

Rozdział 1. Istota stosowania cen transferowych

I. Definicja *transfer pricing*

1. Pojęcie cen transferowych. Pojęcie cen transferowych pojawiło się w literaturze naukowej w latach sześćdziesiątych ubiegłego wieku, gdzie termin ten wykorzystano do potrzeb analiz ekonometrycznych¹. Za twórcę terminu uważa się Jacka Hirshleifera. W czasie badań zbudowano model, mający wskazać punkt równowagi między marginalnym kosztem krańcowym sprzedaży oddziału i marginalnym zyskiem brutto jego nabycia².

Termin ceny transferowe jest polskim odpowiednikiem anglosaskiego terminu *transfer pricing*³. W latach 70. ubiegłego wieku ukształtowały się trzy podejścia naukowych dociekań w zakresie cen transferowych: podejście strategiczne, rachunkowości zarządczej oraz behawioralne. Termin „ceny transferowe” jest używany w rachunkowości zarządczej na określenie specyficznego rodzaju wewnętrznych cen rozliczeniowych w ramach różnych konglomeratów gospodarczych.

We współczesnej literaturze przedmiotu pod pojęciem cen transferowych należy rozumieć:

- ceny towarów, usług, wartości niematerialnych oraz honorariów stosowane w transakcjach między podmiotami powiązanymi i różniące się od cen wynegocjowanych na wolnym rynku, zawartych w warunkach porównywalnych przez podmioty niebędące podmiotami powiązanymi⁴;
- cenę ustaloną przez zakład sprzedający, wydział bądź spółkę córkę przedsiębiorstwa wielonarodowego na produkt lub usługę dostarczaną do zakładu, wydziału bądź spółki córki tego samego przedsiębiorstwa, jak również ceny wewnętrzne⁵.

¹ J. Hirshleifer, On the Economics of Transfer Pricing, The Journal of Business 1956, Nr 29(3), s. 172–184. 1956; P. W. Cook, Decentralization and the transfer-price problem, Journal of Business 1995, Vol. 28, Nr 2; J. Dean, Decentralization and Intracompany Pricing, Harvard Business Review 1995, Vol. 33, Nr 4.

² M. Wołosz, Ceny transferowe a działalność przedsiębiorstw powiązanych rodzinnie. Przedsiębiorczość i Zarządzanie, t. XIV, cz. II, Łódź 2013, s. 303–313; R. Wiśniewski, Rola cen transferowych w planowaniu optymalizacji obciążeń podatkowych, w: J. Wiśniewski (red.), Zarządzanie podmiotami i procesami gospodarczymi, Toruń 2006, s. 199.

³ K. G. Szymański, A. Pietrasik, Ceny transferowe – istota – szacowanie cen – ryzyka podatkowe – dokumentacja podatkowa, Gdańsk 2003, s. 9.

⁴ Ibidem, s. 37.

⁵ S. Sojak, D. Baćkowski, Ceny transferowe. Aspekt podatkowy, Warszawa 2003, s. 39.

Zgodnie z Wytycznymi OECD z 1995 r.⁶ w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych, ceny transferowe są cenami, po których przedsiębiorstwo przekazuje towary oraz dobra niematerialne lub świadczy usługi powiązanym przedsiębiorstwom.

2. Znaczenie cen transferowych. Ceny transferowe mają znaczenie zarówno dla podatników, jak i administracji podatkowych, ponieważ określają one w znacznej mierze dochody i wydatki, a tym samym – zyski podlegające opodatkowaniu przedsiębiorstw powiązanych podlegających odrębnym organom podatkowym. Problem wyceny transferu powstał pierwotnie w stosunkach pomiędzy powiązanymi przedsiębiorstwami działającymi w ramach tej samej jurysdykcji podatkowej. Zarówno państwa członkowskie OECD zachęcane są do stosowania niniejszych Wytycznych w krajowej praktyce wyceny transferu, jak i podatnicy przy ocenianiu do celów podatkowych, czy ich ceny transferowe są zgodne z zasadą pełnej konkurencji.

3. Przedsiębiorstwo powiązane. W rozumieniu tych Wytycznych „przedsiębiorstwo powiązane” to przedsiębiorstwo spełniające warunki podane w art. 9 ust. 1a i 1b Umowy Modelowej OECD (Modelowej Konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku).

Według tych warunków, dwa przedsiębiorstwa są powiązane, jeżeli jedno z nich bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu, kontroli lub kapitale drugiego przedsiębiorstwa albo jeżeli „te same osoby bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu, kontroli lub kapitale” obu przedsiębiorstw (tj. jeżeli oba przedsiębiorstwa są pod wspólną kontrolą).

