

# Rozdział I. Ceny transferowe – wprowadzenie

## 1. Geneza i podstawy

### 1.1. Uwagi ogólne

**1. Transakcje międzynarodowe.** Rozwój gospodarczy i wzmocnienie pozycji największych grup kapitałowych na świecie przyczynia się do istotnego wzrostu znaczenia transakcji, które są dokonywane przez te grupy. Szczególnej uwadze podlegają obecnie warunki, na jakich podmioty funkcjonujące w dużych grupach kapitałowych realizują wzajemne transakcje, tj. transakcje wewnątrzgrupowe. Ceny towarów, usług, wartości niematerialnych lub prawnych w transakcjach wewnętrznych grup kapitałowych jako transakcje między podmiotami powiązаныmi coraz częściej stają się punktem sporu między podatnikami a administracjami podatkowymi. Mając na uwadze, że grupy kapitałowe funkcjonują zazwyczaj na poziomie międzynarodowym, weryfikacja ceny, a więc wycena transferu wymaga zastosowania mechanizmów oszacowania i korekty dochodów (zysków) obowiązujących w więcej niż jednym państwie rezydencji stron transakcji. Powyższe oznacza zaangażowanie co najmniej dwóch administracji podatkowych i obarczone jest ryzykiem powstania sporu w zakresie sposobu i metody ustalenia ceny nie tylko na linii podatnik – organ podatkowy, ale również w relacji organ podatkowy jednego kraju – organ podatkowy drugiego kraju.

Z tego względu szereg organizacji i instytucji międzynarodowych prowadzi szeroko zakrojone działania mające na celu uregulowanie transakcji realizowanych między podmiotami powiązаныmi, które nasiliły się po identyfikacji istotnych naruszeń podatkowych w zakresie transakcji realizowanych między podmiotami powiązаныmi na świecie oraz po ujawnieniu istotnych agresywnych optymalizacji podatkowych skutkujących uniknięciem opodatkowania.

**2. Zmiany w polskich przepisach.** Rewolucyjne zmiany w polskich przepisach podatkowych dotyczących zagadnienia cen transferowych, tj. cen ustalanych w transakcjach między podmiotami powiązаныmi, zostały uchwalone przez Sejm 9.10.2015 r. Wówczas Sejm uchwalił ustawę o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fi-

zycznych, od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw<sup>1</sup>. Nowe regulacje w znacznej mierze odpowiadają wynikom prac prowadzonych przez OECD w ramach projektu BEPS (ang. *Base Erosion and Profit Shifting*)<sup>2</sup>. Niemniej jednak prace legislacyjne dotyczące nowych przepisów (przepisy wykonawcze) nie zostały zakończone w pierwszej połowie 2017 r., np. nie opublikowano ostatecznej wersji rozporządzenia dotyczącego elementów dokumentacji podatkowej wymaganej już za rok 2017 r.<sup>3</sup> Prace w tym zakresie zakończono we wrześniu 2017 r.<sup>4</sup>

Zgodnie ze zmodyfikowanymi przepisami, podatnik może być zobligowany – po spełnieniu określonych warunków – do przygotowania kilku rodzajów dokumentacji obejmujących dokumentację lokalną (ang. *local file*), dokumentację grupową (ang. *master file*) oraz informację o grupie podmiotów (ang. *country-by-country report*). Zakres obowiązków dokumentacyjnych i sprawozdawczych jest od 2017 r. znacznie szerszy i wymaga zgromadzenia istotnie większej liczby informacji niż ten wymagany do końca 2016 r. Co więcej, dla wielu podatników pojawia się obowiązek sporządzenia analizy porównawczej, która dotychczas nie była obowiązkowa, a obecnie staje się kluczowym dokumentem podatkowym związanym z koniecznością poniesienia niejednokrotnie istotnych nakładów czasu i nakładów finansowych.

**3. Pojęcie i tematyka.** Pojęcie cen transferowych pojawiło się w literaturze naukowej już w latach 60. ubiegłego wieku (wówczas pojęcie to było wykorzystywane dla celów analiz ekonometrycznych)<sup>5</sup>. Z czasem pojęcie to zyskiwało coraz większe znaczenie, aby obecnie stać się jednym z głównych obszarów zainteresowania organów podatkowych na świecie.

Tematyka cen transferowych opiera się na kilku podstawowych pojęciach, tj. cenie transferowej, transakcji oraz podmiotach powiązanych. W procesie zarządzania ryzy-

---

<sup>1</sup> Ustawa o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z 9.10.2015 r. (Dz.U. z 2015 r. poz. 1932; dalej: „ustawa zmieniająca”).

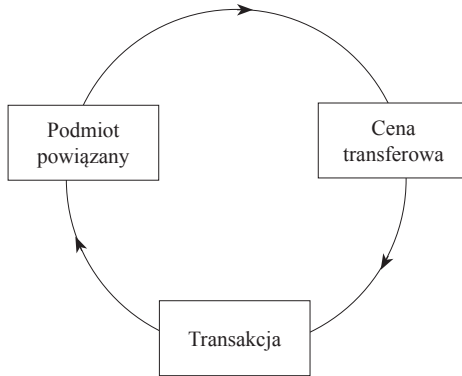
<sup>2</sup> Działania podjęte przez OECD w celu zapobiegania erozji podstawy opodatkowania oraz transferowi zysków (ang. *Base Erosion and Profit Shifting*, tj. BEPS). Inicjatywa BEPS ma na celu wyeliminowanie agresywnej optymalizacji podatkowej pozwalającej na całkowite uniknięcie bądź odroczenie w czasie obciążeń podatkowych.

