynników ekonomicznie istotnych oraz określenia konieczności

dokonania poprawek,

7. analiza uzyskanych danych porównawczych.

Etap pierwszy był być może najprostszym do zrealizowania. W przypadku, gdy podatnik posiadał już sporządzoną dokumentację podatkową cen transferowych, wystarczyło jedynie posłużyć się zawartym w niej opisem podatnika. W takim opisie powinny być ujęte głównie informacje dotyczące rodzaju działalności, jaką prowadzi podatnik, opis rynku, na którym on działa oraz jego pozycja na tym rynku. Z kolei, aby dobrze przeprowadzić etap drugi, potrzebne jest „takie opisanie transakcji, aby możliwe było zidentyfikowanie wymienionych w przepisach pięciu czynników porównywalności. (...) Podobnie jak w przypadku przedstawienia ogólnych informacji o podatniku i jego otoczeniu, tak i w przypadku analizy warunków transakcji można skorzystać z informacji zawartych w dokumentacji cen transferowych przygotowanej dla analizowanej transakcji”. Wyżej wspomniane czynniki porównywalności znajdują się w par. 6 ust. 3 Rozporządzenia Ministra Finansów z 2009 r.

Etap trzeci jest, w uproszczeniu, sprawdzeniem możliwości zastosowania tzw. porównania wewnętrznego w danej analizie. Polega to na zbadaniu, czy podatnik zawiera z podmiotami niezależnymi (tj. niebędącymi podmiotami powiązanymi) analogiczne transakcje, które zawiera z podmiotem/podmiotami powiązanymi, a jeśli tak, to czy zawiera je również na analogicznych warunkach i po takiej samej cenie. Porównanie wewnętrzne, o ile może być zastosowane, jest o tyle pomocne, że pozwala bez większych problemów udowodnić rynkowość zawieranych przez podatnika transakcji, zarówno z podmiotami powiązanymi, jak i niezależnymi.

Etap czwarty to identyfikacja i weryfikacja porównywalnych warunków ustalanych przez podmioty niepowiązane. „Za właściwe należy uznać przyjęcie, że na tym etapie przygotowania analizy porównawczej niezbędne jest ustalenie kryteriów, które będą pomocne w wyszukiwaniu danych porównawczych. Inaczej mówiąc, podatnik, który odpowiednio przeanalizował swoją transakcję (biorąc pod uwagę czynniki porównywalności (...)), powinien przygotować listę najbardziej kluczowych warunków transakcji jako wytycznych dla wyboru danych porównawczych”. Etap piąty to wybór metody określenia ceny. Dobra, należyta realizacja poprzednich etapów była pomocna przy wyborze jednej z pięciu metod pozwalających na ustalenie, czy dana transakcja miała charakter rynkowy. Dobór odpowiedniej metody powinien być przemyślany i nie może mieć charakteru dowolności, tym bardziej, że pewne typy transakcji nie pozwalają na zastosowanie niektórych metod.

Etap szósty polega przede wszystkim na zbieraniu danych porównawczych. Jest to o tyle prostsze, iż w analizie powinny zostać użyte dane ogólnie dostępne. Pozwala to podatnikowi czerpać informacje z baz danych zawierających dane finansowe podmiotów konkurencyjnych, z różnych publikacji bądź raportów branżowych. Wszystkie powyższe etapy prowadzą nas do siódmego i ostatniego, tj. analizy uzyskanych danych porównawczych.

Jak już wyżej wspomniano, wprowadzony w 2013 r. przepis był pomocny w kwestii stosowania analizy porównawczej. We wrześniu 2017 r., dzięki Rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z 12 września 2017 r. w sprawie informacji zawartych w dokumentacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych

(dalej: Rozporządzenie wykonawcze z 2017 r.) również został wprowadzony przepis stanowiący, jakiego rodzaju informacje powinna zawierać analiza porównawcza. Zgodnie z powyższym rozporządzeniem były to informacje dotyczące:

1. strony transakcji lub innego zdarzenia, które podlegają analizie danych porównawczych, a jeżeli wymaga tego sposób zastosowania metody kalkulacji dochodów (straty) – dwóch lub więcej stron transakcji lub innego zdarzenia, wraz z wyjaśnieniem powodów wyboru analizowanej strony transakcji lub innego zdarzenia,