4. Ceny transferowe mają znaczenie zarówno dla podatników, jak i dla administracji podatkowych, ponieważ określają one w znacznej mierze dochody i wydatki, a tym samym – zyski podlegające opodatkowaniu przedsiębiorstw powiązanych podlegających odrębnym organom podatkowym. Problem wyceny transferu powstał pierwotnie w stosunkach pomiędzy powiązanymi przedsiębiorstwami działającymi w ramach tej samej jurysdykcji podatkowej. Zarówno państwa członkowskie OECD zachęcane są do stosowania niniejszych Wytycznych w krajowej praktyce wyceny transferu, jak i podatnicy przy ocenianiu do celów podatkowych, czy ich ceny transferowe są zgodne z zasadą pełnej konkurencji.

⁶ Wytyczne zostały uchwalone przez Komitet do Spraw Podatkowych OECD 27.6.1995 r. oraz zatwierdzone do publikacji przez Radę OECD 13.7.1995 r. ponadto niniejsze Wytyczne zostały zmienione: 1) przez uaktualnienie rozdziału IV uchwalone przez Komitet do Spraw Podatkowych OECD 6.6.2008 r. (CTPA/CFA(2008) 30/REV1) oraz uaktualnienie słowa wstępnego i przedmowy uchwalone przez Komitet do Spraw Podatkowych OECD 22.6.2009 r. (CTPA/CFA(2009) 51/REV1) zatwierdzone przez Radę 16.7.2009 r. (C (2009) 88); 2) przez zmianę rozdziałów I–III uchwaloną przez Komitet do Spraw Podatkowych OECD 22.6.2010 r. (CTPA/CFA(2010) 55) i zatwierdzoną przez radę 22.7.2010 r. (aneks I do C (2010) 99); 3) przez uaktualnienie słowa wstępnego, przedmowy, glosariusza, rozdziałów IV–VIII i aneksów, uchwalone przez Komitet do Spraw Podatkowych OECD 22.6.2010 r. (CTPA/CFA(2010) 47) i zatwierdzone przez radę 22.7.2010 r. (Aneks I do C(2010)99).

Celem niniejszych Wytycznych jest także uproszczenie zasad rozstrzygania w sprawach o ustalenie cen transferowych w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się między państwami członkowskimi OECD oraz – w razie potrzeby – w ramach procedury arbitrażowej. Ponadto dostarczają one wskazówek, jak należy postępować, gdy zgłoszone zostało żądanie dokonania korekty współzależnej. Komentarz do ust. 2 art. 9 Modelowej Konwencji Podatkowej OECD wyjaśnia, że państwo, z którego pochodzi żądanie dokonania korekty współzależnej, powinno je spełnić tylko wówczas, jeżeli to państwo „uważa, że kwoty poprawionych zysków prawidłowo odzwierciedlają zyski, jakie wystąpiłyby, gdyby transakcje były przeprowadzane zgodnie z zasadą pełnej konkurencji”. Oznacza to, że w postępowaniu przed właściwym organem państwo, które zaproponowało pierwotną korektę, ponosi ciężar wykazania drugiemu państwu, że korekta „jest uzasadniona zarówno co do zasady, jak i do kwoty”⁷.

Pojęciu „ceny transferowe” nadaje się często znaczenie pejoratywne i stosuje się je jako określenie decyzji cenowych podejmowanych przez przedsiębiorstwa wielonarodowe, mających na celu przerzucanie dochodów pomiędzy członkami grupy, aby zminimalizować obciążenia podatkowe⁸. Jeżeli cena na transferowane pomiędzy jednostkami przedsiębiorstwa wielonarodowego dobra, usługi lub wartości niematerialne jest zaniżona, to zyskowność podmiotu kupującego wzrasta, a podmiotu sprzedającego – maleje. Jeżeli natomiast cena transferu jest zawyżona, to zyskowność podmiotu sprzedającego wzrasta kosztem podmiotu kupującego. Kwestia przerzucania zysków nabiera szczególnego znaczenia, jeżeli członkowie grupy mają swoje siedziby w różnych krajach o różnych stawkach podatkowych. W takim przypadku podstawa opodatkowania państwa o wyższych obciążeniach podatkowych może kurczyć się i narażać je na utratę dochodów budżetowych, natomiast przychody państwa o niższym poziomie podatków będą się zwiększały.

5. Kształtowanie się cen transferowych. Ceny transferowe są to ceny stosowane przez korporacje transnarodowe. Kształtowanie cen transferowych ma zastosowanie w odniesieniu do produktów będących przedmiotem wewnętrznego obrotu między przedsiębiorstwem macierzystym a jego filiami w innych krajach⁹.