<sup>3</sup> Projekt z 2.11.2016 r., rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie informacji zawartych w dokumentacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych; dalej: „projekt rozporządzenia dotyczącego dokumentacji podatkowej”. Analogiczne regulacje w zakresie cen transferowych odnoszą się do podatku dochodowego od osób fizycznych. W celu uproszczenia analizy tego zagadnienia w dalszej części niniejszej publikacji odnoszę się przede wszystkim do przepisów dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych.

<sup>4</sup> Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 12.9.2017 r. w sprawie informacji zawartych w dokumentacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1753; dalej: „rozporządzenie dotyczące dokumentacji podatkowej”).

<sup>5</sup> J. Wyciślik, *Ceny transferowe. Przedsiębiorstwa powiązane. Przerzucanie dochodów*, Warszawa 2014, s. 1.

kiem cen transferowych to właśnie te pojęcia są punktem wyjścia i głównymi tematami, które powinny zostać odpowiednio przeanalizowane w pierwszym etapie tego procesu.



Mając na uwadze obowiązki jakie są nałożone na podatników realizujących transakcje z podmiotami powiązanymi oraz stosowane przez nich ceny transakcyjne istotnym zagadnieniem staje się dokumentacja podatkowa oraz sankcje związane z jej brakiem lub niewłaściwym przygotowaniem, zwłaszcza w przypadku zakwestionowania przez organy podatkowe cen transakcyjnych zastosowanych przez podmioty powiązane w danej transakcji.

## 1.2. Cena transferowa

**1. Pojęcie ceny transferowej.** Cenę stanowi wartość (najczęściej wyrażona w jednostkach pieniężnych), którą kupujący musi zapłacić sprzedającemu za dobra lub usługi będące przedmiotem transakcji. Wartość wymienna danego towaru lub usługi znajduje swój wyraz w ilości jednostek pieniężnych jakie możemy za dany towar lub usługę otrzymać, a tę sumę pieniędzy, wyrażającą wartość wymienną towaru nazywamy ceną<sup>6</sup>.

**Ceny transferowe** (ang. *transfer pricing*) to ceny stosowane w specyficznym określonych rodzajach transakcji, gdzie punktem wyjścia dla oceny, czy mamy do czynienia z ceną transferową jest status kontrahenta, tj. wyrażony przez rodzaj i stopień powiązania z podatnikiem (powiązania kapitałowe, rodzinne lub osobowe).

---

<sup>6</sup> W. Caban (red.), *Ekonomia*, Łódź 1995, s. 75.

Dodatkowo z pojęciem cen transferowych mamy do czynienia w transakcjach zawieranych z podmiotami mającymi swą siedzibę, zarząd lub miejsce zamieszkania w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową (tzw. raję podatkowym).

**Cena transferowa występuje w:**

- 1) transakcji i innych zdarzeniach, w których stroną jest podmiot powiązany kapitałowo, osobowo lub rodzinnie,
- 2) transakcji i innych zdarzeniach, w których stroną jest podmiot z raję podatkowego.

Pod pojęciem ceny transferowej/transakcyjnej rozumiemy m.in.:

- 1) ceny, po których przedsiębiorstwo przekazuje towary oraz dobra niematerialne lub świadczy usługi powiązanych przedsiębiorstw<sup>7</sup>,
- 2) cenę przedmiotu transakcji zawieranej pomiędzy podmiotami powiązanych w rozumieniu przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku od towarów i usług<sup>8</sup>,
- 3) cenę dóbr i usług wymienianych pomiędzy oddziałami tworzącymi przedsiębiorstwo<sup>9</sup>.

Należy zauważyć, że ceny transferowe mogą służyć przenoszeniu dochodu między podatnikami. Niemniej, jak zauważa OECD oraz Ministerstwo Finansów: pojęcie cen transferowych nie powinno być mylone z kwestiami unikania opodatkowania lub oszustw podatkowych (dokonywanych między innymi za pomocą tzw. spółek *offshore* zlokalizowanych w rajach podatkowych), mimo że ceny transferowe mogą być wykonywane do takich celów<sup>10</sup>.

**2. Zasada ceny rynkowej<sup>11</sup>.** W celu ograniczenia ryzyka przenoszenia dochodów pomiędzy podmiotami powiązanych administracje podatkowe opracowały i wdrożyły zasadę ceny rynkowej (ang. *arm's length principle*). Zasada ceny rynkowej stanowi główną regułę badania i tworzenia dokumentacji transakcji pomiędzy podmiotami powiązanych. Oznacza ona, iż przedsiębiorstwa powiązane powinny ustalać ceny w transakcjach w taki sposób, w jaki zostałyby one ustalone pomiędzy podmiotami niezależnymi. W konsekwencji prawidłowe ustalenie ceny w transakcji między podmiota-

<sup>7</sup> Wytyczne OECD w zakresie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych z 10.7.2017 r., OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017; dalej: „Wytyczne OECD”.

<sup>8</sup> Art. 3 pkt 10 OrdPU.

<sup>9</sup> J. Hirshleifer, On the Economics of transfer pricing, The Journal of Business 1956, vol. 29, No. 3, s. 172.

<sup>10</sup> Wytyczne OECD, cyt. za [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl) (stan lipiec 2017 r.).

<sup>11</sup> Ang. *arm's length principle*.

mi powiązaniymi wymaga dokonania porównania warunków transakcji ustalonych przez podmioty powiązane z warunkami ustalonymi w podobnych transakcjach między podmiotami niezależnymi.

**Zasada ceny rynkowej – skutek:**

Prawidłowe ustalenie ceny w transakcji między podmiotami powiązaniymi wymaga dokonania porównania warunków transakcji ustalonych przez podmioty powiązane z warunkami ustalonymi w podobnych transakcjach między podmiotami niezależnymi.

