

Rozdział I.

Regulacje z zakresu cen transferowych

1. Cele sporządzenia dokumentacji

1. **Główne cele.** Transakcje zawierane i prowadzone pomiędzy przedsiębiorstwami powiązаныmi od lat znajdując się w obszarze zainteresowania władz podatkowych państw członkowskich OECD.

Do głównych celów stanowiących efekt nałożenia obowiązków przygotowywania dokumentacji podatkowych cen transferowych zaliczamy:

- 1) zapewnienie pewności prawidłowego ustalania cen wewnątrzgrupowych stosownie do wymogów dotyczących cen transferowych i właściwe ustalanie i raportowanie zysku osiąganego w transakcjach z podmiotami powiązаныmi;
- 2) dostarczenie administracji podatkowej/skarbowej niezbędnych informacji w celu oszacowania ryzyka w zakresie cen transferowych;
- 3) dostarczenie administracji podatkowej/skarbowej przydatnych informacji do wykorzystania w procesie audytu podmiotów powiązanych.

Ad 1) Jednym z istotnych zadań spoczywających na administracjach podatkowych i skarbowych jest kontrola składanych zeznań, raportów, informacji podatkowych, dokumentacji, co służy eliminacji zaniżeń w rozliczaniu zobowiązań podatkowych. Jednym z narzędzi wykorzystywanych przez podatników jest przerzucanie dochodów pomiędzy podmiotami powiązаныmi i mającymi siedzibę w różnych jurysdykcjach podatkowych. Obowiązki sprawozdawcze regulowane są w przepisach krajowych poszczególnych państw członkowskich OECD. Jednym z istotnych elementów stanowiących potwierdzenie dokonywanych transakcji poza dokumentacją podatkową jest raport/sprawozdanie o transakcjach rocznych opisujących wyniki transakcyjne w formie kalkulacji odpowiednich wskaźników finansowych.

Ad 2) W celu sprawdzenia poprawności rozliczeń podatkowych, w tym poprawności ustalenia ceny transakcji wewnątrzgrupowej jest zapewnienie administracji podatkowej odpowiednich materiałów źródłowych przez podatników zobowiązanych do udokumentowania transakcji zawieranych i przeprowadzanych z podmiotami powiązаныmi.

Ad 3) Jednym z narzędzi umożliwiających weryfikację transakcji wewnątrzgrupowych jest możliwość dostępu i korzystania przez organ z danych źródłowych wykorzystywanych między innymi przez podatników w procesie sporządzania analiz cen

transferowych tj. zarówno analiz porównawczych jaki i/lub analizy zgodności. Do procesu wyceny transferu dokonywanej pomiędzy podmiotami powiązаныmi mogą być przydatne następujące informacje:

- 1) opis działalności przedsiębiorstw powiązanych biorących udział w transakcji, ze szczególnym uwzględnieniem wyników ich działalności z kilku ostatnich lat (od 3 do 5) poprzedzających rok transakcji;
- 2) ustalenie rozliczeń transakcji w formie kompensat;
- 3) strategia zarządzania przedsiębiorstwem, w tym strategia gospodarcza, wpływająca na ewentualne różnice w cenie w porównaniu do ceny rynkowej, spowodowane np. strategią penetracji rynku dla nowego produktu lub usługi;
- 4) warunki otoczenia ekonomicznego branży, w jakiej działa podmiot.

2. Przesłanki do sporządzenia dokumentacji podatkowych. W kontekście regulacji PDOPrU, przesłanki obligujące do sporządzenia dokumentacji podatkowych, jakie obowiązywały do 31.12.2017 r. wykraczały poza wytyczne OECD (niski poziom istotności transakcji w wysokości 50 000 euro). Po wprowadzeniu nowych regulacji obowiązujących od 1.1.2019 r. z możliwością ich zastosowania do transakcji kontrolowanych dokonanych w 2018 r., zwiększony został limit transakcji, po przekroczeniu którego rozpoznawany jest obowiązek dokumentacyjny.

3. Wysokość progu. Nowe progi w wysokości 10 000 000 zł (transakcje towarowe, finansowe) oraz 2 mln zł (transakcje usługowe oraz pozostałe np. umowy spółek nieposiadających osobowości prawnej, restrukturyzacji, umowy o zarządzaniu płynnością¹) wypełniają rekomendacje zawarte w Wytycznych w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych.

4. Zasada materialności zakreślona w wytycznych OECD określa reguły, które rekomendują, aby nie obciążać przedsiębiorców zbytnimi nakładami na realizację obowiązków sprawozdawczych. O zasadzie materialności wypowiedział się również podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów, który w odpowiedzi z 1.9.2017 r. na interpelację senatora wskazał, iż „Warto zaznaczyć, iż zgodnie z pkt 6 lit. a ww. Rezolucji Rady UE państwa członkowskie nie powinny nakładać nieuzasadnionych kosztów zachowania zgodności lub obciążeń administracyjnych na przedsiębiorstwa, wymagając sporządzania lub dostarczania dokumentacji. Należy również wskazać, że podobny pogląd został wyrażony w Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych. Zgodnie z pkt D.3 rozdziału V Wytycznych OECD, podkreślono, że nie wszystkie transakcje zawarte pomiędzy podmiotami powiązаныmi są wystarczająco istotne, aby podlegały obowiązkowi dokumentacyjnemu, wskazując

¹ Stosownie do uzasadnienia do projektu ustawy, ustawodawca ustalił transakcję zarządzania płynnością (ang. *cash pooling*) jako przykład transakcji innej, tj. nie kwalifikowanej jako transakcje finansowe, określając dla tego typu transakcji próg w wysokości 2 000 000 zł. Należy jednak rozważyć czy zarządzanie płynnością nie powinno być zaklasyfikowane jako transakcja finansowa, a wówczas limit wyniósłby 10 000 000 zł.

