

Alicja BRODZKA*

POLSKIE POROZUMIENIA W ZAKRESIE CEN TRANSAKCYJNYCH W KONTEKŚCIE DYREKTYWY O OBOWIĄZKOWEJ AUTOMATYCZNEJ WYMIANIE INFORMACJI W DZIEDZINIE OPODATKOWANIA

(Streszczenie)

Dyrektywa 2015/2376 zobowiązała państwa członkowskie do automatycznego przekazywania informacji o wszystkich transgranicznych porozumieniach podatkowych, których postanowienia mogą oddziaływać na wysokość bazy podatkowej innych krajów. Wprowadzone zmiany mają niebagatelne znaczenie: automatyczna, systematyczna i efektywna wymiana danych na temat transgranicznych porozumień podatkowych powinna docelowo pozwolić krajowym urzędом podatkowym na bardziej skuteczne wykrywanie nadużyć podatkowych. Istotnym aspektem jest również perspektywa zacieśnienia współpracy pomiędzy administracjami podatkowymi krajów członkowskich.

Celem artykułu jest analiza polskich rozwiązań podlegających postanowieniom Dyrektywy, ze szczególnym uwzględnieniem porozumień w zakresie cen transakcyjnych. W pracy zaprezentowano aktualny stan prawny dla polskich uprzednich porozumień cenowych (APAs) oraz zbadano dynamikę ich wykorzystania przez podatników w latach 2006–2017. Następnie dokonano analizy porównawczej zastosowania opisywanych instrumentów na tle pozostałych krajów Unii Europejskiej, a także zbadano, czy przyszłe zmiany w polskim prawie podatkowym mogą wpłynąć pozytywnie na wzrost zainteresowania instrumentami ograniczającymi ryzyko podatkowe przedsiębiorcy. Do realizacji celu badawczego posłużono się metodą analityczno-porównawczą, ze szczególnym uwzględnieniem materiałów źródłowych i aktów prawnych, a także raportów Ministerstwa Finansów, Komisji Europejskiej i Parlamentu Europejskiego.

Słowa kluczowe: automatyczna wymiana informacji podatkowych; uprzednie porozumienia cenowe; międzynarodowe porozumienia podatkowe

Klasyfikacja JEL: F23, H26, H7

* Dr, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wydział Nauk Ekonomicznych, Katedra Finansów; e-mail: alicja.brodzka@ue.wroc.pl

1. Wstęp

Agresywne strategie optymalizacji podatkowej to działania zgodne z prawem, wykorzystujące niespójności krajowych systemów podatkowych. Często określane jako „zgodne z literą, ale nie duchem prawa” prowadzą do obniżenia zobowiązań podatkowych międzynarodowych podmiotów i poprawy ich zyskowności działania. Możliwości finansowe (i negocjacyjne) międzynarodowych korporacji sprawiają, iż płacone przez nie efektywne stawki podatkowe znacząco odbiegają poziomem od tych uiszczanych przez lokalne przedsiębiorstwa. Badania Eggera, Eggerta i Winnera (2012) wskazują, iż obciążenia związane z podatkiem od osób prawnych dla firm prowadzących działalność transgraniczną są przeciętnie do 30% niższe niż dla krajowych firm prowadzących działalność tylko w jednym państwie¹. W konfrontacji z danymi dowodzącymi, iż małe i średnie przedsiębiorstwa zapewniają największą liczbę miejsc pracy w Europie², tak poważne nierówności mogą skutkować zakłóceniami konkurencji i prowadzić do utraty miejsc pracy, a także – w długiej perspektywie – utrudniać osiągnięcie trwałego wzrostu gospodarczego.

W ostatnich latach instrumentem budzącym szczególne wątpliwości stały się indywidualne porozumienia podatkowe, zawierane z międzynarodowymi korporacjami przez administracje podatkowe pojedynczych krajów. W pierwotnym założeniu celem porozumień podatkowych miało być zagwarantowanie pewności prawa dla podatnika – i informacji o transakcji dla władz podatkowych danego państwa. Miało to szczególne znaczenie przy złożonych transakcjach, zawierających element transgraniczny, jako że zawarcie porozumienia pozwalało uniknąć przyszłych sporów między podatnikiem a organem podatkowym³. Tak brzmiała teoria. W praktyce okazało się, iż w niektórych krajach członkowskich porozumienia podatkowe są powszechnie wykorzystywane w celu arbitralnego nadawania korzyści podatkowych, w oderwaniu od rzeczywistej działalności gospodarczej międzynarodowych podmiotów.