Zasada ta została odzwierciedlona w art. 11 PDOPrU oraz art. 25 PDOFizU oraz w aktach wykonawczych Ministra Finansów. Zasada ceny rynkowej pozwala organom podatkowym zweryfikować prawidłowość ustalenia cen w transakcjach między podmiotami powiązaniymi poprzez dokonanie porównania warunków ustalonych przez podmioty powiązane do warunków, jakie ustaliłyby podmioty niezależne w porównywalnych okolicznościach.

W prawie międzynarodowym zasada ceny rynkowej jest uregulowana w treści umów o unikaniu podwójnego opodatkowania odzwierciedlających zasady zawarte w art. 9 ust. 1 MK OECD.

W około 80 umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę znalazły się regulacje dotyczące zasady ceny rynkowej. Należy zauważyć, że zasady te dają prawo organom podatkowym do korekty pierwotnej dochodu pomiędzy podmiotami powiązaniymi, określając, kiedy taka korekta jest możliwa oraz zalecają dokonanie korekty odpowiadającej<sup>12</sup> w celu uniknięcia ekonomicznego podwójnego opodatkowania.

### 1.3. Pojęcie transakcji

**1. Uwagi ogólne.** Kolejnym kluczowym zagadnieniem jest pojęcie transakcji. Zgodnie z przepisami podatkowymi podatnicy o określonym poziomie przychodów lub kosztów są zobowiązani do udokumentowania danych transakcji i innych zdarzeń, których wartość przekracza progi ustawowe.

Przepisy podatkowe nie zawierają definicji transakcji. Z tego względu w celu wyjaśnienia tego pojęcia odnosimy się najczęściej do wykładni gramatyczno-słownikowej<sup>13</sup>, przy czym należy zauważyć, że termin „transakcja” może być różnie interpretowany, co znalazło odzwierciedlenie w interpretacjach organów podatkowych i wyrokach sądów administracyjnych w sprawach podatkowych.

<sup>12</sup> Art. 9 ust. 2 Modelowej Konwencji w zakresie opodatkowania dochodów i majątku; Model Tax Convention on Income and on Capital 2014, OECD, dalej: „MK OECD”.

<sup>13</sup> Przykładowo do wykładni słownikowej odniósł się NSA w wyr. z 21.3.2017 r., II FSK 393/15, Legalis.

**2. Transakcja.** Transakcję można rozumieć jako:

- 1) operację handlową dotyczącą kupna lub sprzedaży towarów lub usług lub umowę handlową na kupno lub sprzedaż towarów lub usług, a także zawarcie takiej umowy<sup>14</sup>;
- 2) transfer dóbr materialnych, usług lub dóbr niematerialnych pomiędzy podmiotami gospodarczymi realizowany na warunkach wynikających z ich stosunków handlowych i finansowych oraz z działania sił rynkowych;
- 3) umowę lub umowy zawarte z tym samym partnerem lub tymi samymi partnerami, przedmiotem której lub których jest dobro lub dobra, a także usługi, jeżeli objęte są jedną ceną, co oznacza, że transakcją w rozumieniu tych przepisów może być np. umowa nabycia lub sprzedaży jednego dobra, umowa sprzedaży szeregu dóbr lub wykonania szeregu usług, dla których określono łączną cenę, wieloletnia umowa dostawy za określoną cenę danego dobra lub szeregu dóbr bądź usług<sup>15</sup>.

**3. Transakcje i inne zdarzenia.** Należy zauważyć, że w świetle przepisów PDOPrU obowiązki w zakresie cen transferowych dotyczą transakcji i innych zdarzeń. Transakcje lub inne zdarzenia obejmują m.in.<sup>16</sup>:

- 1) umowę spółki niebędącej osobą prawną, w której łączna wartość wniesionych przez wspólników wkładów przekracza równowartość 50 tys. EUR lub
- 2) umowę wspólnego przedsięwzięcia lub inną umowę o podobnym charakterze, w której wartość wspólnie realizowanego przedsięwzięcia określona w umowie, a w przypadku braku określenia w umowie tej wartości, przewidywana na dzień zawarcia umowy, przekracza równowartość 50 tys. EUR.

#### **Przykłady transakcji i innych zdarzeń:**

- 1) operacja/umowa handlowa,
- 2) transfer dóbr materialnych/usług,
- 3) umowa spółki niebędącej osobą prawną z wkładami powyżej 50 tys. EUR i 20 tys. EUR w przypadku rajów podatkowych,
- 4) umowa wspólnego przedsięwzięcia o wartości powyżej 50 tys. EUR i 20 tys. EUR w przypadku rajów podatkowych.

## **1.4. Podmioty powiązane**

**1. KM OECD.** Zgodnie z KM OECD z przedsiębiorstwem powiązanim mamy do czynienia w przypadkach, gdy<sup>17</sup>:

<sup>14</sup> Słownik Języka Polskiego PWN.

<sup>15</sup> Minister Finansów, 21.2.2001 r., PB4/AK-060-1192-46/01.

<sup>16</sup> Art. 9a ust. 1e PDOPrU.

<sup>17</sup> Art. 9 ust. 1 lit. a oraz lit. b KM OECD.

## 1. Geneza i podstawy

- 1) przedsiębiorstwo umawiającego się państwa uczestniczy bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu, kontroli lub w kapitale przedsiębiorstw drugiego umawiającego się państwa (spółka-matka i spółka-córka); albo
- 2) te same osoby uczestniczą bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu, kontroli, lub w kapitale przedsiębiorstwa umawiającego się państwa i przedsiębiorstwa drugiego umawiającego się państwa (spółki-siostry).