1. Cele sporządzenia dokumentacji

jednocześnie jako dobrą praktykę wprowadzenie progów istotności, uwzględniających wielkość prowadzonej działalności, rynku. Grupowanie wszelkich rodzajów transakcji (a nie tylko transakcji jednego rodzaju) bezsprzecznie by do takiej sytuacji doprowadziło².

5. Podmioty zobligowane do stosowania cen rynkowych. Pomimo zwiększenia progów istotności transakcji kontrolowanych z 50 000 euro na 2 000 000 zł i 10 000 000 zł, nie oznacza to, że podmioty identyfikujące wartości transakcji poniżej nowych progów ustawowych są wyłączone z obowiązku stosowania cen rynkowych. Zarówno bowiem podmioty objęte obowiązkiem dokumentacyjnym (dokumentacje podatkowe), jak i zwolnione z niego są zobligowane do stosowania cen rynkowych w transakcjach grupowych.

Poniżej w tabeli przedstawione zostały trzy grupy podmiotów zobowiązanych do kalkulacji cen na bazie warunków rynkowych.

Tabela 1. Podmioty zobligowane do stosowania cen rynkowych

Grupa I	Grupa II	Grupa III
Podmioty spełniające przesłanki ustawowe w zakresie wartości transakcji kontrolowanych		Podmioty niespełniające przesłanek ustawowych
Wartość transakcji: > 2 000 000 zł > 10 000 000 zł ↓ obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej ↓ 7 dni (termin na przedstawienie dokumentacji na żądanie organu)	Wartość transakcji: < 2 000 000 zł < 10 000 000 zł ↓ obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej – pod warunkiem uprawdopodobnienia przez organ zaniżenia wartości transakcji kontrolowanej ↓ 30 dni (termin na przedstawienie dokumentacji na żądanie organu)	Wartość transakcji: < 2 000 000 zł < 10 000 000 zł ↓ brak obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej ↓ termin zakreślony w wezwaniu organu (ujawnienie dokumentów źródłowych potwierdzających zastosowane warunki transakcji w tym cenę; zbliżone co do zasady do elementów dokumentacji podatkowej)
OBOWIĄZEK STOSOWANIA CEN RYNKOWYCH		

Źródło: opracowanie własne.

² Odpowiedź Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów *Pawła Gruzy* z 1.9.2019 r. na oświadczenie senatora *Andrzeja Kobiaka* z 27.7.2017 r., znak pisma: DD5.054.14.2017, <https://www.sejm.gov.pl/>, data dostępu: 15.5.2019 r.

2. Dokumentacja cen transferowych w rekomendacjach OECD

1. **Dostępność.** Dokumentacje podatkowe, zwłaszcza lokalna dokumentacja podatkowa, powinna być sporządzana na bieżąco. Ceny transakcji kontrolowanych zgodnie z rozdziałem V Wytycznych OECD³ należy ustalać przed rozpoczęciem transakcji korzystając z dostępnych danych źródłowych w postaci warunków ustalonych z podmiotami niepowiązanymi lub danych pochodzących z baz danych. Przy wykorzystaniu danych z baz (wskaźniki finansowe) należy pamiętać o zasadzie *secret comparables*, zgodnie z którą wszelkie dane wykorzystywane do analiz muszą być ujawnione tak, aby strona sprawdzająca miała możliwość ich weryfikacji.

Należy również zwrócić uwagę na relację pomiędzy wypełnieniem obowiązku posiadania dokumentacji podatkowej a ponoszonymi kosztami na jej sporządzenie, w tym pozyskanie danych. Wytyczne OECD rekomendują, że w przypadku, gdy brak jest odpowiednich baz danych lub koszt pozyskania danych z takich baz jest niewspółmiernie wysoki, możliwe jest odstępnie od pozyskania takich danych. Z drugiej strony należy mieć na uwadze, że Wytyczne w rozumieniu art. 87 Konstytucji RP⁴ nie stanowią źródła prawa, zatem z uwagi na brak podobnych zapisów w polskich przepisach powyższe rekomendacje pozostają jedynie wytycznymi.

2. **Poziom istotności.** Jednym z kluczowych elementów dokumentacji podatkowych jest poziom istotności transakcji wewnątrzgrupowych. Rekomendacje zawarte w Wytycznych OECD wskazują na uwzględnienie w przepisach krajowych racjonalności w obciążeniu podatników obowiązkami dokumentującymi prowadzenie transakcji z podmiotami powiązanymi. Poziom istotności identyfikuje wartość transakcji kontrolowanych podlegających obowiązkowi dokumentacyjnemu.

Przepisy państw członkowskich w sposób odrębny regulują przesłanki obligujące do sporządzenia dokumentacji podatkowej, nie wskazując jakiegokolwiek klucza do identyfikacji takich obowiązków.

W ocenie Autora, wprowadzanie progów istotności powinno być uzasadnione ekonomicznie na podstawie dotychczasowych doświadczeń organów kontrolujących oraz statystyk, dotyczących wpływów podatkowych, realizowanych poziomów rentowności przedsiębiorstw oraz wartości transakcji grupowych wskazywanych w sprawozdaniach finansowych.

3. **Udostępnienie.** Dokumentacja podatkowa powinna odzwierciedlać faktyczny obraz transakcji oraz uzasadniać, że zastosowane ceny transakcyjne nie odbiegają od cen rynkowych. Aby zapewnić zgodność cen transferowych z cenami stosowanymi przez podmioty niezależne na rynku należy przeprowadzić badanie porównawcze. Wytyczne OECD

³ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD, July 2017, Paris, p. 236, <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>, data dostępu: 15.5.2019 r.