¹ P. Egger, W. Eggert, H. Winner, *Saving taxes through foreign plant ownership*, Journal of International Economics 2010/81, s. 99–100.

² *Do SMEs create more and better jobs?*, Komisja Europejska – komunikat prasowy, 16.01.2012, MEMO/12/11.

³ **Parlament Europejski**, *Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach*, 25.11.2015, 2015/2066(INI).

2. Indywidualne porozumienia podatkowe – skala zjawiska i jego konsekwencje

Do ujawnienia skali zjawiska przyznawania przywilejów podatkowych dla ponadnarodowych korporacji przyczyniło się śledztwo Międzynarodowego Konsorcjum Dziennikarzy Śledczych. Ujawnione w listopadzie 2014 r. wyniki śledztwa przedstawiły ponad 540 ułatwień podatkowych oferowanych przez władze Luksemburga międzynarodowym korporacjom. Wśród ponad 340 podmiotów, które wykorzystały elastyczne przepisy Luksemburga i w latach 2002–2010 zawarły tajne porozumienia podatkowe, znajdowały się wielkie koncerny, takie jak Apple, Ikea, Pepsi, Disney. W obniżaniu zobowiązań fiskalnych za pomocą firm luksemburskich gromadzących dochody bierne od innych podmiotów będących częścią międzynarodowych grup kapitałowych aktywnie pomagały firmy konsultingowe, również z wielkiej czwórki.

W 2014 r. Komisja Europejska wszczęła pogłębione postępowania wyjaśniające, dotyczące przywilejów przyznawanych na drodze indywidualnych porozumień podatkowych przez niektóre państwa członkowskie. Dochodzeniem zostały objęte firmy Apple w Irlandii, Starbucks w Holandii, Fiat Finance & Trade oraz Amazon w Luksemburgu. Celem postępowań było ustalenie, czy interpretacje indywidualne prawa podatkowego przyznają selektywną korzyść poszczególnym przedsiębiorstwom. Pokłosiem skandalu LuxLeaks i pierwszych postępowań wyjaśniających w stosunku do międzynarodowych korporacji było rozszerzenie badań na wszystkie kraje członkowskie⁴. Dochodzenie miało wyjaśnić, czy międzynarodowe porozumienia podatkowe mogą rodzić wątpliwości dotyczące pomocy publicznej (*Staid Aid Rules*). Postępowanie miało również umożliwić Komisji merytoryczny wgląd w praktyki stosowane przez wszystkie państwa członkowskie.

Dochodzenie specjalnej komisji Parlamentu Europejskiego wykazało, iż praktyki Luksemburga nie były odosobnionym przypadkiem. Konsekwencją nieskoordynowanych ram podatkowych Wspólnoty okazał się nasilający się brak współpracy pomiędzy państwami członkowskimi nierzadko wydającymi interpretacje prawa podatkowego bez żadnych ram prawnych, poprzez nieformalne lub dyskrecjonalne uzgodnienia. We wnioskach z postępowania podkreślono, iż nieprzejrzyste decyzje w zakresie porozumień podatkowych mogły

⁴ *State aid: Commission orders Estonia and Poland to deliver missing information on tax practices; requests tax rulings from 15 Member States*, Komisja Europejska – Komunikat prasowy, 08.06.2015, IP/15/5140.

nieść ze sobą konsekwencje poważniejsze niż erozja podstawy podatkowej – doprowadzały bowiem do naruszenia zasad sprawiedliwości, stabilności i zasadności systemu podatkowego⁵.

3. Obowiązkowa wymiana informacji o międzynarodowych porozumieniach podatkowych

Ujawnienie informacji o LuxLeaks i dochodzenie komisji specjalnej przyspieszyło decyzje na szczeblu unijnym. Państwa przyznały, iż tylko wzmocnienie współpracy może sprawić, iż podatki od osób prawnych zaczną być płacone w miejscu tworzenia wartości ekonomicznej⁶. Za priorytet działań uznano zwiększenie przejrzystości działań krajów członkowskich; w konsekwencji 6 października 2015 r. zdecydowano o wprowadzeniu obowiązku międzynarodowej wymiany informacji o porozumieniach podatkowych. Automatyczna, systematyczna i efektywna wymiana danych miała docelowo umożliwić uwzględnianie opodatkowania określonych przepływów dochodów lub transakcji w innych państwach członkowskich. Jako narzędzie służące określeniu praktycznych środków wymiany informacji wybrano dyrektywę w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania pomiędzy państwami członkowskimi (dyrektywa 2015/2376/UE modyfikująca dyrektywę 2011/16/UE).