Ceny transferowe są efektem wewnętrznych decyzji przedsiębiorstwa wielonarodowego, a nie układu sił rynkowych, i mogą być kształtowane na podstawie różnorodnych danych wyjściowych, np.:

- ceny oparte na cenach rynkowych, stosowanych przez przedsiębiorstwo przy sprzedaży zewnętrznej lub cenach rynkowych stosowanych przez inne przedsiębiorstwa;

⁷ Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych, Raport Komitetu do Spraw Podatkowych OECD, OECD Committee on Fiscal Affairs Report (według stanu na 1.7.1995 r.), tłum. K. Bany, Warszawa 2004.

⁸ S. Sojak, D. Baćkowski, Ceny transferowe, s. 41.

⁹ E. Kosińska (red.), Marketing międzynarodowy. Zarys problematyki, Warszawa 2008, s. 239.

- ceny oparte na kosztach rzeczywistych, planowanych lub normatywnych kosztach wytworzenia na poziomie kosztów zmiennych czy całkowitych, ceny umowne, wynegocjowane przez poszczególne spółki przedsiębiorstwa wielonarodowego.

6. Ustalenie prawidłowej ceny transferowej zależy od czynników ekonomicznych i prawnych, wpływających na konkretną sytuację, w której znajduje się przedsiębiorstwo. Jednak w każdym z przypadków obowiązują następujące zasady:

- maksymalna cena transferowa nie powinna być wyższa od najniższej ceny rynkowej, za którą podmiot kupujący może nabywać produkty lub usługi na rynku zewnętrznym;
- minimalna cena transferowa nie powinna być niższa niż suma kosztów krańcowych produkcji podmiotu sprzedającego powiększonych o koszty utraconych korzyści¹⁰.

7. Przedsiębiorstwa wielonarodowe stosują ceny transferowe w sytuacji transferu półproduktów, wyrobów gotowych, usług czy wartości niematerialnych i prawnych pomiędzy zakładami zlokalizowanymi w różnych państwach. Ceny te stosowane są również przez przedsiębiorstwa ze sobą powiązane, posiadające siedziby na terenie jednego kraju lub przez przedsiębiorstwa mające zakłady będące samodzielnymi jednostkami organizacyjnymi zlokalizowanymi w różnych regionach tego samego kraju. Przedsiębiorstwa stosują dwie metody transferu:

- transfer ukierunkowany na ceny, przez wykorzystanie cen transferowych;
- transfer ukierunkowany na koszty, przez zakup usług spółki z siedzibą w kraju o liberalnej jurysdykcji podatkowej.

W metodzie wykorzystującej ceny transferowe spółka macierzysta eksportuje towary do kraju importera za pośrednictwem spółki zależnej, zlokalizowanej w kraju o niskim poziomie opodatkowania. Spółka zależna płaci za towar cenę transferową, niższą od ceny faktycznie oferowanej na rynku i płaconej przez importera. Następnie spółka pośrednicząca odsprzedaje ten towar finalnemu nabywcy po rynkowej cenie sprzedaży.

W ten sposób zyski osiągnięte z tytułu sprzedaży eksportowej przez spółkę macierzystą, mającą siedzibę w kraju o wysokiej stopie opodatkowania, transferowane są do spółki zależnej, zlokalizowanej w kraju o niskim poziomie opodatkowania, która wykazuje z tego tytułu dochód zwolniony od podatku lub obciążony bardzo niską stopą opodatkowania.

W strategii transferu ukierunkowanego na koszty spółka macierzysta, funkcjonująca w kraju o wysokich podatkach, zwiększa koszty uzyskania przychodów przez zakup usług świadczonych przez spółkę zależną w kraju o niskim poziomie opodatkowania. W ten sposób spółka macierzysta zmniejsza podstawę opodatkowania wysoką stawką podatku dochodowego, natomiast spółka zależna wykazuje dochód wolny od podatku.

8. Korzyści wynikające z zastosowania cen transferowych w przypadku przedsiębiorstw wielonarodowych zależą od takich warunków oferowanych przez kraje o li-

¹⁰ S. Sojak, *Ceny transferowe*, s. 68; B. Niedbala, M. Sierpińska, *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*. Centra odpowiedzialności w teorii i praktyce, Warszawa 2003, s. 255–256.

I. Definicja transfer pricing

beralnej jurysdykcji podatkowej, jak: wysokość stóp podatkowych, taryfy celne, kursy walutowe, poziom inflacji czy polityka rządowa wobec inwestorów zagranicznych. Przedsiębiorstwa ponadnarodowe dążą do takiego kształtowania swoich działań, aby zminimalizować zobowiązania podatkowe i celne, zredukować ryzyko z tytułu inflacji i wahań kursów walutowych i w efekcie doprowadzić do maksymalizacji zysku spółek zależnych oraz przedsiębiorstwa wielonarodowego jako całości. Polityka cen transferowych prowadzi zatem do zgodności dążeń zarówno poszczególnych spółek, jak i całego przedsiębiorstwa wielonarodowego. Ponadto, polityka cen transferowych powinna motywować do właściwego podejmowania decyzji, nieograniczającego autonomii poszczególnych spółek, oraz służyć jako kryterium oceny działalności kadry zarządzającej tych spółek. Polityka taka może być także wykorzystywana do ukrytego transferowania zysków z podejmowanych w innych krajach inwestycji oraz zatajania rzeczywiście osiągniętej rentowności w filiach zagranicznych.