⁴ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

2. Dokumentacja cen transferowych w rekomendacjach OECD

dopuszczają, aby dokumentacje sporządzane były na bieżąco lub po zakończeniu roku obrotowego. Należy jednak pamiętać, że wykazanie cen jakie podmiot zamierza zastosować w transakcjach z podmiotami powiązanymi powinno nastąpić przed rozpoczęciem transakcji.

Dokumentacja ma bowiem służyć wykazaniu rynkowości planowanej transakcji i jest jedynie m.in. zbiorem danych źródłowych potwierdzających transakcje. Udostępnienie wszelkich dostępnych materiałów, w tym częściowo sporządzonej dokumentacji powinno zabezpieczyć podatnika przed próbą korekty warunków transakcji przez organ kontrolujący.

4. Aktualizacja. W przypadku, gdy transakcje rozpoczęte w danym roku obrotowym są kontynuowane w kolejnych latach, wówczas kierując się zasadą nieobciążania podatników obowiązkami dokumentacyjnymi, dopuszczalne jest, aby dokumentacje podatkowe za kolejne lata dotyczące tej samej transakcji kontrolowanej były aktualizowane. Aktualizacja polega w szczególności na weryfikacji danych finansowych, zastosowanej metody weryfikacji ceny transferowej oraz zaangażowanych aktywów, pełnionych funkcji czy ponoszonych ryzyk. W takiej sytuacji nie ma konieczności, aby dokumentacja dotycząca kolejnego roku obrotowego była odrębnym dokumentem zawierającym wszystkie elementy wymagane przez prawo podatkowe danego kraju.

5. Język dokumentacji. Opracowanie dokumentacji powinno odpowiadać przepisom prawa lokalnego tak, aby organy podatkowe miały możliwość weryfikacji danych w niej zawartych. Rekomendacje dopuszczają jednocześnie sporządzanie dokumentacji grupowej *Master file* w języku angielskim.

6. Kary. Jednym z narzędzi dyscyplinujących podatników do wypełniania obowiązków sprawozdawczych w ramach transakcji z podmiotami powiązanymi oraz do stosowania cen rynkowych powinny być sankcje. Sankcje normowane przepisami krajowymi powinny być adekwatne do poziomu uchybień i jednocześnie nie powinny uwalniać podatników od obowiązków w tym zakresie.

7. Zasada poufności. W przypadku weryfikacji dokumentacji przez organ kontrolujący, wskazanym jest wykorzystywanie przez taki organ danych ogólnodostępnych. Dodatkowo organ powinien dołożyć wszelkich starań, aby dane ujęte w dokumentacji nie były ujawniane innym podatnikom. Zapewnienie poufności jest jedną z podstawowych zasad bezpieczeństwa podatkowego i ma pełnić ochronę podatników przed ewentualną próbą odtajniania informacji zwartych w dokumentacjach podatkowych.

Zasada poufności to jednocześnie zakaz wykorzystywania przez organy kontrolujące danych pozyskanych w wyniku dotychczasowych postępowań podatkowych oraz korzystanie z baz danych dostępnych wyłącznie dla organu. Przykładem takiej bazy jest zbiór informacji dostępny organom dzięki wprowadzeniu do regulacji ustawowych państw członkowskich wymogu raportowania CBC-R oraz CBC-P.

3. Dokumentacja cen transferowych w polskim prawie podatkowym

1. **Podstawa prawna.** Obowiązek posiadania dokumentacji podatkowej zawarty został w przepisach UPDOPrU, natomiast jej elementy w PDOPrDokCenTransfR. Funkcją dokumentacji podatkowej jest:

- 1) wypełnienie obowiązków ustawowych;
- 2) stosowanie cen odpowiadających cenom rynkowym.

Dokumentacja podatkowa ma za zadanie również zapewnić możliwość przeprowadzenia transparentnej weryfikacji transakcji kontrolowanych przez organ podatkowy.

2. **Zakres ustawy.** Obowiązkiem sporządzania dokumentacji objęci zostali podatnicy prowadzący transakcje wewnątrzgrupowe zdefiniowane jako transakcje kontrolowane. Transakcje kontrolowane rozumiane są z kolei jako identyfikowane na podstawie rzeczywistych zachowań stron, działania o charakterze gospodarczym, w tym przypisywanie dochodów do zagranicznego zakładu, których warunki zostały ustalone lub narzucone w wyniku powiązań. Wartość transakcji kontrolowanej obligującej do sporządzenia dokumentacji musi przekroczyć w roku podatkowym:

- 1) 10 000 000 zł – w przypadku transakcji towarowej;
- 2) 10 000 000 zł – w przypadku transakcji finansowej;
- 3) 2 000 000 zł – w przypadku transakcji usługowej;
- 4) 2 000 000 zł – w przypadku innej transakcji niż określone powyżej np.
 - a) transakcje restrukturyzacji zdefiniowane w trybie § 2 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych⁵,
 - b) umowy o podziale kosztów (CCA – ang. *Cost Contribution Arrangement*),
 - c) umowy spółki osobowej,
 - d) umowy o zarządzanie płynnością (*cash pooling*).

Jednocześnie z dniem 1.1.2019 r. z obowiązku sporządzania dokumentacji zwolnieni zostali podatnicy prowadzący transakcje kontrolowane wyspecyfikowane w art. 11n PDOPrU (szczegółowy opis transakcji objętych tym zwolnieniem znajduje się pod hasłem: Zwolnienia z obowiązku sporządzania dokumentacji).

3. **Mikroprzedsiębiorcy.** W tym miejscu warto zwrócić również uwagę na zwolnienia nieobjęte dyspozycją art. 11n PDOPrU, czyli mikroprzedsiębiorców. Jednak pomimo zwolnienia z obowiązku dokumentacji, mikroprzedsiębiorcy zobowiązani są do zawierania transakcji na warunkach rynkowych.