Wcześniejsza wersja dyrektywy o współpracy administracyjnej dopuszczała informowanie drugiego kraju członkowskiego o zawartych międzynarodowych porozumieniach podatkowych – tyle, że na zasadzie spontanicznej. Tym samym transfer danych o konkretnej interpretacji indywidualnej mógł mieć miejsce w sytuacji, gdy jeden kraj UE miał podstawy, aby przypuszczać, że może dojść do strat podatkowych w innym państwie członkowskim – i uznał, iż posiadane informacje mogą być istotne dla administracji tego państwa (a także dla egzekwowania przepisów krajowego prawa podatkowego). W teorii procedura spontanicznej wymiany powinna być skuteczna: decyzje o przesłaniu danych pozostawały w gestii urzędników podatkowych dysponujących specjalistyczną wiedzą i doświadczeniem. W praktyce jednak wymiana informacji o między-

⁵ **Parlament Europejski**, *Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 25 listopada 2015 r. ...*

⁶ **Parlament Europejski**, *Sprawozdanie z 29 czerwca 2016 w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach (TAXE 2)*, 29.06.2016, 2016/2038(INI).

narodowych porozumieniach podatkowych była niezwykle rzadka – na tyle, że w analizowanym przypadku została uznana za całkowicie nieskuteczną⁷.

Postanowienia nowej Dyrektywy zmieniły tryb wymiany informacji o transgranicznych porozumieniach podatkowych ze spontanicznego na automatyczny. Obowiązek ten został wprowadzony z dniem 1 stycznia 2017 r. Ustalono, iż wymiana informacji będzie się odbywać za pośrednictwem centralnej bazy danych, do której będą miały dostęp wszystkie państwa UE. Co pół roku krajowe organy podatkowe mają przysyłać do bazy danych sprawozdanie zawierające wykaz wszystkich wydanych przez siebie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego o wymiarze międzynarodowym. Takie rozwiązanie ma umożliwić wszystkim innym państwom członkowskim zapoznanie się z wykazem i – w razie potrzeby – zwrócenie się do kraju, który wydał konkretną interpretację, o bardziej szczegółowe informacje.

Pierwsza wymiana informacji na temat nowo zawartych porozumień podatkowych nastąpiła 1 września 2017 r. Ponadto, do 1 stycznia 2018 r. państwa członkowskie miały obowiązek dostarczyć informacje dotyczące wszystkich wcześniej obowiązujących interpretacji o wymiarze transgranicznym (wydanych od początku 2012 r., które nadal obowiązywały 1 stycznia 2014 r.).

Dla celów pewności prawa zakres automatycznej wymiany o transgranicznych porozumieniach podatkowych wydanych w odniesieniu do konkretnej osoby (lub grupy osób), na których to porozumieniach (lub interpretacjach) ta osoba ma prawo polegać, powinien obejmować wszelkie formy materialne – bez względu na to, czy mają one charakter wiążący czy niewiążący i bez względu na sposób ich wydania. Tym samym definicja zawarta w Dyrektywie objęła następujące rodzaje transgranicznych porozumień podatkowych: (a) porozumienia cenowe w zakresie cen transferowych (jedno-, dwu- i wielostronne), (b) porozumienia lub decyzje związane z powstaniem stałego zakładu (lub z faktami mającymi potencjalny wpływ na jego podstawę opodatkowania), (c) porozumienia lub decyzje dotyczące statusu podmiotów hybrydowych, (d) porozumienia lub decyzje dotyczące sposobów obliczania wartości dla celów amortyzacji składnika aktywów nabywanego pomiędzy podmiotami powiązаныmi z różnych krajów członkowskich⁸.

⁷ **Komisja Europejska**, *Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady dotyczące stosowania dyrektywy Rady 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania*, 18.12.2017, COM(2017) 781 final.

⁸ Dyrektywa Rady UE 2015/2376 z dnia 8 grudnia 2015 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania.

W przypadku indywidualnych interpretacji podatkowych z automatycznej wymiany informacji zostały wyłączone te porozumienia, które dotyczą wyłącznie pojedynczej sprawy osoby fizycznej. W pozostałych przypadkach zaangażowanie podmiotu zagranicznego lub transgraniczny charakter transakcji rodzą obowiązek automatycznego przekazania informacji o interpretacji podatkowej.