Konstrukcja pojęcia przedsiębiorstwa powiązanego w rozumieniu KM OECD prowadzi do wniosku, że zakres przedsiębiorstw powiązanych jest bardzo szeroki, gdyż powyższy przepis nie posługuje się kryteriami uczestnictwa w kapitale lub kontroli<sup>18</sup>. Przyjmuje się, że powyższy przepis ma zastosowanie zarówno w odniesieniu do powiązań wertykalnych, jak i horyzontalnych<sup>19</sup>.

**2. Podatki dochodowe.** Polskie przepisy SzacDochR<sup>20</sup> definiują podmioty powiązane jako podmioty, między którymi istnieją powiązania oraz relacje, o których mowa w art. 11 ust. 1, 4–6 i 8a PDOPrU. W konsekwencji w świetle art. 11 PDOPrU z podmiotami powiązanymi mamy do czynienia w przypadku:

- 1) osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, mającej miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (podmiot krajowy), która bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa,
- 2) osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, mającej miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (podmiot zagraniczny), która bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego podmiotu krajowego,
- 3) tej samej osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, która równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów,
- 4) podmiotu krajowego, który bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu innym podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale innego podmiotu krajowego,

---

<sup>18</sup> K. Lasiński-Sulecki, *Ceny transferowe w prawie podatkowym i celnym*, s. 137.

<sup>19</sup> *Ibidem*.

<sup>20</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów 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 powiązanych (t.j. Dz.U. z 2014 r. poz. 1186; dalej: „SzacDochR”). Jednocześnie należy zauważyć, że SzacDochR odnosi się do uchylonego ust. 8a w art. 11 PDOPrU.

- 5) tej samej osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, która równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotami krajowymi lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów,
- 6) powiązań o charakterze rodzinnym<sup>21</sup> lub wynikających ze stosunku pracy albo majątkowych pomiędzy podmiotami krajowymi lub osobami pełniącymi w tych podmiotach funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze oraz jeżeli którakolwiek osoba łączy funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze w tych podmiotach.

**3. VAT.** Definicję powiązań zawiera również VATU, zgodnie z którą organ podatkowy określa podstawę opodatkowania zgodnie z wartością rynkową, jeżeli okaże się, że między stronami dostawy towarów lub świadczenia usług istniał związek, który miał wpływ na ustalenie wynagrodzenia z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług. Powyższy związek istnieje, gdy między kontrahentami lub osobami pełniącymi u kontrahentów funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne zachodzą powiązania o charakterze rodzinnym<sup>22</sup> lub z tytułu przysposobienia, kapitałowym<sup>23</sup>, majątkowym lub wynikające ze stosunku pracy. Związek ten istnieje także, gdy którakolwiek z wymienionych osób łączy funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne u kontrahentów<sup>24</sup>.

**4. Powiązania.** Mając powyższe na uwadze dla celów podatków dochodowych powiązania pomiędzy podmiotami można podzielić na cztery grupy:

- 1) **kapitałowe** – posiadanie bezpośrednio lub pośrednio udziału w kapitale innego podmiotu nie mniejszego niż 25%,
- 2) **osobowe/organizacyjne** – bezpośredni lub pośredni udział w zarządzaniu lub kontroli,
- 3) **rodzinne**,
- 4) **majątkowe**.

**Powiązania:**

- 1) kapitałowe,
- 2) osobowe/organizacyjne,
- 3) rodzinne,
- 4) majątkowe.

<sup>21</sup> Zgodnie z art. 11 ust. 6 PDOPrU przez pojęcie powiązań rodzinnych rozumie się małżeństwo oraz pokrewieństwo lub powinowactwo do drugiego stopnia.

<sup>22</sup> Art. 32 ust. 3 VATU: „Przez powiązania rodzinne rozumie się małżeństwo oraz pokrewieństwo lub powinowactwo do drugiego stopnia”.

<sup>23</sup> Art. 32 ust. 4 VATU: „Przez powiązania kapitałowe rozumie się sytuację, w której jedna z osób lub jeden z kontrahentów posiada prawo głosu wynoszące co najmniej 5% wszystkich praw głosu lub dysponuje bezpośrednio lub pośrednio takim prawem”.

<sup>24</sup> Art. 32 ust. 2 VATU.



## 1. Geneza i podstawy

Ponadto, możemy wyodrębnić powiązania bezpośrednie i pośrednie<sup>25</sup>, gdzie:

- 1) powiązania bezpośrednie:
  - a) bezpośredni udział w kapitale drugiego podmiotu – powiązania wertykalne (spółka-matka – spółka-córka),
  - b) bezpośredni udział wspólnego udziałowca – powiązania horyzontalne (spółki-siostry);
- 2) powiązania pośrednie: określony udział jednego podmiotu w kapitale drugiego podmiotu, gdy ten drugi podmiot posiada taki sam udział w kapitale trzeciego podmiotu – wówczas pierwszy podmiot posiada udział pośredni w kapitale trzeciego podmiotu w tej samej wysokości; jeśli wartości te są różne, wówczas za wysokość udziału pośredniego przyjmuje się wartość niższą<sup>26</sup>:
  - a) pośredni udział w kapitale o charakterze wertykalnym (spółka-babka – spółka-wnuczka),
  - b) pośredni udział w kapitale o charakterze horyzontalnym (spółki-wnuczki).