Stosownie do uzasadnienia projektu: „Mikroprzedsiębiorcy są zwolnieni z obowiązku przygotowania dokumentacji cen transferowych, natomiast nie są zwolnieni ze stosowania zasady ceny rynkowej wyrażonej w art. 11c ust. 2 ustawy o CIT [PDOPrU – przyp. aut.] oraz art. 23o ust. 2 ustawy o PIT [PDOfizU – przyp. aut.]. W rezultacie organy podatkowe

⁵ Dz.U. z 2018 r. poz. 2491.

mogą badać warunki transakcji zawieranych przez mikroprzedsiębiorców z podmiotami z nimi powiązanymi i w tym celu wykorzystywać wszystkie standardowe narzędzia kontrolne (czynności sprawdzające, kontrolę podatkową, kontrolę celno-skarbową, postępowanie podatkowe). Różnicą w stosunku do weryfikacji podmiotów większych będzie okoliczność, że już na samym wstępie tego typu działań organ podatkowy nie będzie dysponował syntetyczną informacją w zakresie cen transferowych, wynikającą z lokalnej dokumentacji cen transferowych. Natomiast organ podatkowy będzie mógł żądać innych dokumentów, które pozwolą mu na zweryfikowanie, czy charakter transakcji zawieranych przez mikroprzedsiębiorcę ma charakter rynkowy, np. umów, faktur, kalkulacji, wycen i wszelkich innych dowodów, które organ podatkowy uzna za stosowane w celu prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy. Kontrolowany mikroprzedsiębiorca powinien też współpracować z organem kontrolnym na ogólnych warunkach⁶.

Dodatkowo warto nadmienić, że podnosząc próg transakcji z 50 000 euro (minimalny próg, jaki obowiązywał do 31.12.2018 r.) na 2 000 000 zł dla transakcji usługowych i innych, jak materialne i finansowe oraz do 10 000 0000 zł dla transakcji finansowych i materialnych, ustawodawca uzasadnił zmianę, że niski próg był niezgodny z zasadą materialności zawartą w Wytocznych OECD oraz „elementy dokumentacji cen transferowych wykraczają poza uzgodnione standardy międzynarodowe utrudniając w ten sposób funkcjonowanie przedsiębiorców”⁷. Argument niskiego progu istotności transakcji jest jak najbardziej słuszny, natomiast mogą jednocześnie powstać pytania, jaki jest powód zmiany progu istotności transakcji na 2 000 000 i 10 000 000 zł. Ustawodawca, kierując się zasadą przejrzystości wprowadzanych przepisów podatkowych, zobowiązany jest do transparentności regulacyjnych. Zatem należałoby oczekiwać, aby projektodawca przepisów zmieniających przedstawił analizy, badania wskazujące na powstanie ryzyka transferu zysków dopiero po przekroczeniu wskazanych w art. 11k limitów.

4. Trójpoziomowa struktura dokumentacji podatkowej cen transferowych

1. **Moduły dokumentacji krajowej i grupowej.** Dokumentacja podatkowa od 1.1.2017 r. przyjęła trójpoziomową strukturę i składa się z:

- 1) dokumentacji krajowej (ang. *Local file*);
- 2) dokumentacji grupowej (ang. *Master file*);
- 3) raportu CBC-R (ang. *Country by Country Report*).

⁶ Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy Nr 2860, cz. I, Sejm RP VIII kadencji, s. 204.

⁷ Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy Nr 2860, cz. I, Sejm RP VIII kadencji, s. 190.

W poniższej tabeli przedstawione zostały moduły dokumentacji krajowej i grupowej.

Tabela 2. Moduły dokumentacji krajowej i grupowej

Lp.	<i>Local file</i>	<i>Master file</i>
1.	Opis podmiotu powiązanego	Opis grupy
2.	Opis transakcji, w tym analiza funkcji, ryzyk i aktywów	Opis istotnych wartości niematerialnych i prawnych
3.	Analiza cen transferowych, w tym analiza porównawcza lub analiza zgodności	Opis istotnych transakcji finansowych
4.	Informacje finansowe	Informacje finansowe i podatkowe

Źródło: opracowanie własne.

Wraz ze zmianą regulacji, stosownie do ustawy z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw⁸ podział na trzy rodzaje dokumentacji pozostał bez zmian. Głównym celem podziału dokumentacji jest transparentność w zakresie transakcji dokonywanych przez podmiot zobowiązany do obowiązku wynikającego z przepisów i jednocześnie oddzielenie obowiązków raportowania o grupie przez wszystkie podmioty powiązane.

2. **Raport CBC-R.** Natomiast raport CBC-R jest elementem mechanizmu raportowania według krajów i jest efektem działania Nr 13 OECD/G20 w sprawie przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania i transferowi zysków (*Base Erosion and Profit Shifting – BEPS*), dotyczącego unikania zobowiązań podatkowych.

Obowiązek implementacji przez państwa członkowskie mechanizmu automatycznej wymiany informacji podatkowej między państwami w zakresie raportowania *Country by country* został wprowadzony dyrektywą Rady (UE) 2016/881 z 25.5.2016 r. zmieniającą dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania⁹. Przedmiotowa dyrektywa została zaimplementowana w Polsce w ramach ustawy z 9.3.2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami¹⁰.

Podmioty, które nie wywiązują się z obowiązku złożenia raportu CBC-R lub też przekazania informacji o raporcie w formie CBC-P, narażone są na ryzyko nałożenia kary pieniężnej w maksymalnej wysokości 1 000 000 zł. Ponadto, na gruncie Kodeksu karnego skarbowego¹¹ za złożenie nieprawdziwej informacji grozi kara grzywny w wysokości do 240 stawek dziennych.