Zestaw danych, które państwa członkowskie miały przekazywać w ramach automatycznej wymiany informacji o porozumieniach podatkowych, objął: (a) dane identyfikacyjne osoby innej niż osoba fizyczna, (b) streszczenie porozumienia podatkowego wraz z opisem działalności lub transakcji, (c) daty wydania (zmiany lub odnowienia) porozumienia, a także daty rozpoczęcia i zakończenia okresu jego ważności, (d) rodzaj porozumienia: interpretacji indywidualnej o wymiarze transgranicznym lub uprzedniego porozumienia cenowego, (e) kwotę transakcji lub serii transakcji będących przedmiotem porozumienia.

Nowy przepis nakazał również wskazywać wszystkie państwa członkowskie, których porozumienie podatkowe może dotyczyć, a także określić wszystkie osoby (inne niż osoby fizyczne), na które porozumienie może mieć wpływ.

Dyrektywa przewidziała pewne wyjątki dla obowiązkowej wymiany informacji o międzynarodowych porozumieniach podatkowych. Udzielanie informacji nie powinno prowadzić do ujawnienia tajemnicy handlowej, przemysłowej lub zawodowej, lub procesu produkcyjnego, lub do ujawnienia informacji, które byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym. Również poszczególne osoby lub grupy osób, których roczne przychody netto ze sprzedaży w ujęciu grupowym wynoszą mniej niż 40 mln EUR, mogą zostać – na pewnych warunkach – wyłączone z obowiązkowej automatycznej wymiany.

4. Praktyka polska w zakresie uprzednich porozumień cenowych

Przepisy dyrektywy 2015/2376 zostały implementowane na grunt polski Ustawą z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami⁹. Obowiązek przekazania informacji spoczął na szefie Krajowej Administracji Skarbowej, a wymianą zostały objęte: (1) decyzje w sprawach cen transakcyjnych oraz interpretacje podatkowe, (2) interpretacje indywidualne i (3) opinie zabezpieczające. Wymiana informacji dotyczy transakcji, zespołu transakcji lub innych zdarzeń, jeśli zachodzą pomiędzy podmiotem krajowym a zagranicznym lub jeśli transakcje mają transgraniczne skutki.

⁹ Automatyczna wymiana pomiędzy państwami członkowskimi została uregulowana w Dziale IV Ustawy.

Polskie interpretacje podatkowe niosą ze sobą znacznie mniejszy ciężar znaczeniowy niż rozwiązania o podobnej nazwie, stosowane w krajach członkowskich otwartych na indywidualne porozumienia. Ich celem nie jest przyznawanie korzyści podatkowych, a uzyskanie odpowiedzi na pytanie zadane przez podatnika. W konsekwencji polskie instrumenty z kategorii interpretacji podatkowych – zarówno interpretacje indywidualne¹⁰, jak i opinie zabezpieczające¹¹ – nie zapewniają podatnikom żadnych preferencji, oferują jedynie pewność prawa. Z powyższego powodu, w kontekście realizacji postanowień opisywanej Dyrektywy, dalszej pogłębionej analizie poddana została druga kategoria instrumentów: decyzje w sprawie cen transakcyjnych.

Polskie uprzednie porozumienia cenowe (*advance pricing arrangements* – APAs) są dostępne w prawie polskim od 2006 r. Stanowią rodzaj umowy zawieranej między podatnikiem a organem podatkowym, w której organ akceptuje wybór i sposób stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej (stosowanej w relacjach podatnika i podmiotów z nim powiązanych). Porozumienia zawierane są na przyszłość – mogą obowiązywać do pięciu lat, po upływie tego okresu mogą ulec odnowieniu, pod warunkiem, iż jego kluczowe elementy nie uległy zasadniczej zmianie.

