

Obowiązki przepisów o cenach transferowych w 2018 i 2019 – wyjaśnienia do artykułu DGP

Poniżej przedstawiamy szczegółowe wyjaśnienia w tym zakresie.

- W artykule pt. „Nie ma przepisu, ale nadal jest obowiązek”, zamieszczonym w dzienniku „Dziennik Gazeta Prawna” 23 stycznia 2019 r., znalazły się nieprawdziwe informacje o rzekomym braku podstawy prawnej do sporządzania dokumentacji cen transferowych za 2018 r.
- Poniżej przedstawiono szczegółowe wyjaśnienia, z których jednoznacznie wynika, że nowelizacja ustaw o PIT i CIT zawiera odpowiednie regulacje, na podstawie których podatnicy mają obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych za 2018 r. na podstawie przepisów obowiązujących w 2018 r.
- Ministerstwo ostrzega, że wszelkie konsekwencje, związane z ewentualnym brakiem realizacji obowiązków w zakresie cen transferowych za 2018 r. poniosą podatnicy, u których ten obowiązek powstał.

W artykule pt. „Nie ma przepisu, ale nadal jest obowiązek”, zamieszczonym w dzienniku „Dziennik Gazeta Prawna” 23 stycznia 2019 r., znalazły się nieprawdziwe informacje. Artykuł wprowadza podatników w błąd informując, że rzekomo nie istnieje podstawa prawna do sporządzania dokumentacji cen transferowych za 2018 r. Poniżej przedstawiamy szczegółowe wyjaśnienia w tym zakresie.

Nowelizacja przepisów o cenach transferowych

Przepisy dotyczące cen transferowych, wprowadzone 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”, stosuje się - co do zasady - do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2019 r.

Powyższe wynika wprost z art. 44 ust. 1 ustawy zmieniającej, który stanowi, że zmieniane przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2019 r. (poza wyjątkami określonymi w ustawie). Przepis ten stanowi odzwierciedlenie terminu wejścia w życie ustawy zmieniającej, zasady roczności obowiązującej na gruncie podatków dochodowych oraz zasady niedziałania prawa wstecz obowiązującej na etapie dokonywania zmian w tych podatkach.

Zakres obowiązywania przepisów w 2018 i 2019 r.

Ustawa zmieniająca weszła w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. i co do zasady przyjąć należy, że od tego dnia powinna być stosowana. Ze względu na to, że obowiązki sprawozdawcze w podatkach dochodowych są realizowane dopiero po zakończonym roku podatkowym, w przepisach przejściowych przesądza się od jakiej daty przepisy mają być stosowane, również w przypadku gdy data

ta jest zbieżna z datą wejścia w życie ustawy. Pomimo że obowiązki sprawozdawcze realizowane są po zakończonym roku podatkowym to dopełniają (stanowią konsekwencję) obowiązku podatkowego powstałego w roku poprzednim i nie powinny być rozpatrywane w oderwaniu do obowiązku podatkowego dotyczącego roku poprzedniego. Ilekroć w przepisach przejściowych mowa jest o stosowaniu ustawy do dochodów uzyskanych od określonej daty oznacza to stosowanie tej ustawy w zakresie ustalania wysokości zobowiązania podatkowego za dany rok podatkowy, jak i obowiązków sprawozdawczych realizowanych po zakończeniu tego roku.

Przepisu art. 44 ust. 1 ustawy zmieniającej nie należy więc utożsamiać ze zniesieniem obowiązków wynikających z dotychczas obowiązujących przepisów. Celem tego przepisu nie jest uchylanie obowiązujących przepisów, lecz rozstrzygnięcie zagadnień intertemporalnych, jakie pojawiają się na etapie wprowadzania zmian w przepisach, tj. w zakresie stosowania nowych przepisów do obowiązków dotyczących roku 2019, a tym samym o stosowaniu dotychczasowych przepisów do obowiązków dotyczących roku 2018. Powyższe potwierdza treść art. 43 ustawy zmieniającej, który dotyczy podatników podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy. Przepis ten stanowi, że „podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2019 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2018 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym”. Nie ulega zatem wątpliwości, że przywołane przepisy przejściowe ustawy zmieniającej nakazują stosowanie nowych przepisów do roku podatkowego rozpoczynającego się po 31 grudnia 2018 r. i stosowanie dotychczasowych przepisów do roku podatkowego, który rozpoczął się przed 1 stycznia 2019 r. Przyjęte rozwiązanie jest poprawne legislacyjnie i stanowi odzwierciedlenie konstytucyjnej zasady niedziałania prawa wstecz.