⁸ Dz.U. z 2018 r. poz. 2193 ze zm.

⁹ Dz.Urz. UE L z 2016 r. Nr 146, s. 8.

¹⁰ T.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 648 ze zm. Zob. B. Rawa, w: J.F. Mika (red.), *Ceny transferowe*. 259 wyjaśnień i interpretacji, Warszawa 2018, pkt 211, s. 437.

¹¹ Ustawa z 10.9.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 1958 ze zm.).

Rozdział II. *Local file* – lokalna dokumentacja podatkowa cen transferowych

1. Dokumentacja podatkowa lokalna. Wprowadzenie

1. **Uwagi ogólne.** Transakcje dokonywane pomiędzy podmiotami należącymi do jednej grupy kapitałowej z jednej strony zmierzają do realizacji jednego z głównych celów przedsiębiorstwa, jakim jest maksymalizacja zysku, a z drugiej strony, dzięki powiązaniom i wdrożeniu strategii optymalizacji podatkowej, mogą prowadzić do transferu wyniku finansowego do innych jurysdykcji podatkowych.

2. **Obowiązek dokumentowania transakcji.** W celu wykazania rynkowości stosowanych rozliczeń wewnątrzgrupowych ustawodawca wprowadził obowiązek dokumentowania takich transakcji. Obowiązek obejmuje wykazanie zasadności prowadzonych rozliczeń i jednocześnie ich racjonalności, poprawności w stosunku do podobnych transakcji realizowanych przez podmioty niepowiązane. Do tego celu służy zestawienie zwane dokumentacją podatkową.

Wyspecyfikowane w § 2 PDOPrDokCenTransfR elementy stanowiące o wypełnieniu formalnego wymogu posiadania lokalnej dokumentacji cen transferowych są elementami obowiązkowymi. Tym samym nie oznacza to, że podatnik nie jest uprawniony do dołączania do dokumentacji innych materiałów źródłowych, w tym autorskich opracowań analitycznych.

3. **Struktura dokumentacji cen transferowych** wymieniona we wspomnianym Rozporządzeniu wywodzi się z katalogu zawartego w aneksie II do rozdziału V Wytucznych OECD. Zgodnie z katalogiem, dokumentacje powinny się składać z 3 części:

- 1) informacji o podmiocie;
- 2) informacji o zawieranych transakcjach, obejmujących m.in. analizę cen transferowych oraz implementację właściwej metody weryfikacji cen;
- 3) informacji finansowych.

1.1. Definicja dokumentacji

1. **Pojęcie.** Zdefiniowanie dokumentacji podatkowej cen transferowych, pomimo uznawania jej za obowiązek tzw. sprawozdawczości podatkowej, ma kluczowe znaczenie z punktu widzenia ryzyka podatkowego wynikającego z KKS. Zasadniczą kwestią jest określenie dokumentacji jako informacji podatkowej, księgi rachunkowej lub jako doku-

mentacji *sensu stricto*. W zależności od przyporządkowania dokumentacji do odpowiedniej kategorii będziemy mieli do czynienia z różnymi konsekwencjami.

Stosownie do art. 53 § 21 KKS księgą poza księgami rachunkowymi czy rejestrami są urzędzenia ewidencyjne, do których prowadzenia zobowiązuje ustawa. Na tle przywołanej definicji, na podstawie art. 3 pkt 4 OrdPU¹ za księgę podatkową rozumie się księgi rachunkowe, podatkową księgę przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci. Z powyższego wynika, że definicja księgi w rozumieniu KKS jest szersza od definicji w rozumieniu OrdPU. Zatem należy dokonać wykładni językowej pojęcia urzędzenia ewidencyjnego zawartego w art. 53 § 21 KKS. Uszczegóławiając, urządzenie ewidencyjne oznacza „rodzaj mechanizmu lub zespół elementów, przyrządów, służący do wykonywania określonych czynności, ułatwiający pracę”². Natomiast ewidencja to wykaz, spis zawierający dane dotyczące liczby i ruchu ludności, rzeczy lub spraw³. Podsumowując należy rozważyć czy elementy dokumentacji podatkowej określone w rozporządzeniu w sprawie dokumentacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych mogą stanowić ewidencję. Jeżeli uznamy dokumentację za ewidencję, wówczas w przypadku zaistniałych uchybień podatnik może być narażony na sankcje wynikające z:

- 1) art. 60 § 1 KKS (niesporządzenie dokumentacji podatkowej), wówczas kara wynosi do 240 stawek dziennych;
- 2) art. 61 § 1 KKS (przygotowanie nierzetelnej dokumentacji);
- 3) art. 61 § 3 KKS (błędne sporządzenie dokumentacji podatkowej).

Powyższe sankcje (kara wynosi do 240 stawek dziennych) będą mogły być zastosowane, jeśli przyjmiemy, że spis transakcji dokonywany z podmiotem powiązany może stanowić dokumentację cen transferowych⁴.

1.1.1. Cena transferowa

1. **Cena w literaturze.** Rozważania na temat ceny transferowej należy zacząć od zdefiniowania ceny. *A. Smith* zdefiniował cenę jako sumę trzech części: renty, pracy i zysku. Z kolei cena towarów dzieli się według *A. Smitha* na cenę naturalną i cenę rynkową. Ceną naturalną jest cena, po jakiej sprzedający dostarcza towar na rynek, czyli cena „ani wyższa, ani niższa niż to, czego potrzeba, aby pokryć według naturalnej stopy rentę gruntową, płacę roboczą i zysk z kapitału”⁵. Natomiast ceną rynkową jest cena bieżąca, za którą towar zazwyczaj jest sprzedawany i może być wyższa, niższa lub taka sama jak cena

¹ Ustawa z 29.8.1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 900).