2. założeń stanowiących podstawę analizy danych porównawczych, które wpływają na wartość rynkową przedmiotu transakcji lub innego zdarzenia, wraz z uzasadnieniem powodów uznania, że dany wybór pozwala na uzyskanie na podstawie dostępnych danych i informacji największej porównywalności transakcji lub innych zdarzeń, w zakresie:

2a. cech charakterystycznych dóbr, usług lub innych świadczeń, które są przedmiotem porównywanych transakcji lub innych zdarzeń,

2b. przebiegu transakcji lub innego zdarzenia, w tym analizy funkcjonalnej,

2c. warunków określonych w porównywanych transakcjach lub innych zdarzeniach,

2d. warunków istniejących na porównywanych rynkach, w tym kryteriów porównywalności wpływających na uznanie danego obszaru geograficznego, krajowego lub zagranicznego, za rynek porównywalny,

2e. stosowanej strategii gospodarczej, 3. przyczyn zastosowania danych porównawczych pochodzących z jednego roku lub danych wieloletnich, wykorzystanych do analizy sytuacji gospodarczej podmiotów niezależ-

nych, uznanych za porównywalne,

4. danych porównawczych, w tym danych finansowych lub wskaźników finansowych, odnoszących się do operacji gospodarczych z podmiotami niezależnymi lub zawieranych między podmiotami niezależnymi, które podatnik wykorzystał do zastosowania metody kalkulacji dochodów (straty) lub które odrzucił z powodu braku porównywalności, z podaniem informacji na temat źródła i sposobu pozyskania tych danych oraz cen lub wskaźników finansowych dotyczących tych transakcji lub innych zdarzeń,

5. zastosowanych korekt, wraz z uzasadnieniem konieczności ich dokonania, eliminujących rozbieżności pomiędzy wykorzystanymi danymi porównawczymi dotyczącymi transakcji, innych zdarzeń lub podmiotów a analizowaną transakcją lub innym zdarzeniem,

6. wyznaczonego punktu lub przedziału rynkowego wraz z opisem ewentualnego wykorzystania miar statystycznych do tego celu, wraz z uzasadnieniem przyjęcia, że warunki transakcji lub innego zdarzenia nie różnią się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, 7. przyczyny braku którejkolwiek z informacji wskazanych w punktach od 2 do 6 – w przypadku gdy przeprowadzenie analizy danych porównawczych nie wymaga ich posiadania lub użycia.

Poza drobnymi różnicami (choćby podanie braku którejś z wymienionych wyżej informacji) powyższe elementy analizy porównawczej nie różnią się znacząco od etapów sporządzania analizy, które obowiązywały do 2017 r. Niecałe półtora roku później wprowadzono nowe przepisy. W dniu 1 stycznia 2019 r. weszło w życie Rozporządzenie Ministra Finansów z 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w za-

kresie podatku dochodowego od osób prawnych (dalej zwane: Rozporządzeniem wykonawczym z 2019 r.). Według najnowszych przepisów, analiza porównawcza powinna zawierać:

1. wskazanie metody zastosowanej do weryfikacji ceny transferowej, wraz ze związanym uzasadnieniem wyboru,

2. wskazanie strony lub transakcji podlegającej badaniu w ramach analizy cen transferowych, jeżeli wynika to z wybranej metody, wraz z uzasadnieniem wyboru,

3. opis analizy porównawczej, przeprowadzonej z wykorzystaniem wybranej zgodnie z pkt. 1 metody, zawierający:

3a. opis procesu wyszukiwania i doboru danych oraz wskazanie źródeł tych danych, wraz z uzasadnieniem doboru kryteriów wyszukiwania oraz istotnych założeń przyjętych na potrzeby dokonania tej analizy,

3b. dane porównawcze przedstawione w postaci elektronicznej umożliwiającej ich edycję, grupowanie, sortowanie i przeprowadzanie weryfikacji wykonanych obliczeń, w tym wskaźniki finansowe, przyjęte oraz odrzucone w ramach tej analizy, wraz z ich opisem, odnoszące się do transakcji zawieranych przez podmiot powiązany z podmiotem niepowiązanym (dane wewnętrzne) albo zawieranych pomiędzy podmiotami niepowiązanymi (dane zewnętrzne), jeżeli są dostępne,

3c. uzasadnienie powodów przyjęcia do tej analizy danych z wielu lat lub z jednego roku,

3d. uzasadnienie wyboru wskaźnika finansowego przyjętego do tej analizy, jeżeli został zastosowany,

3e. opis korekty porównywalności wraz z uzasadnieniem, jeżeli została zastosowana,

3f. wskazanie wyznaczonego w wyniku tej analizy punktu lub przedziału wraz z opisem miar statystycznych, jeżeli zostały zastosowane,

4. opis analizy zgodności, jeżeli nie jest sporządzany opis analizy porównawczej,

5. odniesienie ceny transferowej do wyniku analiz (tj. porównawczej lub zgodności) wraz z uzasadnieniem odchyleń, jeżeli wystąpiły.