Polityka cen transferowych jest więc interdyscyplinarnym narzędziem ekonomicznym służącym zarządzaniu przedsiębiorstwem wielonarodowym w wielu aspektach¹¹. Początkowo problematyka *transfer pricing* ograniczała się do transakcji zawieranych przez podmioty powiązane, działające w ramach jednej jurysdykcji podatkowej¹².

Rozwój podmiotów ponadnarodowych ujawnił pilną potrzebę współpracy międzynarodowej krajowych organów skarbowych oraz konieczność stworzenia skutecznych regulacji prawnych o zasięgu międzynarodowym w zakresie rozszerzającego się zjawiska *transfer pricing*. Duże zainteresowanie wobec zagadnień cen transferowych zapanowało wśród krajów zrzeszonych w OECD. Zasady legislacyjne wypracowane przez OECD przyjęły również kraje zgrupowane w NAFTA, także część krajów Ameryki Łacińskiej, Europy Środkowowschodniej oraz wysoko uprzemysłowione „tygrysy” Azji Południowowschodniej. Dostrzeżono bowiem straty wywołane nieuczciwymi działaniami niektórych spółek ponadnarodowych wykorzystujących różnice w systemach podatkowych państw, na terenie których działają, w celu unikania bądź minimalizacji swoich zobowiązań podatkowych. Zjawisko przerzucania i unikania opodatkowania występuje wśród podmiotów powiązanych ze sobą w różny sposób. Chodzi o związki o charakterze kapitałowym, rodzinnym i organizacyjno-kontrolnym. Mogą one sprzyjać zmniejszaniu opodatkowania, jednak sam fakt istnienia takich powiązań nie stanowi jeszcze dostatecznej przesłanki do wszczęcia postępowania przeciw danej spółce. Dopiero gdy wykorzystują one istniejące wzajemne powiązania w celu zmniejszania zobowiązań podatkowych, mogą stać się obiektem zainteresowania aparatu skarbowego.

¹¹ S. Sojak, *Ceny transferowe*, s. 147.

¹² C. Maliszewski, *Transfer pricing: metody i warunki wdrożenia w polskim systemie podatkowym (wybrane zagadnienia)*, Warszawa 1997.

9. Transfer pricing jako zjawisko rosnące w siłę i wymuszające zmiany legislacyjne. Zainteresowanie problematyką *transfer pricing* wzrasta, co wiąże się z sytuacją gospodarczą na świecie, a mianowicie¹³:

- 70% światowego handlu odbywa się w ramach światowych, globalnych grup kapitałowych;
- ponad 50% światowego handlu odbywa się wewnątrz globalnych grup kapitałowych będących własnością inwestorów z USA;
- blisko 70% obrotów między państwami tworzącymi Unię Europejską dokonuje się w ramach wewnętrznych obrotów w grupie kapitałowej.

„Pojęcie »przedsiębiorstwa wielonarodowe« w kontekście cen transferowych obejmuje swoim zakresem nie tylko światowe giganty, takie jak: *General Electronic, Citigroup, Microsoft, Sony, Shell* oraz *IBM*, ale także wiele znacznie mniejszych firm, które mają jedną lub więcej spółek zależnych lub zakładów znajdujących się w innych państwach niż państwa siedziby głównego zarządu spółki matki”¹⁴.

10. Transfer pricing – kluczowe regulacje. Obecnie obowiązujące regulacje dotyczące cen transferowych można podzielić na trzy grupy:

- 1) regulacje krajowe, do których należy zaliczyć odpowiednie przepisy ustaw o podatkach dochodowych wraz z rozporządzeniami, przepisy OrdPU w zakresie tzw. uprzednich porozumień cenowych oraz przepisy podatku od towarów i usług w zakresie ustalania ceny rynkowej;
- 2) regulacje Unii Europejskiej, z których najważniejsze są: koncepcja znormalizowanej dokumentacji cen transferowych UE (DCT UE), ogłoszona komunikatem Komisji z 7.11.2005 r., KOM (2005) 543 – wersja ostateczna i Konwencja z 23.7.1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych¹⁵; Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych w okresie od kwietnia 2009 r. do czerwca 2010 r. i związanych z nimi propozycji: 1. Wytycznych w sprawie usług o niskiej war-

¹³ K. G. Szymański, A. Pietrasik, *Ceny transferowe*, s. 18.