² *M. Szymczak* (red.), Słownik języka polskiego, t. 3, Warszawa 1978, s. 619.

³ *Ibidem*, s. 562.

⁴ *M. Kubik, P. Sancewicz*, Brak prawidłowej dokumentacji cen transferowych a odpowiedzialność karna skarbową, PP 2016, Nr 2, s. 48.

⁵ *A. Smith*, Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów, t. I, Warszawa 2007, s. 66.

1. Dokumentacja podatkowa lokalna. Wprowadzenie

naturalna i zależy od stosunku między ilością towaru dostarczonego na rynek a popytem gotowych zapłacić cenę naturalną tego towaru⁶.

Z kolei według *W. Samuelsona* i *S. Marksa*⁷ cena transferowa to cena wyznaczana przez wydział sprzedający dany wyrób innemu wydziałowi w obrębie tego samego przedsiębiorstwa. Przytoczona definicja jest definicją zawężającą, która nie uwzględnia cen stosowanych przez podmioty gospodarcze należące do grupy kapitałowej i dokonujących między sobą transakcji. Wydział produkujący wyrób i przekazujący ten wyrób na potrzeby kolejnego wydziału do produkcji finalnej towaru powinien dążyć do ustalenia wewnętrznej ceny transferowej na poziomie równym jego krańcowemu kosztowi produkcji. Zastosowanie takiego mechanizmu kalkulacji cen pozwala wydziałowi odbierającemu wyrób na doliczenie do ceny, po jakiej otrzymał wyrób, stosownej marży tak, aby osiągnąć spodziewany zysk przy założeniu osiągnięcia rynkowej konkurencyjności cenowej.

Natomiast *S. Sojak* wskazuje na dwa kryteria determinujące ustalenie ceny transferowej:

- 1) cena powinna przynieść przedsiębiorstwu maksymalny zysk;
- 2) cena powinna być wykorzystana do oceny efektywności działania centrów odpowiedzialności za koszty i zysk⁸.

2. Cena w orzecznictwie. Cena jest to wartość wyrażona w pieniądzu, która jest ekwiwalentem dobra lub usługi, ustalona przez co najmniej dwie strony transakcji tj. sprzedającego i kupującego. Zgodnie z ustawą z 9.5.2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług⁹ cena jest to wartość wyrażona w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę¹⁰. Skoro ustawodawca odnosi się do ceny, jaka pomniejszy w wyniku transakcji aktywa kupującego, to należy rozumieć jej wartość w kategoriach brutto. Potwierdzenie odnajdziemy m.in. w wyr. WSA w Białymstoku z 11.5.2016 r.¹¹, w którym sąd stwierdził, że: „Jest to tym samym maksymalna cena jaką uiścić musi, w razie jej ustalenia, nabywca usługi. Istota górnej stawki opłaty jest więc tożsama z istotą maksymalnej ceny i służyć ma ochronie nabywcy usługi przed wygórowanymi cenami, których mógłby żądać przedsiębiorca za swoje usługi. Tak rozumiana opłata (cena) musi zatem uwzględniać podatek od towarów i usług, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż usługi podlega obciążeniu takim podatkiem. Wskazanie tym samym jedynie stawki «netto» takiej usługi z podaniem, że zostanie do niej doliczony podatek VAT w nieznanej wysokości narusza zatem art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o informowaniu o cenach towarów i usług, stanowiąc jednocześnie o niewypełnieniu

⁶ *Ibidem*, s. 67.

⁷ *W. Samuelson, S. Marks*, *Ekonomia menedżerska*, Warszawa 1998, s. 315.

⁸ *S. Sojak*, *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. I, Toruń 2012, s. 756.

⁹ T.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 178.

¹⁰ Art. 3 ust. 1 pkt 1.

¹¹ I SA/Bk 1235/15, *Legalis*.

delegacji ustawowej z art. 6 ust. 2 u.c.p.g [ustawa z 13.9.1996 r o utrzymaniu czystości i porządku w gminach – przym. aut.]¹².

3. **Cena w przepisach OECD.** Definicję ceny transferowej odnajdziemy w Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych, w których została zdefiniowana jako cena, po której przedsiębiorstwo przekazuje towary oraz dobra niematerialne lub świadczy usługi powiązanym przedsiębiorstwom¹³.

4. **Definicja ceny w ustawach podatkowych do 1.1.2019 r.** Zarówno przepisy PDOPrU, jak i aktów wykonawczych do 1.1.2019 r. nie zawierały definicji ceny transferowej. Jedynie w Ordynacji podatkowej zdefiniowana była cena transakcyjna. Stosownie do art. 3 pkt 10 OrdPU przez cenę transakcyjną rozumiano: „cenę przedmiotu transakcji zawieranej pomiędzy podmiotami powiązanymi w rozumieniu przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku od towarów i usług”. Definicja ta nie precyzowała zatem, jaki jest efekt transakcji a jedynie to, że jest to cena, która mogła występować pod różnymi formami, tj. mogła to być zarówno cena, jak i dowolny wskaźnik zyskowości lub płynności finansowej, lub też wynagrodzenie uiszczane w innej formie niż pieniężna. Należy zwrócić uwagę, że pomimo braku delegacji ustawowej definicji ceny transakcyjnej do przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa to właśnie w Dziale IIA: Porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych występuje wiele odniesień do ceny transakcyjnej w ramach procedury występowania i wydawania uprzednich porozumień cenowych. Dopiero ZmPDFizPrOrdPU18 wprowadziła do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych definicję ceny transferowej. Jednocześnie uchylona została definicja ceny transakcyjnej z ustawy – Ordynacja podatkowa, a na jej miejsce wprowadzona została definicja ceny transferowej¹⁴. Natomiast brzmienie ceny transferowej w PDOPrU jest następujące: **cena transferowa** – oznacza to rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cenę, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy¹⁵. Analizując definicję ceny transferowej należy zwrócić uwagę, że jest to definicja wskazująca możliwe efekty transakcji z punktu widzenia ekonomicznego, nie domykając ich w formie tzw. katalogu zamkniętego. Po