Jak można zauważyć, powyższe elementy nie uległy znaczącej zmianie w stosunku do tych, które były wymienione w Rozporządzeniu wykonawczym z 2017 r.

3. Podsumowanie

Analiza porównawcza jest zdaniem Autora jednym z kluczowych, zaraz obok analizy funkcjonalnej, elementów dokumentacji podatkowej cen transferowych.

Wynika to przede wszystkim z jej funkcji, tj. udowodnienia, iż transakcja pomiędzy podmiotami powiązanymi została zawarta na poziomie rynkowym.

Pomimo iż przez lata jej kluczowe elementy nie ulegały zmianie, można stwierdzić, że i tak przeszła w polskim prawie dość szczególną drogę – od elementu fakultatywnego dokumentacji podatkowej, poprzez bycie jednym z obligatoryjnych składników (pod warunkiem spełnienia odpowiednich warunków), aż do obecnego stanu, kiedy jest już w pełni obowiązkową częścią dokumentacji podatkowej.

W artykule ukazane są zmiany dotyczące analizy porównawczej, które nastąpiły w ostatnich latach, ze zwróceniem uwagi, iż jej poprawne sporządzenie stanowi istotną wartość dodaną jako element dokumentacji podatkowej.

Analiza porównawcza ma bowiem przede wszystkim na celu uprawdopodobnienie transakcji, czyli pokazanie, że została zawarta zgodnie z zasadą arm's length.

Pomimo iż przez lata jej kluczowe elementy nie ulegały zmianie, można stwierdzić, że i tak przeszła w polskim prawie dość szczególną drogę – od elementu fakultatywnego dokumentacji podatkowej, poprzez bycie jednym z obligatoryjnych składników (pod warunkiem spełnienia odpowiednich warunków), aż do obecnego stanu, kiedy jest już w pełni obowiązkową częścią dokumentacji podatkowej.

MICHAŁ ZDANOWSKI

Konsultant w Dziale Doradztwa Podatkowe, z Russell Bedford związany od 2011 roku. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, absolwent Podyplomowego Studium Podatków i Prawa Podatkowego Uniwersytetu Warszawskiego. W czasie studiów zdobywał doświadczenie w kancelariach zajmujących się sprawami podatkowymi. Specjalizuje się w tematyce cen transferowych.

NOWE STATYSTYKI DOTYCZĄCE PROCEDUR UPREDNICH POROZUMIEŃ CENOWYCH (APA)

MF opublikowało najnowsze statystyki dotyczące procedur zawierania uprzednich porozumień cenowych.

Jeszcze całkiem niedawno w kwestii zawierania z Ministerstwem Finansów porozumień w sprawie cen transferowych tematem wiodącym były uproszczone porozumienia cenowe. Aktualnie rządowy projekt ustawy o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych jest na etapie prac sejmowych, jednak wszelkie postanowienia dotyczące uproszczonych porozumień zostały z niego usunięte. Uzasadniając taką decyzję, wskazano, że podatnicy – potencjalni adresaci regulacji w zakresie uproszczonych porozumień cenowych, zgłosili wiele uwag do zaproponowanego rozwiązania.

Faktem jest, że rządowa propozycja rozwiązań w tym zakresie była daleka od ideału (i bardzo ograniczona co do zagadnień jakie mogły być przedmiotem uproszczonej APA), jednak przynajmniej w części przypadków mogła oznaczać szybsze i zdecydowanie tańsze uzyskanie porozumienia z MF. Szczególnie interesujące było rozwiązanie, które miało umożliwić przeniesienie już złożonego wniosku w trybie podstawowym do dalszego rozpatrywania w trybie właściwym dla uproszczonego porozumienia cenowego. Niewątpliwie był to jeden z czynników, który spowodował, że na przestrzeni 2018 oraz 2019 roku liczba wniosków

o zawarcie uprzedniego porozumienia cenowego zdecydowanie wzrosła.