¹⁴ H. Hamaekers, w: H. Hamaekers, K. Holmes, J. Gluchowski, T. Kardach, W. Nykiel, *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Warszawa 2006; J. Grabarczyk, *Opodatkowanie przychodów z nieodpłatnych świadczeń*, Warszawa 2009.

¹⁵ Dz.Urz. UE L Nr 225 z 20.8.1990 r.; Konwencja 90/436/EWG (zwana także „konwencją arbitrażową”) została podpisana w Brukseli w 23.7.1990 r. i weszła w życie 1.1.1995 r. konwencja arbitrażowa została zmieniona na mocy protokołu podpisanego 25.5.1999 r., konwencji podpisanej 21.12.1995 r., konwencji podpisanej 8.12.2004 r., a także decyzji 2008/492/WE z 23.6.2008 r. Protokół zmieniający Konwencję z 23.7.1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (Dz.Urz. UE C Nr 202 z 16.7.1999 r., s.1). Konwencja o przystąpieniu Republiki Austrii, Republiki Finlandii i Królestwa Szwecji do Konwencji w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (Dz.Urz. UE C Nr 26 z 31.1.1996 r., s. 1).

tości dodanej świadczonych wewnątrz grup i 2. Potencjalnych podejść do spraw trójstronnych poza UE/COM/2011/0026 końcowy Bruksela, 25.1.2011 r., KOM(2011) 16 wersja ostateczna; Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych w okresie od marca 2007 r. do marca 2009 r. oraz w sprawie wniosku dotyczącego zmienionego kodeksu postępowania wspierającego skuteczne wykonanie konwencji arbitrażowej (90/436/EWG z 23.7.1990 r.) COM(2009) 472 wersja ostateczna,

- 3) regulacje międzynarodowe, w szczególności bilateralne postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, oparte na Modelowej Konwencji OECD¹⁶.

Międzynarodowe dwustronne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, oparte na Modelowej Konwencji OECD akcentują kwestię cen transferowych w art. 9, dotyczącym tzw. przedsiębiorstw powiązanych.

Wskazany przepis reguluje prawo umawiających się państw do korekty dochodu podatnika, czyli tzw. dostosowania pierwotnego (*primary adjustment*), a także regulację nakładającą w przypadku użycia dostosowania pierwotnego w jednym z państw, obowiązek dokonania przez drugie państwo stosownej korekty dochodu do opodatkowania u podatnika z tego drugiego państwa, czyli tzw. dostosowania wtórnego w jednym państwie, powinno towarzyszyć odpowiednio zmniejszenie dochodu do opodatkowania w drugim państwie.

11. Regulacje w Polsce. Od 1.1.2009 r. analogiczne przepisy zostały wprowadzone bezpośrednio do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Znowelizowany art. 25 tej ustawy stanowi, że jeżeli dochody podatnika będącego podmiotem krajowym zostaną przez administrację podatkową innego państwa uznane za dochody powiązanego z podatnikiem podmiotu zagranicznego i zaliczone do podlegających opodatkowaniu dochodów tego podmiotu zagranicznego, w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania dokonuje się korekty dochodów podatnika będącego podmiotem krajowym, jeżeli przepisy właściwych umów międzynarodowych, których stroną jest Polska, taką korektę przewidują. Wspomniana korekta dochodów służy określeniu dochodów podatnika będącego podmiotem krajowym, jakie byłyby przez ten podmiot uzyskane, gdyby warunki handlowe lub finansowe ustalone z podmiotem zagranicznym odpowiadały warunkom, jakie byłyby uzgodnione między podmiotami niezależnymi. Przepisy te stosuje się odpowiednio do podmiotu zagranicznego posiadającego na terytorium Polski zagraniczny zakład, w zakresie dochodów uzyskanych za pośrednictwem tego zakładu i uwzględnionych w jego dochodach.

Zmieniono także ust. 8 tego artykułu, według którego Minister Finansów określił, zgodnie z rozporządzeniami z 10.9.2009 r., sposób i tryb określania dochodów w drodze oszacowania oraz sposób i tryb eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku

¹⁶ K. Biernacki, Ceny transferowe, Gazeta Małych i Średnich Przedsiębiorstw 2009, Nr 9, s. 89.

korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych, uwzględniając w szczególności wytyczne OECD dotyczące cen transferowych.

Dnia 18.7.2013 r. w życie weszły nowelizacje przepisów wyżej wymienionych rozporządzeń w sprawie cen transferowych:

- 1) rozporządzenie Ministra Finansów z 17.6.2013 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób fizycznych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób fizycznych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. z 2013 r. poz. 767),
- 2) rozporządzenie Ministra Finansów z 17.6.2013 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. z 2013 r. poz. 768).