Uprzednie porozumienia cenowe dzielą się na jedno-, dwu- i wielostronne. Porozumienia jednostronne ograniczają ryzyko w odniesieniu do transakcji między podmiotami krajowymi, nie dają gwarancji uniknięcia podwójnego

¹⁰ Interpretacje indywidualne są co prawda najbardziej popularnym sposobem wyjaśniania wątpliwości w zakresie wykładni prawa podatkowego w Polsce, ale wykazują bardzo unikalny charakter. W czerwcu 2015 r. Komisja Europejska, przy okazji prowadzonego dochodzenia, wezwała Polskę do dostarczenia informacji na temat praktyk podatkowych obejmujących również wszystkie indywidualne interpretacje podatkowe, zawierające w sobie element transgraniczny. Polska nie udzieliła stosownej odpowiedzi na wezwanie do udzielenia informacji, powołując się na zasadę proporcjonalności: wskazując na bardzo znaczącą liczbę wydawanych interpretacji (ponad 35 tys. rocznie) i ich indywidualny charakter (jako, że interpretacja odnosi się wyłącznie do dokładnego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych zawartych we wniosku). Niemniej jednak w przyszłości będzie musiał powstać mechanizm monitorowania tych instrumentów i przesyłania informacji o wydawanych interpretacjach charakteryzujących się międzynarodowym kontekstem.

¹¹ Opinie zabezpieczające są relatywnie nowym instrumentem, wprowadzonym w 2016 r. wraz z klauzulą antyabuzywną. W zamierzeniu mają dać podatnikom pewność, iż konkretna czynność (transakcja lub seria transakcji) nie zostanie podważona jako dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Pierwsza opinia zabezpieczająca w zakresie stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania została wydana przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej dopiero w grudniu 2017 r. Dotyczyła ona korzyści podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych.

opodatkowania w transakcjach z podmiotem zagranicznym. Opłata towarzysząca zawarciu jednostronnego APA waha się w granicach 5–50 tys. zł dla podmiotów krajowych i 20–100 tys. zł dla podmiotów zagranicznych.

Porozumienia dwu- i wielostronne w istocie swojej nie tylko zabezpieczają ryzyko podwójnego opodatkowania, ale również ograniczają ryzyko w odniesieniu do transakcji między podmiotem krajowym oraz zagranicznym (dwustronne APA) lub w odniesieniu do transakcji między podmiotami powiązаныmi z trzech lub więcej państw (wielostronne APA), gwarantując bezpieczeństwo każdej ze stron. Zawarcie porozumienia wiąże się z koniecznością uiszczenia opłaty w wysokości 1% wartości zabezpieczanej transakcji i zamyka się w granicach 50–200 tys. zł.

Polska procedura APA jest adresowana do dużych podmiotów, przeprowadzających transakcje o znacznych wartościach (kilku, kilkunastu miliardów złotych na przestrzeni 5 lat). Wydaje się, iż z perspektywy przedsiębiorców uprzednie postanowienia cenowe mogą być efektywnym narzędziem ograniczenia ryzyk nieprawidłowego ustalania cen transakcyjnych oraz zakwestionowania sposobu ich ustalania przez organy podatkowe¹². Tymczasem znaczący nakład środków i czasochłonność procedury sprawiły, iż w pierwszych latach APA nie cieszyły się popularnością. Dane na temat liczby zawartych porozumień APA w poszczególnych latach, od początku obowiązywania analizowanych instrumentów, zostały przedstawione w tabeli 1.

TABELA 1: Liczba zawartych porozumień APA w Polsce w latach 2006–2016

Rok	APAs jednostronne	APAs dwustronne	APAs wielostronne
1	2	3	4
2006	1	0	0
2007	2	0	0
2008	6	0	0
2009	2	0	0
2010	7	0	0
2011	2	2	0

¹² *Uprzednie porozumienia cenowe (APA)*, <https://www.finanse.mf.gov.pl/cit/ceny-transferowe1/uprzednie-porozumienia-cenowe-apa>, Ministerstwo Finansów, 2017; stan na 24.04.2018 r.

1	2	3	4
2012	5	0	0
2013	4	0	0
2014	0	0	1
2015	5	1	0
2016	5	1	0
Łącznie	39	4	1

Źródło: **Ministerstwo Finansów**, *Statystyki APA*, <https://www.finanze.mf.gov.pl/cit/ceny-transferowe1/uprzednie-porozumienia-cenowe-apa/statystyki-apa>; stan na 11.05.2018 r.

Dane zawarte w tabeli 1 wskazują na bardzo powolny rozwój uprzednich porozumień cenowych. Przez pierwsze lata obowiązywania analizowanego instrumentu dochodziło do zawierania wyłącznie porozumień jednostronnych. Pierwsze (dwa) dwustronne APA podpisano w roku 2011. Od 2015 r. nastąpił skokowy wzrost zainteresowania instrumentami dającymi pewność w transakcjach z podmiotami powiązаныmi (po 6 APAs zawartych w roku 2015 i 2016); w tym okresie doszło również do podpisania po 1 dwustronnym APA rocznie.