Bez znaczenia przy tym pozostaje fakt, że w roku wykonywania obowiązków sprawozdawczych za rok poprzedni uchylone przepisy nie obowiązują. Jak bowiem wyżej wyjaśniono, istotne jest nie to kiedy, lecz za jaki okres, obowiązek jest wykonywany. Dotyczy to zarówno przepisów ustawowych, jak również wydanych na ich podstawie przepisów wykonawczych. Zgodnie bowiem z § 32 ust. 1 Zasad Techniki Prawodawczej^[1] rozporządzenie dzieli losy ustawy, na podstawie której zostało wydane. Zatem, jeżeli ustawa lub rozporządzenie nie stanowią inaczej, do wykonywania obowiązków dotyczących danego roku podatkowego znajdują zastosowanie przepisy ustawy oraz rozporządzenia obowiązujące w roku, za który obowiązki są realizowane.

Jakie przepisy należy stosować do roku 2018?

W związku z powyższym, do określenia obowiązków w zakresie cen transferowych za 2018 rok stosuje się - co do zasady - przepisy (ustawy i rozporządzeń) obowiązujące w roku 2018. W konsekwencji, w odniesieniu do transakcji lub innych zdarzeń realizowanych z podmiotami powiązаныmi w roku 2018, zarówno stwierdzenie zakresu obowiązków nałożonych na podatnika (tj., czy i w jakim zakresie podatnik podlegał obowiązkom w zakresie dokumentacji podatkowej, sporządzenia analiz danych porównawczych czy też złożenia oświadczenia oraz uproszczonego sprawozdania na formularzu CIT/TP lub PIT/TP), jak również szczegółowy zakres tego obowiązku, należy określić na podstawie regulacji ustawowych i rozporządzeń obowiązujących w 2018 roku.

Wybór w zakresie przepisów dokumentacyjnych

Jednocześnie, w oparciu o art. 44 ust. 2 ustawy zmieniającej istnieje możliwość wyboru nowych przepisów (wprowadzanych tą ustawą) do wszystkich transakcji kontrolowanych realizowanych w 2018 roku. W przypadku dokonania takiego wyboru, zarówno do określenia obowiązków związanych z cenami transferowymi (np. określenia transakcji podlegających obowiązkowi sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, złożenie oświadczenia o sporządzeniu dokumentacji cen transferowych), jak i treści samego obowiązku (np. zawartości lokalnej dokumentacji cen transferowych) zastosowanie znajdą już przepisy wprowadzane ustawą zmieniającą. Jednocześnie, wybór przez podmiot powiązany możliwości zastosowania nowych regulacji do transakcji kontrolowanych realizowanych w 2018 roku oznacza, że podmiot ten nie będzie musiał sporządzać równocześnie dokumentacji podatkowej na podstawie przepisów obowiązujących w 2018 roku – tj., przepisy obowiązujące w 2018 roku nie będą mogły być zastosowane jednocześnie z przepisami obowiązującymi od początku 2019 roku.

Co z CIT/TP i TP-R?

Uregulowana w art. 44 ust. 2 ustawy zmieniającej możliwość stosowania przepisów do transakcji kontrolowanych realizowanych w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2017 r. nie dotyczy informacji o cenach transferowych (TP-R). Przepisy dotyczące informacji o cenach transferowych stosuje się do lat podatkowych rozpoczynających się po 1 stycznia 2019 roku, a za 2018 rok – niezależnie od dokonanego wyboru stosowania regulacji w zakresie dokumentacji cen transferowych – składane jest uproszczone sprawozdanie na formularzu CIT/TP lub PIT/TP (jeśli na podstawie przepisów obowiązujących w 2018 roku taki obowiązek u podatnika powstał).

* * *

Podsumowując, każdy podatnik, u którego w rezultacie realizowanych transakcji z podmiotami powiązanymi powstały obowiązki w zakresie cen transferowych (dokumentacja, analiza danych porównawczych, uproszczone sprawozdanie CIT/TP lub PIT/TP) jest zobowiązany do realizacji tych obowiązków w roku 2019 na podstawie regulacji obowiązujących w roku 2018 (jeśli w zakresie dokumentacji cen transferowych nie wybrał regulacji nowych). Nie jest więc prawdą, że brak jest przepisów regulujących te obowiązki. Jednocześnie przypominamy, że brak realizacji obowiązków w zakresie cen transferowych przez podmiot zobowiązany do ich realizacji, skutkować może sankcjami, w tym karno-skarbowymi.

[1] § 32 1. Jeżeli uchyla się ustawę, na podstawie której wydano akt wykonawczy, albo uchyla się przepis ustawy upoważniający do wydania aktu wykonawczego, przyjmuje się, że taki akt wykonawczy traci moc obowiązującą odpowiednio z dniem wejścia w życie ustawy uchylającej albo z dniem wejścia w życie przepisu uchylającego upoważnienie do wydania tego aktu.