¹² Por. wyr. WSA w Gliwicach z 16.5.2013 r., II SA/GI 116/13, Legalis; wyr. WSA w Szczecinie z 5.4.2012 r., II SA/Sz 178/12, Legalis; wyr. WSA w Gliwicach z 9.6.2011 r., II SA/GL 1099/10, Legalis; wyr. WSA w Gorzowie Wlkp. z 21.12.2010 r., II SA/Go 796/10, Legalis; wyr. WSA w Gliwicach z 11.9.2008 r., II SA/GL 623/08, Legalis; wyr. WSA w Gliwicach z 23.11.2006 r., II SA/GL 663/06, Legalis. Również WSA w Białymstoku np. w wyr. z 14.1.2016 r., I SA/Bk 759/15, Legalis.

¹³ Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych, Przedmowa, pkt 11, s. 17.

¹⁴ Przez cenę transferową rozumie się cenę transferową w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 1 ustawy z 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1509 ze zm.) oraz art. 11a ust. 1 pkt 1 ustawy z 15.2.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 865); art. 3 pkt 10 OrdPU.

¹⁵ Art. 11a ust. 1 pkt 1 PDOPrU.

1. Dokumentacja podatkowa lokalna. Wprowadzenie

pierwsze, ustawodawca utożsamia cenę transferową z rezultatem finansowym. Rezultat finansowy jest miarą finansową efektywności przedsiębiorstwa. Natomiast wynik finansowy wskazany w definicji ceny transferowej jako przykład formuły takiej ceny jest finansowym rezultatem działalności gospodarczej przedsiębiorstwa. Z powyższego wynika błędna konstrukcja definicji ceny transferowej, w której zdublowane zostało pojęcie rezultatu finansowego z wynikiem finansowym. Pozostałe trzy formuły ceny transferowej to:

- 1) cena;
- 2) wynagrodzenie;
- 3) wskaźnik finansowy.

5. **Cena** jest to pieniężny wyraz wartości, inaczej jest to koszt poniesiony w momencie zakupu lub wynagrodzenie otrzymane przez sprzedającego. W takim rozumieniu ceną będzie określona wartość wyrażona w pieniądzu ustalona pomiędzy stronami transakcji, z założenia przynosząca gratyfikację pieniężną sprzedającemu oraz realizację zamierzonego celu transakcji przez kupującego.

6. **Wynagrodzeniem** jest ekwiwalent za pracę lub świadczoną usługę, może być ono wyrażone w formie pieniężnej oraz niepieniężnej.

7. **Wskaźnik finansowy** odzwierciedlający cenę transferową jest ilustracją określonego obszaru działalności przedsiębiorstwa. Wskaźnik finansowy może przybrać jedną z czterech formuł wskaźnikowych:

- 1) płynności (np. wskaźnik płynności bieżącej, wskaźnik płynności szybkiej, wskaźnik płynności gotówkowej);
- 2) struktury aktywów i pasywów (np. wskaźnik łącznego zadłużenia, wskaźnik zadłużenia kapitału własnego);
- 3) aktywności i sprawności działania (np. wskaźnik rotacji aktywów, wskaźnik rotacji majątku trwałego);
- 4) rentowności (np. wskaźnik rentowności sprzedaży, wskaźnik rentowności majątku, wskaźnik rentowności kapitału).

1.1.2. Cena oparta na kosztach

8. **Cena oparta na kosztach.** Jednym z rodzajów cen stosowanych przez podmioty powiązane są ceny oparte na kosztach. Kalkulacja tego typu ceny oparta jest na poniesionych kosztach stałych i zmiennych. W takim przypadku przedsiębiorstwo nie realizuje zysku a jedynie pokrywa koszty transakcyjne. Pomimo że jednym z naczelnych celów działalności przedsiębiorstwa jest maksymalizacja zysku to ustalenie ceny, która co do zasady nie przynosi zysku jest racjonalne i dopuszczalne w szczególności, gdy przedsiębiorstwo realizuje strategię wejścia na nowy rynek lub wejścia na rynek dotychczasowy z nowym produktem lub usługą, względnie strategię utrzymania produktu lub usług na rynku przed wprowadzeniem towaru lub usługi o charakterze substytucyjnym.

1.1.3. Cena rynkowa

9. **Cena rynkowa.** Ustalenie ceny rynkowej powinno bazować zarówno na kalkulacji kosztów transakcyjnych, jak i na cenach oferowanych przez podobne podmioty z tej samej co podatnik branży. W celu poprawności kalkulacji ceny transferowej odpowiadającej cenie rynkowej należy dokonać wyceny transakcji przed jej rozpoczęciem. Podstawą mogą być ceny ustalone z podmiotami niepowiązanymi, a w przypadku, gdy transakcja prowadzona jest wyłącznie w grupie, należy porównać wskaźniki finansowe przedsiębiorstw uznanych za porównywalne, lecz będące podmiotami niezależnymi z prognozowanymi wskaźnikami, będącymi efektem ustalonej cen wewnątrzgrupowej.

Cena rynkowa powinna zatem pokryć koszty związane z wytworzeniem dobra lub usługi oraz zapewnić zysk z przedziału dla wyznaczonych miar pozycyjnych (kwartyle lub percentyle) dla przedsiębiorstw stanowiących populację badawczą.