Umiarkowaną popularność polskich porozumień cenowych na tle innych krajów członkowskich potwierdza również analiza porównawcza. W tabeli 2 przedstawiono sumaryczną liczbę APAs obowiązujących w poszczególnych państwach UE pod koniec 2016 r.

TABELA 2: Liczba obowiązujących APAs w poszczególnych krajach członkowskich UE

Państwo	Liczba obowiązujących APAs (stan na 31.12.2016)
1	2
Austria	2
Belgia	1 095
Bułgaria	brak możliwości zawierania APA
Chorwacja	brak możliwości zawierania APA (dostępne od poł. 2016 r.)
Cypr	brak możliwości zawierania APA
Czechy	55

Tabela 2 (cd.)

1	2
Dania	12
Estonia	brak możliwości zawierania APA
Finlandia	50
Francja	51
Grecja	2
Hiszpania	53
Holandia	brak danych o sumarycznej liczbie obowiązujących APA (191 APAs zawartych w roku 2016, 236 w roku 2015)
Irlandia	7
Litwa	3
Luksemburg	599
Łotwa	1
Malta	brak możliwości zawierania APA
Niemcy	45
Polska	24
Portugalia	6
Rumunia	8
Słowacja	1
Słowenia	brak możliwości zawierania APA
Szwecja	8
Węgry	63
Wielka Brytania	101
Włochy	78

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *EU Joint Transfer Pricing Forum, Statistics on APAs at the end of 2016*, Komisja Europejska, marzec 2018 r., s. 2–5; *EU Joint Transfer Pricing Forum, Statistics on APAs at the end of 2015*, Komisja Europejska, październik 2016 r., s. 2.

Analiza danych wskazuje, iż na koniec 2016 r. w Polsce obowiązywały 24 porozumienia cenowe (w tym 7 o wymiarze dwu- lub wielostronnym). W tym samym okresie w niektórych krajach członkowskich obowiązywało po kilkaset APA: w Belgii 1095, w Luksemburgu 599, w Wielkiej Brytanii 101. Holandia nie udostępniła zagregowanych danych, zastępując się brakiem historycznych statystyk; w zamian podała liczbę 191 nowych APAs zawartych w roku 2016 i 236 w roku 2015. W siedmiu krajach członkowskich liczba porozumień APA wynosiła kilkadziesiąt: we Włoszech 78, na Węgrzech 63, w Czechach 55, w Hiszpanii 53, we Francji 51, w Finlandii 50, w Niemczech 45. Pozostałe kraje unijne miały zawartych od 1 (Austria) do 12 (Dania) porozumień. W tym samym czasie w sześciu krajach unijnych nie było dostępnych regulacji o charakterze podobnym do uprzednich porozumień cenowych (Bułgaria, Chorwacja, Cypr, Estonia, Malta, Słowenia).

Wyżej przedstawione statystyki Komisji Europejskiej wskazują, iż Polska znajduje się w grupie państw, w których istnieją instrumenty pozwalające na zawarcie umowy pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym, ale nie są one wykorzystywane zbyt intensywnie. Wyjaśnieniem może być stopień złożoności procesu zawierania takich porozumień (skomplikowana procedura, znaczące opłaty), a także długi czas negocjacji APA (zgodnie z przepisami jednostronne postępowania powinny trwać pół roku, a dwustronne rok; w rzeczywistości negocjacje trwają średnio 20 miesięcy w przypadku porozumień uwzględniających kraje UE i aż 34 miesiące w przypadku zaangażowania krajów trzecich)¹³. Znaczenie może mieć również stopień zaangażowania Polski w międzynarodowe struktury kapitałowe. Rzeczywiście, relacje administracji podatkowych z korporacjami są znacznie silniejsze w przypadku krajów Beneluksu i Wielkiej Brytanii niż pozostałych krajów członkowskich (w tym Polski).