Nowelizacje mają charakter doprecyzowujący. Warto przy tym już na wstępie podkreślić, że zgodnie z § 2 rozporządzeń zmieniających w sprawach wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie komentowanych rozporządzeń stosuje się przepisy dotychczasowe.

Nowelizacja rozporządzeń uwzględnia m.in. zmiany postanowień Wytycznych OECD w sprawach Cen Transferowych dla Przedsiębiorstw Wielonarodowych oraz Administracji Podatkowych. Wytyczne zostały opracowane na zasadzie konsensusu wszystkich państw członkowskich OECD, w celu zapewnienia większego bezpieczeństwa w zakresie transakcji, jakie podmioty powiązane realizują między sobą w globalnej skali, tak aby uniknąć podwójnego ekonomicznego opodatkowania.

W tej kwestii nowelizacje dotyczą zmian, które zostały dokonane w 2010 r. w zakresie wyboru najodpowiedniejszej metody dla danych okoliczności sprawy, analizy porównywalności transakcji, restrukturyzacji działalności oraz sposobu zastosowania metody podziału zysków.

12. Cele zmian. W związku z modyfikacją Wytycznych OECD nowelizacje rozporządzeń doprecyzowują zasady wyboru metody określania dochodów podatników w drodze oszacowania najbardziej właściwej dla danych okoliczności sprawy, przy jednoczesnym zachowaniu hierarchii pomiędzy metodami tradycyjnymi (porównywalnej ceny niekontrolowanej, rozsądnej marży oraz ceny odsprzedaży) a metodami zysku transakcyjnego (marży transakcyjnej netto oraz podziału zysku).

Ponadto zmiana rozporządzeń ma na celu wprowadzenie do polskiego systemu podatkowego ustaleń zawartych w Komunikacie Komisji Europejskiej z 25.1.2011 r. do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie prac Wspólnego Forum do spraw Cen Transferowych, w części dotyczącej usług o niskiej wartości dodanej świadczonych wewnątrz grupy¹⁷.

¹⁷ Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych w okresie od kwietnia

Wprowadzone zmiany mają również na celu uwzględnienie w przepisach krajowych postanowień zmienionego Kodeksu postępowania wspierającego skuteczne wykonanie Konwencji arbitrażowej (90/436/EWG z 23.7.1990 r.), który został opublikowany jako załącznik do komunikatu Komisji z 14.9.2009 r. do Rady Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie prac Wspólnego Forum EU ds. Cen Transferowych¹⁸. Wprowadzone przepisy umożliwiają wdrożenie procedur trójstronnych, tj. mających na celu uniknięcie podwójnego opodatkowania w przypadkach, w których nie jest wystarczające porozumienie pomiędzy dwoma państwami bezpośrednio zaangażowanymi ze względu na fakt, że przedsiębiorstwo powiązane (zgodnie z definicją zawartą w konwencji arbitrażowej lub właściwej umowie podwójnego opodatkowania) mające siedzibę w państwie trzecim w znaczny sposób przyczyniło się do osiągnięcia wyniku stanowiącego naruszenie zasady ceny rynkowej w transakcji i sytuacja ta jest postrzegana jako sprawa trójstronna przez podmiot krajowy, który podlega podwójnemu opodatkowaniu i domaga się zastosowania procedury wzajemnego porozumiewania¹⁹.

13. Najistotniejsze zmiany w wyżej wymienionych rozporządzeniach obejmują:

- 1) wprowadzenie przepisów w zakresie oceny restrukturyzacji działalności (nieuregulowanych dotychczas specyficznie w polskim prawie podatkowym);
- 2) wprowadzenie szczegółowych przepisów określających zasady dokumentowania i oceny usług o niskiej wartości dodanej – nawiązujących do rezultatów prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych. Do Rozporządzeń dołączony został przykładowy katalog usług o niskiej wartości dodanej oraz przykładowy katalog tzw. kosztów udziałowca;
- 3) wprowadzenie opisu regulacji w zakresie przeprowadzenia analizy porównywalności – nawiązującego do modelowego procesu przedstawionego w Wytycznych OECD;
- 4) rezygnacja z przepisu dającego pierwszeństwo metodzie porównywalnej ceny niekontrolowanej przy określaniu dochodów podmiotów powiązanych;
- 5) doprecyzowanie sposobu stosowania metody podziału zysków (w tym uwzględnienie sytuacji, w których podziałowi podlega strata) – co można uznać za odpowiedź na zalecenia OECD dla administracji podatkowych w zakresie popularyzacji stosowania tej metody;

2009 r. do czerwca 2010 r. i związanych z nimi propozycji: 1. Wytycznych w sprawie usług o niskiej wartości dodanej świadczonych wewnątrz grup i 2. Potencjalnych podejść do spraw trójstronnych poza UE/COM/2011/0026 końcowy. Bruksela, dnia 25.1.2011 r., KOM(2011) 16 wersja ostateczna.