**5. Inne podmioty.** Należy zauważyć, że za podmioty objęte przepisami o cenach transferowych uznawane są również jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, podmioty z rezydencją podatkową w rajach podatkowych oraz zagraniczne zakłady (nierezydentów prowadzących działalność poprzez zakład położony na terytorium Polski oraz rezydentów prowadzących działalność przez zakład położony poza terytorium Polski w zakresie dochodów przypisanych do tego zakładu).

**6. Wylączenia.** Zgodnie z przepisami PDOPrU przepisów o szacowaniu dochodów nie stosuje się do<sup>27</sup>:

- 1) świadczeń między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową,
- 2) transakcji między grupą producentów rolnych wpisaną do rejestru<sup>28</sup>, a jej członkami, dotyczących odpłatnego zbycia na rzecz grupy producentów rolnych produktów lub grup produktów wyprodukowanych w gospodarstwach członków takiej grupy,
- 3) transakcji między wstępnie uznaną grupą producentów owoców i warzyw lub uznaną organizacją producentów owoców i warzyw<sup>29</sup>, a ich członkami, dotyczących odpłatnego zbycia na rzecz takiej grupy lub takiej organizacji produktów lub grup produktów wyprodukowanych w gospodarstwach członków takiej grupy lub organizacji,
- 4) transakcji między Bankowym Funduszem Gwarancyjnym a instytucją pomostową lub transakcji pomiędzy podmiotem zarządzającym aktywami a instytucją pomostową<sup>30</sup>,

---

<sup>25</sup> M. Jamroz, Dokumentacja podatkowa cen transferowych, Warszawa 2017, s. 45–48.

<sup>26</sup> Art. 11 ust. 5b PDOPrU oraz art. 25 ust. 5b PODOFizU.

<sup>27</sup> Art. 11 ust. 8 PDOPrU oraz § 1 ust. 4 SzacDochR.

<sup>28</sup> O którym mowa w art. 9 ust. 1 ustawy z 15.9.2000 r. o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw, Dz.U. Nr 88, poz. 983.

<sup>29</sup> Działających na podstawie ustawy z 19.12.2003 r. o organizacji rynków owoców i warzyw oraz rynku chmielu, Dz.U. Nr 223, poz. 2221.

<sup>30</sup> W rozumieniu ustawy z 10.6.2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji, t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 1937.

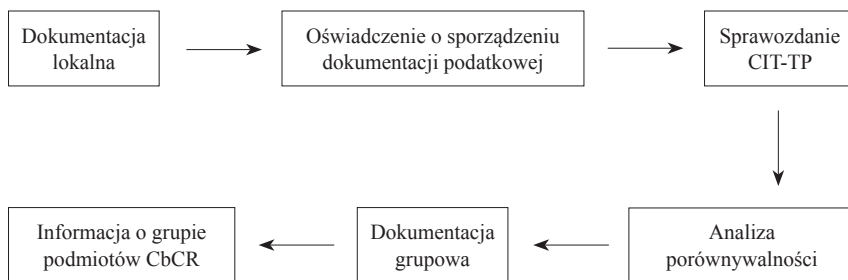
- 5) transakcji, w których cena lub sposób określenia ceny przedmiotu takiej transakcji wynika z ustaw i wydanych na ich podstawie aktów normatywnych.

## 1.5. Dokumentacja podatkowa cen transferowych

**1. Uwagi ogólne.** Nowe przepisy zrewolucjonizowały te dotychczasowe w zakresie cen transferowych wprowadzając przede wszystkim **trzystopniową** dokumentację podatkową (Dokumentacja lokalna, Dokumentacja grupowa, Informacja o grupie podmiotów – CbCR) w miejsce dotychczasowej dokumentacji podatkowej oraz zwolnienie mniejszych podatników z obowiązków dokumentacyjnych.

Zakres obowiązków dokumentacyjnych jest związany z wysokością kosztów lub przychodów księgowych podatników. Zgodnie z generalną zasadą im wyższe są te wartości tym większe obowiązki dokumentacyjne zostały nałożone na podatników<sup>31</sup>.

### Schemat 1. Obowiązki dokumentacyjne i sprawozdawcze



**2. Dokumentacja lokalna (ang. *local file*) – dokumentacja podatkowa dla transakcji między podmiotami powiązаныmi na poziomie lokalnym.** Dokumentacja jest sporządzana przez krajowy podmiot powiązany i zawiera szczegółowe informacje dotyczące transakcji lub innych zdarzeń ujętych w księgach rachunkowych, zachodzących pomiędzy podmiotem krajowym a innymi podmiotami w grupie. Podmiot krajowy jest zobowiązany do wykazania, że warunki transakcji z innymi podmiotami powiązаныmi w grupie są zgodne z warunkami ustalonymi pomiędzy podmiotami niezależnymi.

**3. Oświadczenie o sporządzeniu dokumentacji podatkowej.** Składane jest wraz z deklaracją podatkową za rok podatkowy.

**4. Sprawozdanie CIT-TP.** Uproszczone sprawozdanie w sprawie transakcji z podmiotami powiązаныmi.

**5. Analiza porównawcza (ang. *benchmark*).** Analiza polegająca na odniesieniu cen lub wskaźników zysku (rentowności) osiągniętych w związku z realizacją transakcji mię-

<sup>31</sup> Zob. rozdział II.

dzy podmiotami powiązаныmi do cen lub wskaźników zysku (rentowności) osiągnanych w porównywalnych transakcjach realizowanych pomiędzy podmiotami niezależnymi<sup>32</sup>.

**6. Dokumentacja grupowa (ang. *master file*).** Dokumentacja sporządzana co do zasady na poziomie grupy zawierająca informacje dotyczące grupy podmiotów powiązanych i ich działalności.