Wzrost zainteresowania możliwością zawarcia APA jest dostrzegalny na podstawie zaprezentowanych przez MF statystyk.

Pierwsze uprzednie porozumienie cenowe zostało zawarte w 2006 roku.

Na przestrzeni od 2006 roku do końca 2017 roku zostało złożonych 98 wniosków o zawarcie porozumień cenowych, w tym samym okresie doszło do zawarcia łącznie 55 porozumień cenowych.

W 2018 roku wniosków złożonych było 98, w ciągu całego 2018 roku zawartych zostało 10 porozumień cenowych.

Od początku 2019 roku do 30.09.2019 roku złożono 39 wniosków, zawarto już 10 porozumień.

Znacząca jest też liczba postępowań, które są aktualnie w toku – jest to łącznie 155 postępowań, z czego zdecydowana większość – 134 dotyczy możliwości zawarcia jednostronnego porozumienia cenowego, 20 – to wnioski o zawarcie porozumienia dwustronnego i 1 wniosek o zawarcie porozumienia wielostronnego 1.

Jaka jest podstawowa korzyść z zawarcia porozumienia cenowego? Można wskazać, że kluczowe dla podatników są dwa aspekty. Po pierwsze w okresie obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia organ podatkowy nie będzie określał (szacował – przyp. red.) zobowiązania podatkowego w trybie przewidzianym w ustawach o podatkach dochodowych – w zakresie w jakim dochód wykazany przez podatnika został ustalony zgodnie z zawartym porozumieniem. Po drugie w zakresie transakcji objętych decyzją o uprzednim porozumieniu cenowym podatnik nie ma obowiązku sporządzania lokalnej dokumentacji podatkowej.

Uprzednie porozumienie cenowe może zostać zawarte na okres maksymalnie 5 lat podatkowych, postępowanie w sprawie jego zawarcia powinno zostać zakończone w terminie 6 miesięcy (jednostronne) 12 miesięcy (dwustronne) lub 18 miesięcy (wielostronne), a koszt procedury może mieścić się w przedziale od 5.000 zł do 200.000 zł. Zgodnie ze wspomnianym rządowym projektem ustawy o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych uprzednie porozumienie cenowe może dotyczyć okresu od początku roku podatkowego wnioskodawcy, w którym wniosek został złożony.

LESZEK DUTKIEWICZ

Partner Russell Bedford Poland. Związany z firmą od 2011 roku. Dyrktor biura RBP w Katowicach. W latach 2008 – 2011 pracował dla czołowych firm doradczych (Ernst&Young, KPMG, BDO) świadcząc usługi z zakresu doradztwa podatkowego. Specjalizuje się w prawie podatkowym i gospodarczym, przede wszystkim w zakresie prawa podatkowego międzynarodowego, postępowań podatkowych, podatku VAT oraz cen transakcyjnych. Autor publikacji o tematyce związanej z prawem podatkowym, cywilnym i międzynarodowym. Wykładowca na szkoleniach z zakresu prawa podatkowego. Posiada wykształcenie prawnicze, w 2008 roku ukończył studia na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego.



AKADEMIA

**CERTYFIKOWANY KURS
SPECJALISTY W ZAKRESIE
CEN TRANSFEROWYCH
W UJĘCIU MIĘDZYNARODOWYM
I KRAJOWYM POPARTY
CERTYFIKATEM TPE® (36H)**

Warszawa, 30 stycznia - 6 marca
dr Andrzej Dmowski, Michał Serafin

Cena: 3290 zł netto

Więcej: www.rbakademia.pl/kursy-zawodowe

www.russellbedford.pl

www.rbakademia.pl

Biuro Warszawa

ul. Marynarska 11
02-674 Warszawa
T: 22 299 01 00
F: 22 427 44 02
E: office@russellbedford.pl

Biuro Katowice

ul. Lompy 14 lok. 410
40-040 Katowice
T: 32 731 34 20
F: 32 731 34 21
E: katowice@russellbedford.pl

Biuro Kraków

ul. Rondo Mogiłskie 1
31-516 Kraków
T: 12 307 40 90
F: 22 427 44 02
krakow@russellbedford.pl