W przypadku, gdy przedmiotem transakcji są materiały lub towary handlowe objęte spisem z natury, wówczas ceną transakcyjną będzie cena zakupu lub nabycia albo cena określona na podstawie cen rynkowych z dnia sporządzenia spisu, jeżeli są one niższe od cen zakupu lub nabycia.

1.1.4. Cena negocjowana

10. **Cena negocjowana.** Jednym z rodzajów cen, na które nie mają wpływu podmioty powiązane, są ceny narzucone przez jeden podmiot bez uprzedniej konsultacji z drugim podmiotem lub/i z danymi rynkowymi. Pomimo że przedsiębiorstwa posiadają uprawnienie do zawierania umów gospodarczych na zasadzie swobody w kontekście ceny transakcji, terminów zapłaty, zabezpieczeń transakcyjnych itp., to z punktu widzenia regulacji z zakresu cen transferowych takie ceny mogą stwarzać ryzyko ich weryfikacji przez organy. Swoboda ustalenia ceny na poziomie nominalnym odpowiadająca cenom, jakie stosują podmioty niezależne nie oznacza, że cena jest rynkowa, gdyż w cenie może być uwzględniona np. część kosztów wytworzenia. W takim przypadku przedsiębiorstwo osiąga na transakcji stratę, co nie jest zgodne co do zasady z warunkami rynkowymi, na których przedsiębiorstwa realizują zysk na transakcjach.

Głównym celem stosowania ceny negocjowanych jest zmniejszenie obciążeń podatkowych członków grup kapitałowych. Jednocześnie implementacja mechanizmów optymalizacyjnych, zmierzających do transferu zobowiązań podatkowych do innych jurysdykcji podatkowych narażona jest na ryzyko zakwestionowania poziomu stosownych cen i tym samym na doszacowanie sankcyjnego zobowiązania podatkowego¹⁶.

1.2. Transakcja kontrolowana

1. **Pojęcie.** Transakcja kontrolowana jest pojęciem wprowadzonym do przepisów PDOPrU z dniem 1.1.2019 r. i oznacza identyfikowane na podstawie rzeczywistych zacho-

¹⁶ *J.F. Mika*, *Ceny transferowe. Komentarz do rozporządzeń. Metody szacowania i analizy cen transferowych. Obowiązki sprawozdawcze. Schematy podatkowe MDR. Przykłady*, Warszawa 2019, s. 13.

wań stron działania o charakterze gospodarczym, w tym przypisywanie dochodów do zagranicznego zakładu, których warunki zostały ustalone lub narzucone w wyniku powiązań.

Analizując brzmienie definicyjne należy zwrócić uwagę na użytą frazę: „na podstawie rzeczywistych zachowań stron”, co oznacza, że aby dana transakcja zachowała cechy transakcji kontrolowanej musi przekroczyć progi ustawowe, tj. 2 000 000 zł lub 10 000 000 zł i jednocześnie musi dojść do rzeczywistego zachowania dodatkowo o charakterze gospodarczym. Skoro ustawodawca odwołał się w definicji do charakteru gospodarczego, należy zatem zwrócić uwagę, że nie każde podejmowane przez strony działania będą utożsamiane ze spełnieniem przesłanki transakcji kontrolowanej. Przedsiębiorstwo jako zbiór ludzi i aktywów służy realizacji celów wyznaczonych przez organy statutowe (udziałowcy, akcjonariusze).

2. Cele przedsiębiorstwa. Wśród wiodących celów działalności przedsiębiorstwa są:

- 1) wzrost wartości przedsiębiorstwa;
- 2) zdolność przedsiębiorstwa do przetrwania;
- 3) maksymalna nadwyżka finansowa (zysk);
- 4) wzrost udziału w rynkach sprzedaży;
- 5) wzrost obrotów firmy;
- 6) wzrost nowoczesności technologicznej¹⁷.

Skoro transakcją kontrolowaną jest jedynie transakcja o charakterze gospodarczym, czyli co do zasady realizująca cele przedsiębiorstwa, z katalogu zachowań stron wykluczyć można działania o charakterze:

- 1) prawnym;
- 2) socjalnym;
- 3) organizacyjnym (w tym organizacja zarządzania różnorodnymi procesami i zjawiskami w przedsiębiorstwie).

3. Rzeczywistość zachowania. Następnie spróbujmy zdefiniować pojęcie „rzeczywistość zachowania”. Otóż, rzeczywistość zachowania możemy utożsamiać z racjonalnością podejmowanych czynności, to jest takich czynności, które oparte są na uzasadnionych i prawdziwych przesłankach, które po ich wdrożeniu okażą się skuteczne. Skuteczność z kolei oznacza doprowadzenie działań do zamierzonego celu¹⁸. Ostatnim elementem definicji transakcji kontrolowanej jest ustalenie, że warunki będące następstwem uzgodnień między stronami zostały ustalone w drodze dobrowolnych negocjacji między stronami transakcji lub narzucone stronie przez inną stronę powiązaną z grupą kapitałową. Należy zatem zwrócić uwagę, że nawet w sytuacji, gdy strona nie ma wpływu na warunki transakcji, ponieważ zostały narzucone przez inną stronę, takie transakcje będą definiowane jako kontrolowane, pomimo że jedna ze stron transakcji nie wykaże się rzeczywistym (racjonalnym) zachowaniem.

¹⁷ J. Lichtarski (red.), *Podstawy nauki o przedsiębiorstwie*, Wrocław 2005, s. 66–78.

¹⁸ N. Grzenkiewicz, J. Kowalczyk, A. Kusak, Z. Podgórski, M. Ambroziak, *Podstawy funkcjonowania przedsiębiorstw*, Warszawa 2008.