**7. Informacja o grupie podmiotów (ang. *country-by-country reporting*).** Informacje dotyczące podmiotów wchodzących w skład grupy na temat ich działalności w poszczególnych państwach.

## 1.6. Sankcje

**1. Rodzaje.** Sankcje, jakie grożą w odniesieniu do realizacji transakcji z podmiotami powiązаныmi, w tym w szczególności za brak sporządzenia obowiązkowej dokumentacji podatkowej cen transferowych możemy usystematyzować jako:

- 1) sankcje podatkowe,
- 2) sankcje karno-skarbowe,
- 3) sankcje karne.

Należy podkreślić, że sankcje za brak sporządzenia lub sporządzenie niekompletnej dokumentacji podatkowej wymaganej dla transakcji z podmiotami powiązаныmi wywołują dyskusje między przedstawicielami doktryny oraz praktykami co do możliwości pociągnięcia z tego tytułu do odpowiedzialności na gruncie m.in. KKS. Nie ulega jednak wątpliwości, że podstawowa sankcja związana z niedopełnieniem obowiązków dokumentacyjnych wynika bezpośrednio z przepisów ustaw o podatkach dochodowych.

**2. Sankcje podatkowe.** Sankcje podatkowe (materialne) wiążą się nie tylko z zastosowaniem sankcyjnych stawek podatkowych, ale również z samym doszacowaniem dochodu/zmniejszeniem straty podatkowej przez organy podatkowe.

Realizacja transakcji z podmiotami powiązаныmi wiąże się z ryzykiem weryfikacji przez organy podatkowe cen zastosowanych w takich transakcjach. Skutkiem weryfikacji cen transakcyjnych może być zwiększenie przychodów podatnika lub zmniejszenie jego kosztów, skutkujące w obu przypadkach zwiększeniem zobowiązania podatkowego i powstaniem obowiązku uiszczenia odsetek od zaległości podatkowych.

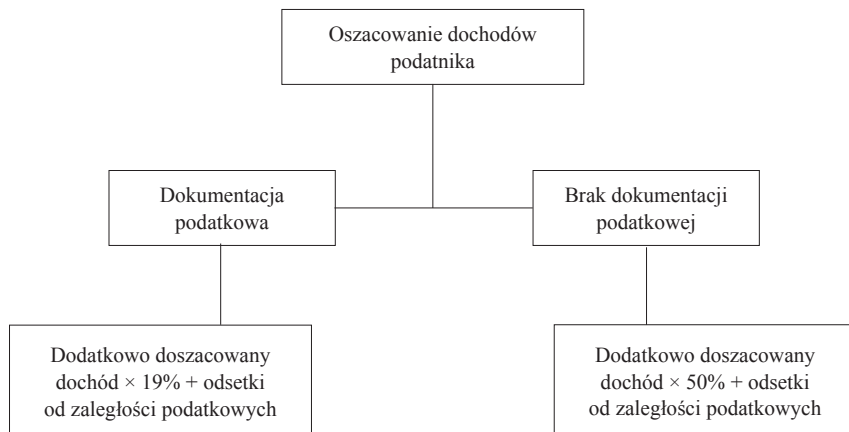
Podstawową sankcją za niesporządzenie lub sporządzenie niekompletnej dokumentacji podatkowej jest 50% stawka podatkowa określona w art. 19 ust. 4 PDOPrU oraz art. 30d PDOFizU<sup>33</sup>. Zgodnie z tymi przepisami nieprzedłożenie dokumentacji podatko-

<sup>32</sup> Zob. [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl).

<sup>33</sup> Art. 19 ust. 4 PDOPrU: „Jeżeli organ podatkowy określi, na podstawie art. 11, dochód podatnika w wysokości wyższej (stratę w wysokości niższej) niż zadeklarowana przez podatnika w związku z dokonaniem transakcji lub ujęciem innych zdarzeń, o których mowa w art. 9a, a podatnik nie przedłoży temu organowi dokumentacji podatkowej – różnicę między dochodem zadeklarowanym przez podatnika a określonym przez ten organ opodatkowuje się stawką 50%”.

wej wobec wystąpienia obowiązku jej sporządzenia skutkuje sankcją w wysokości 50% podatku od wartości różnicy pomiędzy dochodem ustalonym przez organ podatkowy a dochodem zadeklarowanym przez podatnika.

## Schemat 2. Podstawowe skutki doszacowania dochodów podatnika



**3. Sankcje karno-skarbowe.** Na gruncie KKS możliwe jest pociągnięcie do odpowiedzialności m.in. z tytułu:

- 1) zaniżenia dochodu podatkowego<sup>34</sup> oraz
- 2) niezłożenia w terminie wymaganych informacji podatkowych<sup>35</sup>, przy czym taka klasyfikacja dokumentacji podatkowej budzi wiele wątpliwości interpretacyjnych,
- 3) nierzetelnej dokumentacji podatkowej<sup>36</sup>.

Jeżeli uznamy, że dokumentacja podatkowa stanowi informację podatkową, wówczas może się okazać, że na osoby odpowiedzialne za sprawy finansowe i gospodar-

<sup>34</sup> Art. 54 KKS: „1. Podatnik, który uchylając się od opodatkowania nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega **karze grzywny do 720 stawek dziennych** albo **karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie**”. KKS przewiduje, że jeśli kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości, tj. nie przekracza 200-krotności minimalnego wynagrodzenia za pracę, sprawca czynu określonego w art. 54 § 1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

<sup>35</sup> Art. 80 § 1 KKS: „Nieprzedłożenie w terminie **7 dni** od dnia żądania dokumentacji podatkowej, w odniesieniu do której nie można wykluczyć jej klasyfikacji jako informacji podatkowej (stanowiska w tym zakresie są podzielone), grozi karą grzywny **do 120 stawek dziennych**”.