¹⁸ Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych w okresie od marca 2007 r. do marca 2009 r. oraz w sprawie wniosku dotyczącego zmienionego kodeksu postępowania wspierającego skuteczne wykonanie konwencji arbitrażowej (90/436/EWG z dnia 23 lipca 1990 r.) {SEK(2009) 1168} {SEK(2009) 1169} COM/2009/0472 końcowy. Bruksela, dnia 14.9.2009. KOM(2009) 472 wersja ostateczna.

¹⁹ *M. Szpryngiel*, Zmiany w prawie; *E. Ścierańska, M. Jamroz*, Zmiany w przepisach wykonawczych.

- 6) uwzględnienie trójstronnej procedury porozumiewania wszczętej na podstawie Konwencji z 23.7.1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych.

Zgodnie z § 24 ust. 1 rozp. MF z 10.9.2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych²⁰, w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania dochodów podmiotów powiązanych, jeżeli dochody podatnika będącego podmiotem krajowym są przez administrację podatkową innego kraju włączone do dochodów podmiotu zagranicznego oraz odpowiednio opodatkowane w związku z określeniem przez tę administrację warunków, jakie byłyby uzgodnione między podmiotami niezależnymi, na wniosek podmiotu krajowego, minister właściwy do spraw finansów publicznych może dokonać korekty dochodów tego podatnika, o ile przepisy właściwych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, taką korektę przewidują. Korekty, o której mowa w ust. 1, można dokonać w przypadku, gdy warunki określone przez administrację podatkową tego innego kraju, w świetle przepisów rozporządzenia, są zgodne z warunkami, jakie uzgodniłyby niezależne podmioty.

W przypadku dokonania korekty, o której mowa w ust. 1, właściwy organ podatkowy dokonuje zmiany wysokości zobowiązania podatkowego tego podatnika w zakresie wynikającym z korekty. Proces ratyfikacyjny zakończono w 2009 r.²¹.

II. Pojęcie podmiotów powiązanych w stosunkach krajowych i międzynarodowych

1. Rodzaje możliwych powiązań występujących pomiędzy podmiotami. Zgodnie z art. 11 ust. 1 PDOPrU – jeżeli:

- 1) podatnik podatku dochodowego mający siedzibę (zarząd) lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwany dalej „podmiotem krajowym”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym za granicą lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa, albo
- 2) osoba fizyczna lub prawna mająca miejsce zamieszkania albo siedzibę (zarząd) za granicą, zwana dalej „podmiotem zagranicznym”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego podmiotu krajowego, albo

²⁰ Dz.U. Nr 160, poz. 1268 ze zm.

²¹ J. Fiszer, Czym jest korekta dochodów w przypadku tzw. przedsiębiorstw powiązanych, GP z 20.1.2000 r.

II. Pojęcie podmiotów powiązanych w stosunkach krajowych i międzynarodowych

- 3) te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo posiadają udział w kapitale tych podmiotów – i jeżeli w wyniku takich powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podmiot nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały – dochody danego podmiotu oraz należny podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.

Różnorakie powiązania, o których mowa w pkt 1, muszą zachodzić bezpośrednio między podmiotami krajowymi lub między osobami pełniącymi w nich funkcje zarządzające, nadzorcze albo kontrolne. Funkcje zarządzające w spółce sprawuje członek zarządu, funkcje nadzorcze – członek rady nadzorczej, a funkcje kontrolne – członek komisji rewizyjnej. Opisywany tutaj związek, warunkujący zaistnienie powiązań podmiotów krajowych, wystąpi również wówczas, gdy jedna ze wspomnianych wyżej osób będzie jednocześnie sprawowała funkcje zarządcze, nadzorcze lub kontrolne w obu podmiotach krajowych. Przez powiązania rodzinne należy rozumieć małżeństwo oraz pokrewieństwo i powinowactwo do drugiego stopnia.

Jeśli chodzi o rozumienie określenia „**powiązania kapitałowe**”, to w odróżnieniu od powiązań między podmiotem krajowym a zagranicznym, w przypadku relacji dotyczącej wyłącznie podmiotów krajowych ustawodawca precyzuje, że chodzi tutaj o sytuację, kiedy jedna z osób lub jeden z kontrahentów posiada lub dysponuje co najmniej 5% wszystkich praw głosu. Posiadanie praw głosu lub dysponowanie nimi może mieć charakter pośredni.