5. Zakończenie

Polska znajduje się w grupie państw, w których istnieją instrumenty pozwalające na zawarcie umowy pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym, ale nie są one wykorzystywane zbyt intensywnie. Dokonana w artykule analiza wskazuje, iż polskie porozumienia podatkowe nie mają podobnego charakteru do tych, które wydają rządy państw znanych z praktyk indywidualnych porozumień podatkowych. W Belgii, Luksemburgu i Holandii tzw. *tax rulings* są for-

¹³ *EU Joint Transfer Pricing Forum: Statistics on APAs in the EU at the end of 2016*, Komisja Europejska, marzec 2018 r.

mą porozumienia między fiskusem a danym podmiotem (bardzo często dużym koncernem), na podstawie którego podatnik uzyskuje ulgę fiskalną. Tymczasem głównym celem instrumentów stosowanych w Polsce jest odpowiedź na pytanie zadane przez podatnika (interpretacje podatkowe, opinie zabezpieczające) lub uzyskanie pewności w zakresie stosowania cen transakcyjnych (APAs). Powodem umiarkowanej popularności porozumień podatkowych w Polsce jest również mniejszy stopień zaangażowania kraju w międzynarodowe struktury kapitałowe.

Z drugiej strony zmiany dokonujące się w polskim prawie podatkowym mogą wpłynąć pozytywnie na przyszły wzrost zainteresowania instrumentami ograniczającymi ryzyko podatkowe przedsiębiorcy. Jednym z przykładów potwierdzających powyższą tezę jest zmiana prawa w zakresie dokumentacji cen transakcyjnych. Modyfikacje, które weszły w życie 1 stycznia 2017 r., znacząco zwiększyły obowiązki dokumentacyjne dla podatników (między innymi o konieczność przeprowadzania analizy danych porównawczych i przygotowania benchmarków). Jednocześnie przewidziały możliwość zastosowania uproszczonego obowiązku dokumentacyjnego dla tych podmiotów, które zawarły porozumienia APA. Stanowi to niewątpliwie dodatkową zaletę uprzednich porozumień cenowych, zwłaszcza w świetle już obowiązujących, rozbudowanych przepisów z zakresu cen transferowych¹⁴.

Dodatkowo od 1 stycznia 2018 r. wprowadzono nowe przepisy dotyczące zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wydatków związanych z usługami niematerialnymi, dokonywanymi w ramach transakcji z podmiotami powiązаныmi. Nowelizacja ustawy o CIT wprowadziła limit kwotowy dla tego typu transakcji na poziomie 3 mln zł (z jednoczesnym zastrzeżeniem, iż wydatki powyżej tej kwoty w części nieprzekraczającej 5 proc. EBITDA też mogą być wliczone w koszty)¹⁵. Również w tym przypadku przewidziano, iż ograniczenia nie będą obowiązywać dla transakcji objętych porozumieniem APA; tym samym zmiany w ustawie o CIT mogą się przełożyć na wzrost popularności analizowanych instrumentów.

Rzeczywiście, dane z Ministerstwa Finansów potwierdzają nową dynamikę w uprzednich porozumieniach cenowych. W 2017 r. doszło do zawarcia 11 APAs, o 5 więcej niż w latach 2015–2016. Na uwagę zasługuje fakt, iż w 2017 r. podpisano tyle samo porozumień dwustronnych (4) co w ciągu

¹⁴ M. Marciniak, A. Mroziwski, *10 lat APA w Polsce. Czemu służą uprzednie porozumienia cenowe?*, 30.01.2017, <http://www.vat.pl/3001-10-lat-apa-w-polsce-czemu-sluzą-uprzednie-porozumienia-cenowe-11293/>; stan na 24.04.2018 r.

¹⁵ J. Królak, *Ceny transferowe – podsumowanie zmian w 2018 r.*, Rzeczpospolita, 03.01.2018 r.

poprzednich 11 lat. Statystyki z 2018 r. wskazują na kontynuację trendu wzrostowego: na koniec 1 kwartału 2018 r. otwartych było 22 postępowań APA. Spośród toczących się procedur aż 13 miało wymiar dwustronny, negocjowano również 1 porozumienie wielostronne¹⁶.

Wydaje się, iż inicjatywy unijne i międzynarodowe nakierowane na walkę z unikaniem i uchylaniem się od opodatkowania mogą wpłynąć na podniesienie atrakcyjności polskich instrumentów ograniczających ryzyko podatkowe przedsiębiorcy. W połączeniu z wciąż postępującym umiędzynarodowieniem transakcji będzie to oznaczało dalszy wzrost zainteresowania uprzednimi porozumieniami cenowymi. Jednocześnie warto spojrzeć na analizowane zagadnienie z punktu widzenia administracji podatkowej: włączenie się w europejski system automatycznej wymiany informacji o porozumieniach podatkowych może sprawić, iż państwa członkowskie zaczną dysponować bardziej kompletnymi informacjami, pozwalającymi na skuteczniejsze wykrywanie nadużyć podatkowych i podejmowanie bardziej efektywnych działań.

Bibliografia

Akty prawne

Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG.

Dyrektywa Rady (UE) 2015/2376 z dnia 8 grudnia 2015 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania.

Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, Dz.U. z 2017 r., poz. 648.

Opracowania

Do SMEs create more and better jobs?, Komisja Europejska – komunikat prasowy, 16.01.2012, MEMO/12/11.

Egger Peter H., Eggert Wolfgang, Winner Hannes, *Saving taxes through foreign plant ownership*, *Journal of International Economics* 2010/81, s. 99–100.

EU Joint Transfer Pricing Forum, Statistics on APAs at the end of 2015, Komisja Europejska, październik 2016 r., s. 2.

EU Joint Transfer Pricing Forum, Statistics on APAs at the end of 2016, Komisja Europejska, marzec 2018 r., s. 2–5.

Komisja Europejska, *Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady dotyczące stosowania dyrektywy Rady 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania*, 18.12.2017, COM(2017) 781 final.

¹⁶ *Statystyki APA*, <https://www.finanse.mf.gov.pl/cit/ceny-transferowe1/uprzednie-porozumienia-cenowe-apa/statystyki-apa>, Ministerstwo Finansów, 2018; stan na 25.04.2018 r.

Królak Jarosław, *Ceny transferowe – podsumowanie zmian w 2018 r.*, Rzeczpospolita, 03.01.2018 r.

Parlament Europejski, *Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach*, 2015, 2015/2066(INI).

Parlament Europejski, *Sprawozdanie z 29 czerwca 2016 w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach (TAXE 2)*, 29.06.2016, 2016/2038(INI).

State aid: Commission orders Estonia and Poland to deliver missing information on tax practices; requests tax rulings from 15 Member States, Komisja Europejska – Komunikat prasowy, 08.06.2015, IP/15/5140.

Strony internetowe

Marciniak Magdalena, Mroziewski Adrian, *10 lat APA w Polsce. Czemu służą uprzednie porozumienia cenowe?*, 30.01.2017, <http://www.vat.pl/3001-10-lat-apa-w-polsce-czemu-sluzaj-uprzednie-porozumienia-cenowe-11293/>; stan na 24.04.2018 r.

Statystyki APA, <https://www.finanse.mf.gov.pl/cit/ceny-transferowe1/uprzednie-porozumienia-cenowe-apa/statystyki-apa>, Ministerstwo Finansów, 2018; stan na 25.04.2018 r.

Upřednie porozumienia cenowe (APA), <https://www.finanse.mf.gov.pl/cit/ceny-transferowe1/uprzednie-porozumienia-cenowe-apa>, Ministerstwo Finansów, 2017; stan na 24.04.2018 r.

Alicja BRODZKA

POLISH ADVANCE PRICING ARRANGEMENTS IN THE CONTEXT OF THE DIRECTIVE ON MANDATORY AUTOMATIC EXCHANGE OF INFORMATION IN THE FIELD OF TAXATION

(Summary)

Directive 2015/2376 introduced the duty to automatically exchange the information on all on advance cross-border rulings and advance pricing arrangements that can have a potential impact on the tax base of other EU countries. The changes implemented by the Directive are of considerable importance: an automatic, systematic and effective exchange of data on cross-border tax rulings should enable tax authorities to take more effective actions towards detecting tax avoidance and evasion. The perspective of enhancing the international cooperation between tax administrations of EU Member States is also an important factor.

The aim of the article is analysing Polish solutions that fall under the scope of the Directive, with a special emphasis laid on advance pricing arrangements (APAs). The paper presents the current legal status for Polish advance pricing arrangements and examines the dynamics of their use by Polish taxpayers in years 2007–2017. Next, it looks at the use of Polish APAs, in comparison to the similar measures taken in other EU Member States. The article also analyses whether future changes in Polish tax law may stimulate increased interests in instruments that limit the tax risk of taxpayers. In order to reach the research objective, the analytical and comparative method was used, with particular reference to the source materials and legal acts, as well as reports from the Ministry of Finance, the European Commission and the European Parliament.

Keywords: automatic exchange of tax information; advance pricing arrangements (APAs); cross-border tax rulings