<sup>36</sup> Za złożenie nieprawdziwej informacji podatkowej zgodnie z art. 80 § 3 KKS grozi również sankcja w wysokości **do 240 stawek dziennych**. W przypadku mniejszej wagi sprawca czynu zabronionego podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

## 1. Geneza i podstawy

cze w spółkach lub osoby prowadzące działalność gospodarczą lub będące współnikami spółek osobowych od odpowiedzialności mogą zostać nałożone sankcje z KKS.

**4. Sankcje karne.** Zgodnie z ustawą o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary<sup>37</sup> podmiot zbiorowy<sup>38</sup> podlega odpowiedzialności, np. jeśli osoba fizyczna działająca w imieniu lub w interesie podmiotu zbiorowego w ramach obowiązku lub uprawnienia do jego reprezentowania, podejmowania w jego imieniu decyzji lub wykonywania kontroli wewnętrznej lub osoba dopuszczona do działania za zgodą lub wiedzą takiej osoby przyczyni się swoim zachowaniem do przyniesienia lub powstania możliwości przyniesienia korzyści podmiotowi zbiorowemu (nawet niemajątkowej).

Wobec podmiotu zbiorowego sąd orzeka karę pieniężną w wysokości od 1 tys. zł do 5 mln zł, **nie wyższą jednak niż 3% przychodu** osiągniętego w roku obrotowym, w którym popełniono czyn zabroniony będący podstawą odpowiedzialności podmiotu zbiorowego.

Niedopełnienie obowiązków informacyjnych (tj. przekazania informacji o grupie podmiotów lub powiadomienia o jednostce przekazującej informację o grupie podmiotów) podlega karze pieniężnej<sup>39</sup>. Karę pieniężną nakłada Szef KAS w drodze decyzji, w wysokości nie większej niż 1 mln zł<sup>40</sup>. Ustalając wysokość kary pieniężnej, Szef KAS uwzględnia rodzaj i zakres niedopełnienia obowiązku oraz dotychczasowe wykonywanie określonych ustawą obowiązków przez podmiot, na który jest nakładana kara pieniężna, a także jego możliwości finansowe.

**5. Nieudokumentowanie faktu otrzymania usługi.** Jednocześnie należy zauważyć, że w przypadku, gdy podatnik nie udokumentuje faktu otrzymania usługi, wówczas taka faktura może zostać uznana za pustą fakturę z sankcjami w VAT, KKS oraz KK<sup>41</sup>.

---

<sup>37</sup> Ustawa z 28.10.2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (tj. Dz.U. 2016 r. poz. 1541 ze zm.).

<sup>38</sup> Podmiotem zbiorowym jest: 1) osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną, z wyłączeniem Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego i ich związków; oraz 2) spółka handlowa w udziale Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub związków takich jednostek, spółka kapitałowa w organizacji, podmiot w stanie likwidacji oraz przedsiębiorca niebędący osobą fizyczną, a także zagraniczna jednostka organizacyjna.

<sup>39</sup> Art. 90 WymInfPodU.

<sup>40</sup> Art. 91 WymInfPodU.

<sup>41</sup> Sankcje w zakresie tzw. pustych faktur zostały opisane w rozdziale V.

## 2. Regulacje międzynarodowe

### 2.1. Uwagi ogólne

**1. Działania.** Specyfika i znaczenie cen transferowych dla rynku międzynarodowego powodują, że stanowią one przedmiot szeroko zakrojonych działań i dyskusji na forum międzynarodowym.

Dynamicznie rozwijająca się międzynarodowa praktyka gospodarcza wymusza stałe prowadzenie prac zmierzających do określenia pożądanych działań przedsiębiorstw wielonarodowych. Do najważniejszych wyników tych prac zaliczamy m.in.:

- 1) Projekt BEPS współrealizowany przez OECD i „G20”, który zajmuje się problematyką erozji podstawy opodatkowania i przerzucania dochodów,
- 2) Wytyczne OECD w zakresie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych.

**2. Zbiór dobrych praktyk.** Mimo że ani publikacje OECD, ani prace organów Unii Europejskiej nie mają charakteru prawa powszechnie obowiązującego, to należy zauważyć, że tezy i rozwiązania zawarte w opracowanych przez te instytucje dokumentach powinny być traktowane przez podatników i organy podatkowe jako zbiór dobrych praktyk oraz punkt odniesienia służący do wyboru właściwego kierunku interpretacyjnego przepisów prawa podatkowego, regulujących zagadnienie cen transferowych<sup>42</sup>.

### 2.2. Regulacje OECD

#### 2.2.1. Uwagi wprowadzające

**1. Uwagi ogólne.** Inicjatorem pierwszych regulacji dotyczących cen transferowych były kraje wchodzące w skład Organizacji Rozwoju Gospodarczego i Współpracy (OECD).<sup>43</sup>

#### **Kluczowe regulacje OECD w zakresie cen transferowych:**

- 1) Wytyczne OECD,
- 2) Konwencja modelowa w sprawie podatku od dochodów i majątku,
- 3) BEPS.

<sup>42</sup> Tak np. wyr. NSA z 27.4.2012 r., II FSK 2121/10, Legalis; czy też wyr. NSA z 21.10.2008 r., II GSK 421/08, Legalis.

<sup>43</sup> Zob. [www.cenytransferowe.org](http://www.cenytransferowe.org).