Co do pojęcia „**powiązania majątkowe**”, to wydaje się, że należy je rozumieć jako wspólne korzystanie z tych samych praw majątkowych przez podmioty krajowe (np. w przypadku współwłasności rzeczy). Natomiast „powiązania wynikające ze stosunku pracy” w tym przypadku oznaczają zatrudnienie przez podmiot krajowy, będący podatnikiem podatku dochodowego, osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, ale zarazem korzystającej z ulgi podatkowej lub opodatkowanej w formie ryczałtowej, przy czym podstawą zatrudnienia jest umowa o pracę.

2. Związek gospodarczy. Pojęcie związku gospodarczego zawarte w art. 11 PDOPrU należy rozumieć szeroko. Przybiera ono różne formy, w tym np. udzielania lub zaciągania pożyczek, stałych kontaktów handlowych. Oprócz charakteru ekonomicznego związek gospodarczy może także przybierać formę organizacyjną, polegającą na powiązaniach organizacyjno-kapitałowych pomiędzy podatnikiem a podmiotem zagranicznym²².

„Związek gospodarczy” ustawodawca definiuje jako sytuację, gdy podmioty krajowe układają swoje wzajemne stosunki na warunkach różniących się i stosowanych wobec in-

²² J. Kozok, Powiązania gospodarcze, rodzinne i kapitałowe w podmiotach gospodarczych, MoPod 1999, Nr 5.

nych kontrahentów albo mających zastosowanie między podmiotami niezależnymi, przestrzegającymi reguł działania wolnych sił rynkowych. Zgodnie z przepisami PDOFizU i PDOPrU, taki związek gospodarczy, który daje uprzywilejowaną pozycję jego uczestnikom (lub jednemu z nich), w szczególności może mieć miejsce wówczas, gdy podmioty krajowe zawrą umowę spółki osobowej, wspólnego przedsięwzięcia, wspólnego użytkowania rzeczy lub praw albo umowę kooperacyjną. Tego rodzaju związek może wystąpić również w przypadku zawarcia przez podmioty krajowe innych umów cywilnoprawnych, np. umowy sprzedaży, dostawy czy pożyczki²³.

Ze względu na trudności w ocenie charakteru związku istniejącego pomiędzy podatnikiem a innymi podmiotami istnieje w tym zakresie bogate orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego. W orzecznictwie sądowo-administracyjnym „związek gospodarczy” rozumiany jest szeroko²⁴ (np. wyr. NSA z 5.4.2001 r., SA/Sz 3/00, Prawo Gospodarcze 2002, Nr 5, poz. 35)²⁵.

Użyte w przepisie art. 11 ust. 4 pkt 2 PDOPrU – określenie „związek gospodarczy”, aczkolwiek nie zostało w ustawie zdefiniowane, ale użyte w tym przepisie dla wykazania powiązań pomiędzy podmiotami, uczestnikami obrotu gospodarczego, którzy w sposób odbiegający od warunków normalnych kształtują swoje warunki świadczeń w celu niewykazania lub wykazania dochodu niższego, powinno być rozumiane właśnie jako całokształt powiązań i zależności, które występują w obrocie gospodarczym, w tym i zależności czy powiązań związanych z dysponowaniem kapitałem albo prawami wynikającymi z jego posiadania.

Wprowadzona do PDOFizU z dniem 1.1.2001 r. definicja „związku gospodarczego”. Zgodnie z art. 25 ust. 7a tej ustawy w brzmieniu nadanym ustawą z 9.11.2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 104, poz. 1104 ze zm.): „związek gospodarczy, (...), zachodzi w przypadkach, gdy podmioty krajowe pozostające w takim związku układają swoje wzajemne stosunki na warunkach odbiegających od warunków, jakie stosują wobec podmiotów, z którymi nie pozostają w takim związku, bądź jakie stosują między sobą podmioty niezależne, w szczególności gdy między tymi podmiotami krajowymi zawarta jest umowa spółki cywilnej, osobowej spółki handlowej, wspólnego przedsięwzięcia, wspólnego użytkowania rzeczy lub praw oraz umowa kooperacyjna”²⁶.

Sformułowanie związek gospodarczy nie oznacza, aby musiał to być związek pomiędzy dwoma podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą. Niezbędnym minimum jest to, aby jeden z podmiotów krajowych pozostających w takim związku był podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Związek gospodarczy może

²³ A. Kaźmierski, Przerzucanie dochodów pomiędzy podmiotami powiązanymi, MoPod 2000, Nr 11.

²⁴ Np. wyr. NSA z 5.4.2001 r., SA/Sz 3/00, Prawo Gospodarcze 2002, Nr 5, poz. 39.

²⁵ Wyr. NSA z 16.3.2006 r., II FSK 439/05, Legalis.

²⁶ Wyr. WSA w Gdańsku z 27.1.2006 r., I SA/Gd 1045/03, Legalis.