## 2. Regulacje międzynarodowe

Modelowa konwencja OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku<sup>44</sup> oraz Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw międzynarodowych oraz administracji podatkowych<sup>45</sup> wprowadziły definicję podmiotów powiązanych oraz wskazały warunki i konsekwencje transakcji realizowanych między podmiotami powiązаныmi, które uznaje się za przeprowadzone niezgodnie z zasadami rynkowymi.

Działania OECD były odpowiedzią na zwiększenie znaczenia przedsiębiorstw wielonarodowych w handlu międzynarodowym, do którego przyczynił się m.in. intensywny rozwój technologiczny i związane z nim działania grup kapitałowych (np. specjalizacje w ramach grup kapitałowych wyrażające się m.in. w tworzeniu punktów usługowych świadczących usługi dla podmiotów z grupy).

Wzmoczona współpraca między podmiotami w ramach grup kapitałowych oznacza, że przepisy podatkowe poszczególnych krajów w zakresie opodatkowania nie powinny być analizowane oddzielnie, ale powinny być analizowane z uwzględnieniem prawa międzynarodowego.

### 2. Kluczowe regulacje OECD według Ministerstwa Finansów<sup>46</sup> to:

- 1) **Wytyczne OECD**<sup>47</sup> – Wytyczne w sprawie stosowania zasady ceny rynkowej, która z założenia jest kompromisem dla podatkowego ujęcia cen transferowych. Wytyczne dotyczą m.in. dokonywanej dla celów podatkowych wyceny transgranicznych transakcji między podmiotami powiązаныmi;
- 2) **Raport dot. przypisywania zysku do zakładu**<sup>48</sup> – Raport wprowadza analogiczne zasady z Wytycznych OECD w odniesieniu do określania zysku podlegającego przypisaniu do zakładu;
- 3) **MK OECD** – Modelowa konwencja stanowiąca wzór dla zawieranych dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania;
- 4) **Podręcznik Skutecznych Procedur Wzajemnego Porozumiewania się**<sup>49</sup> – Podręcznik *on-line* dotyczący skutecznych procedur wzajemnego porozumienia (MEMAP). Dostarcza administracjom podatkowym i podatnikom podstawowe informacje na temat działania procedury wzajemnego porozumiewania się (MAP) i określa dobre praktyki MAP;
- 5) **Raport dot. zmiany wytycznych OECD w zakresie poprawy analiz przeprowadzanych na potrzeby cen transferowych, w celu zapewnienia właściwego przypisywania dochodów – BEPS Actions 8–10**<sup>50</sup> – wynik prac OECD/G20 w ramach

---

<sup>44</sup> MK OECD.

<sup>45</sup> Wytyczne OECD.

<sup>46</sup> Zob. [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl).

<sup>47</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations; Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych.

<sup>48</sup> Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments.

<sup>49</sup> Manual on Effective Mutual Agreement Procedures – MEMAP.

<sup>50</sup> Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10.

projektu BEPS zawierający zmiany Wytycznych OECD, które z założenia uwzględniają zmiany w transakcjach międzynarodowych;

- 6) **Raport dot. dokumentacji cen transferowych i raportowania CbCR – BEPS Action 13**<sup>51</sup> – w zakresie działania 13 BEPS wprowadzono katalog wymogów w zakresie dokumentacji dla transakcji między podmiotami powiązаныmi oraz wprowadzono tzw. raporty CbCR pozwalające na analizę ryzyka zaniżenia dochodu do opodatkowania w obszarze cen transakcyjnych;
- 7) **Raport dot. zapobiegania sztucznego unikania statusu zakładu – BEPS Action 7**<sup>52</sup> – raport modyfikuje definicję zakładu zawartą w MK OECD z uwzględnieniem strategii unikania opodatkowania;
- 8) **Projekt podręcznika dot. oceny ryzyka w zakresie cen transferowych**<sup>53</sup> – projekt praktycznego podręcznika z rozwiązaniami dla procesu oceny ryzyka cen transferowych.

## 2.2.2. Wytyczne OECD

**1. Moc prawna.** Wytyczne OECD nie mają charakteru normatywnego. Nie są zatem wiążące ani dla administracji podatkowych państw członkowskich OECD, ani dla przedsiębiorstw wielonarodowych. Zawierają one wskazówkę dla ustawodawców państw członkowskich OECD, administracji podatkowych w tych państwach oraz dla podatników co do kształtu regulacji podatkowych w zakresie cen transferowych oraz sposobu ich stosowania i wykładni. Zasady opisane w Wytycznych OECD zostały w istotnym stopniu wdrożone do polskich ustaw o podatkach dochodowych i przepisów wykonawczych.

**2. Zasada ceny rynkowej.** Zasada ta jest bardzo istotna z punktu widzenia konstrukcji cen transferowych, ponieważ wszystkie podstawowe metody szacowania cen w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi bazują na porównywalności danych rynkowych dotyczących zbliżonych transakcji i podobnych warunków ich zawarcia.

„Eliminacja ryzyka podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym dochodów (zysków) podmiotów powiązanych wymaga międzynarodowego konsensusu zarówno co do zasad, sposobu, jak i metod korekty dochodów (zysków) tych podmiotów. Ów konsensus został osiągnięty dzięki oparciu regulacji podatkowych w zakresie korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych na zasadzie długości ramienia (ang. *arm's length principle*), zwanej także zasadą pełnej konkurencji, zasadą wolnego rynku lub standardem pełnej konkurencji. Zasada ta stanowi powszechnie akceptowaną normę międzynarodowego prawa podatkowego. (...) Nowe Wytyczne OECD z 22.7.2010 r. w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podat-

---

<sup>51</sup> Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13.

<sup>52</sup> Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7.

<sup>53</sup> Draft Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment.