

CENY TRANSFEROWE PRAKTYCZNY PRZEWODNIK

**10 skutecznych kroków
raportowania transakcji
z podmiotami powiązanymi**

redakcja naukowa Jarosław F. Mika

Patryk Badyňa, Zuzanna Gaworska, Alicja Karczmarska
Marta Kiryczuk, Karol Klauziński, Jarosław F. Mika
Michał Mika, Beata Rawa-Miszczuk

CENY TRANSFEROWE PRAKTYCZNY PRZEWODNIK

**10 skutecznych kroków
raportowania transakcji
z podmiotami powiązanymi**

redakcja naukowa Jarosław F. Mika

Patryk Badyna, Zuzanna Gaworska, Alicja Karczmarska
Marta Kiryczuk, Karol Klauziński, Jarosław F. Mika
Michał Mika, Beata Rawa-Miszczuk

Stan prawny na 1 sierpnia 2024 r.

Jarostaw F. Mika, nr ORCID: 0000-0003-1807-9346

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zajęc

Opracowanie redakcyjne
JustLuk

Projekt okładek serii
Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Poszczególne części książki napisali:

Patryk Badyna – rozdz. II krok 2 pkt 1.2.1 i 1.2.3, krok 3 pkt 1, krok 6 pkt 1,
krok 7 pkt 2, krok 8 pkt 2; krok 9 pkt 1

Zuzanna Gaworska – rozdz. II krok 1 pkt 1 i 2, krok 5 pkt 1 i 2, krok 6 pkt 2

Zuzanna Gaworska, Jarostaw F. Mika – rozdz. I pkt 1 i 3

Zuzanna Gaworska, Beata Rawa-Miszczyk – rozdz. I pkt 2

Alicja Karczmarska – rozdz. II krok 2 pkt 2, krok 10 pkt 1.1–1.5; rozdz. III pkt 3 i 4

Marta Kiryczuk – rozdz. II krok 4 pkt 1–3, krok 5 pkt 3, krok 8 pkt 1

Karol Klauziński – rozdz. II krok 2 pkt 1.2.2, krok 10 pkt 3 i 4; rozdz. III pkt 1 i 2

Jarostaw F. Mika – rozdz. II krok 2 pkt 1.1, krok 7 pkt 1, krok 9 pkt 2

Jarostaw F. Mika, Patryk Badyna – rozdz. II krok 3 pkt 2

Michał Mika – rozdz. II krok 6 pkt 3, krok 10 pkt 1.6 i 2

Beata Rawa-Miszczyk – rozdz. II krok 3 pkt 3, krok 8 pkt 3, krok 9 pkt 3

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2024

ISBN 978-83-8358-978-7

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przykopa 33
tel. +48 728 313 462
e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	11
Wprowadzenie	13
Rozdział I	
Struktura przepisów z zakresu cen transferowych	15
1. Istota cen transferowych (Zuzanna Gaworska, Jarosław F. Mika)	15
2. Podmioty powiązane (Zuzanna Gaworska, Beata Rawa-Miszczuk)	17
2.1. Identyfikacja powiązań w cenach transferowych – wprowadzenie	17
2.2. Pojęcie znaczącego wpływu	18
2.3. Rodzaje powiązań	19
2.3.1. Uwagi ogólne	19
2.3.2. Powiązania kapitałowe	19
2.3.3. Prawo głosu w organach	20
2.3.4. Udział w zysku lub majątku	21
2.3.5. Faktyczna zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji	21
2.3.6. Powiązania rodzinne	21
2.4. Podmioty niepowiązane – rozpoznanie	22
2.5. Podmioty zaistniałe w wyniku „sztucznych” relacji	22
2.6. Podsumowanie	22
3. Katalog obowiązków sprawozdawczych (Zuzanna Gaworska, Jarosław F. Mika)	22
3.1. Uwagi ogólne	22
3.2. Oświadczenie o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych	24
Rozdział II	
Raportowanie transakcji grupowych	25
Krok 1. Które z podmiotów należy uznać za podmioty powiązane?	25
1. Uwagi ogólne (Zuzanna Gaworska)	25
2. Narzędzie rozpoznania podmiotów powiązanych (Zuzanna Gaworska)	26

Krok 2. W jaki sposób zidentyfikować transakcje podlegające raportowaniu?	28
1. Transakcje kontrolowane	29
1.1. Uwagi ogólne (Jarosław F. Mika)	29
1.2. Transakcje szczególne	30
1.2.1. <i>Safe harbour</i> usługowy (Patrik Badyna)	30
1.2.2. <i>Safe harbour</i> finansowy (Karol Klauziński)	33
1.2.2.1. Geneza <i>safe harbour</i>	33
1.2.2.2. Istota <i>safe harbour</i>	33
1.2.2.3. Warunki skorzystania z bezpiecznej przystani	34
1.2.2.4. <i>Safe harbour</i> finansowe a schematy podatkowe	38
1.2.3. Restrukturyzacja (Patrik Badyna)	39
2. Transakcje rajowe (Alicja Karczmarska)	43
2.1. Uwagi ogólne	43
2.2. Cel transakcji z rajami podatkowymi	43
2.3. Transakcje podlegające raportowaniu	43
2.4. Lista rajów podatkowych	46
2.5. Pośrednie transakcje rajowe	47
2.6. Bezpośrednie transakcje rajowe	48
Krok 3. Czy zostały spełnione przesłanki sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych?	51
1. Faktury v. faktury zaliczkowe (Patrik Badyna)	51
2. Umowy przedwstępne v. przyrzeczone (Jarosław F. Mika, Patrik Badyna)	54
3. Płatności (Beata Rawa-Miszczuk)	59
Krok 4. Czy którekolwiek transakcje mogą skorzystać ze zwolnienia z obowiązku ujawniania?	64
1. Uwagi ogólne (Marta Kiryczuk)	65
2. Zwolnienia z obowiązku przygotowania dokumentacji <i>local file</i> (Marta Kiryczuk)	65
2.1. Uwagi ogólne	65
2.2. Zwolnienia podmiotowe	66
2.3. Zwolnienia przedmiotowe	69
3. Zwolnienia z obowiązku przygotowania analizy porównawczej (Marta Kiryczuk)	72
Krok 5. W jaki sposób sporządzić dokumentację podatkową?	74
1. Uwagi ogólne (Zuzanna Gaworska)	74
2. <i>Local file</i> (Zuzanna Gaworska)	76
2.1. <i>Local file</i> – zagadnienia wstępne	76
2.2. Jak rozumieć wartość transakcji kontrolowanej?	78
2.3. Zwolnienia z obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych	79
2.4. Podatnicy i spółki niebędące osobami prawnymi a obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych	81
2.5. Elementy lokalnej dokumentacji cen transferowych	82

2.6. Mikroprzedsiębiorca i mały przedsiębiorca a obowiązki sporządzenia dokumentacji cen transferowych	85
2.7. Kontrola podatkowa dokumentacji cen transferowych	85
2.8. Praktyczne wskazówki	86
2.9. Wykaz pomocnych interpretacji dotyczących dokumentacji lokalnej	87
3. <i>Master file</i> – dokumentacja grupowa cen transferowych (Marta Kiryczuk)	87
3.1. Uwagi ogólne	87
3.2. Wytyczne OECD jako zalecenia skierowane do państw należących do tej organizacji	87
3.3. Cel dokumentacji grupowej	88
3.4. Obowiązek przygotowania dokumentacji grupowej	88
3.5. Przesłanki sporządzania grupowej dokumentacji cen transferowych ...	89
3.6. Terminy	90
3.7. Elementy dokumentacji grupowej	91
3.8. Opis grupy kapitałowej	93
3.9. Opis istotnych wartości niematerialnych i prawnych grupy kapitałowej	103
3.10. Opis istotnych transakcji finansowych grupy kapitałowej	108
3.11. Informacje finansowe i podatkowe grupy kapitałowej	112
Krok 6. Na co zwrócić uwagę, przygotowując analizę cen transferowych?	114
1. Analiza porównawcza (Patryk Badyna)	114
2. Analiza zgodności (Zuzanna Gaworska)	121
2.1. Wprowadzenie	121
2.2. Opis analizy zgodności	122
2.3. Zwolnienie z obowiązku sporządzania analizy zgodności	123
2.4. Rekomendacje Forum Cen Transferowych	123
2.5. Analiza zgodności a podmioty niespełniające kryteriów braku powiązań	125
2.6. Analiza a formularz TPR	126
2.7. Podsumowanie	127
3. Wybór strony kosztowej (strona testowana) w analizie porównawczej (Michał Mika)	127
Krok 7. Czym się kierować, wybierając metodę weryfikacji ceny transferowej? ..	129
1. Algorytmy metod podstawowych (Jarosław F. Mika)	129
2. Metoda v. rodzaj transakcji (Patryk Badyna)	133
Krok 8. W jaki sposób poprawnie wypełnić informację o cenach transferowych TPR?	139
1. Uwagi ogólne (Marta Kiryczuk)	139
2. Istotne elementy informacji TPR (Patryk Badyna)	142
2.1. Formularz TPR jako narzędzie typowania do kontroli	142
2.2. Objasnienia do formularza TPR – kategorie A–F	145

3. Podpis informacji TPR (Beata Rawa-Miszczuk)	164
3.1. Uwagi wprowadzające	164
3.2. Rodzaj podpisu umożliwiający podpisanie deklaracji	167
3.3. Wysłka informacji o cenach transferowych	172
Krok 9. Jak przygotować deklarację o rynkowości cen?	176
1. Korekta cen (Patrik Badyňa)	176
2. Kompensata transakcji (Jarosław F. Mika)	178
2.1. Uwagi wprowadzające	178
2.2. Kompensata korzyści	179
2.3. Kompensata dochodu	180
2.4. Kompensata wielostronna	180
2.5. Kompensata dochodu dwustronna	181
3. Weryfikacja wpływu COVID-19 na ceny transferowe (Beata Rawa-Miszczuk)	182
Krok 10. W jaki sposób dopełnić pozostałych obowiązków sprawozdawczych?	198
1. Obowiązki z zakresu cen transferowych	198
1.1. Obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej (Alicja Karczmarska)	198
1.2. Obowiązek sprawozdawczości podatkowej (Alicja Karczmarska)	199
1.3. ORD-U – dla kogo i kiedy (Alicja Karczmarska)	200
1.3.1. Uwagi wprowadzające	200
1.3.2. Formularz ORD-U – obowiązek składania	200
1.3.3. Termin złożenia informacji ORD-U	202
1.3.4. ORD-U – elementy formularza	203
1.3.5. Formularz ORD-U	204
1.3.6. ORD-U – zwolnienie	207
1.3.7. ORD-U – sankcje karne za niezłożenie informacji podatkowej	208
1.4. ORD-W1 (Alicja Karczmarska)	209
1.4.1. Uwagi wprowadzające	209
1.4.2. Formularz ORD-W1 – obowiązek składania	210
1.4.3. Formularz ORD-W1 – termin składania	210
1.4.4. ORD-W1 – elementy formularza	211
1.4.5. Formularz ORD-W1	212
1.5. ORD-TK (Alicja Karczmarska)	214
1.5.1. Uwagi wprowadzające	214
1.5.2. Formularz ORD-TK – obowiązek składania	215
1.5.3. ORD-TK – elementy formularza	215
1.5.4. Formularz ORD-TK	216
1.6. CBC (Michał Mika)	218
1.6.1. Wprowadzenie	218
1.6.2. CbC a przepisy prawa podatkowego	220

1.6.3.	Podmioty zobowiązane do raportowania	223
1.6.4.	Powiadomienie CbC-P	223
1.6.5.	Raport CbC-R	228
1.6.6.	Zakres przekazywanych danych	230
1.6.7.	Wybrane przypadki	231
1.6.8.	Automatyczna wymiana raportów CbC-R	232
1.6.9.	Sankcje administracyjne i karnoskarbowe	234
2.	Podatek u źródła a zasada ceny rynkowej (Michał Mika)	236
2.1.	Uwagi wprowadzające	236
2.2.	Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych	236
2.2.1.	Uwagi ogólne	236
2.2.2.	Identyfikacja powiązań	237
2.2.3.	Rozpoznanie należności	238
2.2.4.	Oświadczenie o posiadanych udziałach	239
2.2.5.	Certyfikat rezydencji	239
2.2.6.	Oświadczenie o niekorzystaniu ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów bez względu na źródło ich osiągnięcia	240
2.2.7.	Oświadczenie <i>beneficial owner</i>	240
2.3.	Przepisy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania	241
2.3.1.	Uwagi ogólne	241
2.3.2.	Identyfikacja powiązań	241
2.3.3.	Rozpoznanie należności	242
2.3.4.	Warunki zastosowania preferencyjnego opodatkowania podatkiem u źródła	243
2.3.5.	Oświadczenie rzeczywistego właściciela (<i>beneficial owner</i>)	243
2.3.6.	Badanie rynkowego charakteru transakcji	244
3.	Obowiązki z zakresu schematów podatkowych (Karol Klauziński)	245
3.1.	Geneza MDR	245
3.2.	Definicja schematu podatkowego	246
3.3.	Podmioty zobowiązane do raportowania MDR	250
3.4.	Terminy raportowania MDR	252
3.5.	Przykładowe uzgodnienia z podmiotami powiązanymi mogące być schematem podatkowym lub jego elementem	254
3.5.1.	Uwagi ogólne	254
3.5.2.	Udzielenie pożyczki podmiotowi powiązanemu lub otrzymanie pożyczki od niego	254
3.5.3.	Transgraniczne płatności na rzecz podmiotu powiązanego	256
3.5.4.	Przeniesienie bazy klientów	256
3.5.5.	Wyplata dywidendy	258
4.	Obowiązki dotyczące strategii podatkowej (Karol Klauziński)	259
4.1.	Geneza	259
4.2.	Definicja i rodzaje strategii	259

4.3. Istota obowiązku sporządzenia i podania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej	261
4.4. Zakres informacji zawartych w strategii podatkowej	261
4.5. Adresaci	266
4.6. Sankcje	266
Rozdział III	
Odpowiedzialność za raportowanie cen transferowych	267
1. Czynności sprawdzające a kontrola podatkowa (Karol Klauziński)	267
1.1. Czynności sprawdzające	267
1.2. Kontrola podatkowa	269
2. Sankcje dotyczące dokumentacji podatkowej (Karol Klauziński)	273
2.1. Uwagi wstępne	273
2.2. Sankcje administracyjne	273
2.3. Sankcje karne skarbowe	275
3. Sankcje z zakresu informacji o cenach transferowych TPR (Alicja Karczmarska)	276
3.1. Uwagi ogólne	276
3.2. Odpowiedzialność karnoskarbowa	276
3.3. Niedopełnienie obowiązków w zakresie lokalnej dokumentacji cen transferowych stosownie do art. 56c k.k.s.	277
3.4. Niedopełnienie obowiązków w zakresie składania lokalnej dokumentacji cen transferowych stosownie do art. 80e k.k.s.	278
3.5. Czynny żal	281
3.6. Korekta informacji o cenach transferowych	281
4. Sankcje materialne – Ordynacja podatkowa (Alicja Karczmarska)	282
Załącznik	285
Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 13.06.2017 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych przekazywanych w informacji o grupie podmiotów oraz sposobu jej wypełniania (Dz.U. z 2019 r. poz. 1339)	287
Bibliografia	293
Autorzy	297

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- k.c. – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm.)
- k.k.s. – ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2024 r. poz. 628 ze zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- k.s.h. – ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2024 r. poz. 18 ze zm.)
- nowelizacja z 23.10.2018 r. – ustawa 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 ustaw (Dz.U. poz. 2193 ze zm.)
- nowelizacja z 28.11.2020 r. – ustawa z 28.11.2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2123)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.)
- pr. przeds. – ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2024 r. poz. 236 ze zm.)
- p.z.p. – ustawa z 11.09.2019 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1605 ze zm.)
- r.c.t. – rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1783)
- r.i.p. – rozporządzenie Ministra Finansów z 24.12.2002 r. w sprawie informacji podatkowych (Dz.U. z 2017 r. poz. 68 ze zm.)
- u.p.d.o.f. – ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.)
- u.p.d.o.p. – ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.)

u.p.t.u.	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.)
u.r.	– ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.)
u.w.i.p.	– ustawa z 9.03.2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. z 2023 r. poz. 241 ze zm.)

Inne

CbC	– <i>Country-by-Country Reporting</i>
CEIDG	– Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej
DP BISP	– Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych
Dz.Urz. MF	– Dziennik Urzędowy Ministra Finansów
EOG	– Europejski Obszar Gospodarczy
IP	– <i>intellectual property</i> (własność intelektualna)
KAS	– Krajowa Administracja Skarbowa
KIS	– Krajowa Informacja Skarbowa
KRS	– Krajowy Rejestr Sądowy
PCN	– metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej
MDR	– <i>Mandatory Disclosure Rules</i>
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
objaśnienia MDR	– objaśnienia podatkowe Ministerstwa Finansów z 31.01.2019 r., „Informacje o schematach podatkowych (MDR)”, https://www.podatki.gov.pl/media/4417/obja%C5%9Bnienia-podatkowe-mdr-z-dnia-31-01-2019.pdf
OECD	– Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
PGK	– podatkowa grupa kapitałowa
PHU	– punkty handlowo-usługowe
PKB	– produkt krajowy brutto
TNMM	– metoda marży transakcyjnej netto
TPR	– <i>Transfer Pricing Report</i>
uzasadnienie projektu nowelizacji z 23.10.2018 r.	– uzasadnienie projektu 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 ustaw (VIII kadencja, druk sejm. nr 2860)
wytyczne OECD	– wytyczne OECD z zakresu cen transferowych dla przedsiębiorstw multinationowych i administracji podatkowych – OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, January 2022, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2022/01/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_57104b3a/0e655865-en.pdf
ZNUS	– Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia

WPROWADZENIE

Archiwizowanie i ujawnianie transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi w formie dokumentacji podatkowej, analizy cen transferowych czy informacji o cenach transferowych TPR wymaga analizy zarówno transakcji grupowej, jak i przeprowadzenia analizy podmiotów niepowiązanych stanowiących bazę populacji badawczej. Jednym z kluczowych elementów procedury raportowania transakcji grupowych jest sporządzenie informacji TPR.

Podstawą bezpiecznego zaraportowania transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi jest właściwe zidentyfikowanie, w szczególności transakcji kontrolowanej, i nadanie jej odpowiedniego kodu czterocyfrowego z dostępnych 88 kodów transakcyjnych wyspecyfikowanych w załącznikach rozporządzeń Ministra Finansów z 29.08.2022 r. w sprawie informacji o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych/fizycznych. Dodatkowo identyfikacji podlegają transakcje inne niż transakcje kontrolowane dokonywane z podmiotami niepowiązаныmi mającymi siedzibę w raju podatkowym oraz transakcje kontrolowane zawierane z podmiotami powiązаныmi. W celu zminimalizowania ryzyka podatkowego transakcje z podmiotami powiązаныmi wymagają szczególnej analizy z uwagi na ewentualną konieczność ujawnienia takiej transakcji/zdarzenia lub czynności jako schematu podatkowego.

Kolejnym etapem analizy w ramach ujawniania transakcji objętych regulacjami rozdziału 1a lub rozdziału 4b odpowiednio ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych lub ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest poprawny dobór metody weryfikacji ceny transferowej, próby badawczej oraz wybór właściwego przedziału rynkowego.

Powyższe etapy raportowania są jednym z obszarów skutecznego i bezpiecznego ujawniania transakcji z podmiotami powiązаныmi oraz z podmiotami niezależnymi mającymi siedzibę w rajach podatkowych.

Dodatkowo należy pamiętać o obowiązkach raportowania transakcji i czynności w ramach informacji podatkowych ORD-U, ORDW-1 czy powiadomień CbC-P, CbC-R.

W publikacji, którą oddajemy do Państwa rąk, zaproponowaliśmy wdrożenie procedury składającej się z 10 kroków, która w ocenie autorów pomoże skutecznie zraportować transakcje grupowe.

Dodatkowo przedstawiliśmy wybrane zagadnienia z zakresu schematów podatkowych, podatku u źródła oraz sankcji będących skutkiem kontroli podatkowej lub celno-skarbowej.

Dziękuję autorom za ich refleksje z zakresu rozliczeń dokonywanych pomiędzy podmiotami powiązanymi. Dziękuję za opiekę edycyjną, którą sprawowała Monika Kaska.

Dziękuję Wydawnictwu za wsparcie na etapie akceptacji naszej propozycji publikacji oraz za korektę tekstu.

Zachęcamy Państwa do dzielenia się swoimi doświadczeniami, pozostając do dyspozycji pod adresem biuro@ict.org.pl.

Rozdział I

STRUKTURA PRZEPISÓW Z ZAKRESU CEN TRANSFEROWYCH

1. Istota cen transferowych

Ceny transferowe są utożsamiane z transakcjami dokonywanymi pomiędzy podmiotami powiązаныmi, a pojęcie ceny transferowej pojawiło się w literaturze naukowej po raz pierwszy w latach 60. ubiegłego wieku pod postacią anglosaskiego sformułowania *transfer pricing*. Za twórcę terminu uważa się J. Hirshleifera, który posłużył się nim, przeprowadzając analizę ekonometryczną. Przedmiotem analizy ekonometrycznej był model, którego zadaniem było wskazanie punktu równowagi między marginalnym kosztem końcowym sprzedaży oddziału i marginalnym zyskiem brutto jego nabycia¹.

W polskim prawodawstwie zagadnienie cen transferowych pojawiło się po raz pierwszy w 1935 r. Wówczas do przepisu art. 21 ustawy z 16.07.1920 r. o państwowym podatku dochodowym (Dz.U. z 1936 r. Nr 2, poz. 6 ze zm.) dodano ust. 5 i 6, które odnosiły się do ustalenia dochodu podmiotów powiązanych, stosujących ceny transferowe do rozliczenia wzajemnych transakcji. Waga zagadnienia wzrosła wraz z pojawieniem się obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej. Obowiązkiem sporządzenia dokumentacji podatkowej objęte zostały transakcje dokonywane po 31.12.2000 r., a także transakcje wynikające z umów zawartych po wskazanym dniu².

Katalizatorem do spopularyzowania stosowania pojęcia ceny transferowej był m.in. rozwój gospodarczy, w wyniku którego wzrosła częstotliwość przeprowadzania transferu dóbr i usług między różnymi jednostkami gospodarczymi. Konkretyzu-

¹ K. Kuropka, *Dokumentowanie cen transferowych w działalności podmiotów powiązanych*, Wrocław 2021, https://www.wir.ue.wroc.pl/docstore/download/UEWR8c6b61fac2b54e179f3e08a4f508d8db/Kuropka_Dokumentowanie_cen_transferowych_w_dzialalnosci.pdf (dostęp: 25.07.2024 r.), s. 9.

² A. Rosa, *Istota stosowania cen transferowych przez przedsiębiorstwa*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2009/48, s. 703.

jąc, związane było to z upowszechnieniem się przedsiębiorstw zdecentralizowanych. W strukturach przedsiębiorstw zaczęły być tworzone ośrodki odpowiedzialności, wraz z nimi pojawił się problem wzajemnych rozliczeń. Rozwój grup kapitałowych, a co za tym idzie – liczba transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi, ma wpływ na to, że tematyka ceny transferowej nie traci na aktualności³.

Termin „cena transferowa” używany jest w wielu dziedzinach nauki, głównie w sektorze rachunkowym, prawie podatkowym, finansach czy zarządzaniu strategicznym. W literaturze przedmiotu można spotkać się z różnymi jego definicjami. Niezależnie od wybranych sformułowań są one tożsame pod względem przesłanek, które przemawiają za uznaniem ceny za cenę transferową. Na potrzeby niniejszej publikacji, w związku z ujęciem zagadnienia w kontekście obowiązków podatkowych, posłużono się definicją wynikającą z art. 11a ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., zgodnie z którą **za cenę transferową należy uznać rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cenę, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy**. Zgłębiając tematykę cen transferowych, warto sięgnąć po Wytyczne OECD z zakresu cen transferowych dla przedsiębiorstw multinarodowych i administracji podatkowych⁴. Pomimo że wytyczne OECD nie stanowią źródła prawa powszechnie obowiązującego w Polsce, zawierają przydatne wskazówki przybliżające problematyczne kwestie, w tym aspekty definicyjne. Na wyróżnienie zasługuje fakt, że nie tylko podatnicy, lecz także administracja podatkowa posiłkują się informacjami wynikającymi z wytycznych OECD.

Wytyczne OECD „nie mogą zatem prowadzić ani do rozszerzenia uprawnień organów podatkowych, ani obowiązków podatników przewidzianych w ustawie podatkowej. (...) Nie mogą także w sposób wiążący wyznaczać podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku, skoro prawodawca konstytucyjny w art. 217 ustawy zasadniczej poddał tę sferę wyłącznie regulacjom ustawowym”⁵.

Niemniej jednak należy mieć na uwadze, że wytyczne OECD, będąc tzw. zbiorem dobrych praktyk, muszą być uwzględniane przez ministra właściwego do spraw finansów przy wydawaniu rozporządzeń, do czego obliguje delegacja ustawowa, pierwotnie (od 1.01.2009 r.) w treści art. 11 ust. 9 u.p.d.o.p., a obecnie (od 1.01.2019 r.) w art. 11j u.p.d.o.p.

³ A. Zbaraszewska, *Ceny transferowe w regulacjach prawa bilansowego i podatkowego*, ZNUS 2017/4, cz. 1, s. 199.

⁴ Wytyczne OECD z zakresu cen transferowych dla przedsiębiorstw multinarodowych i administracji podatkowych – OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, January 2022, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2022/01/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_57104b3a/0e655865-en.pdf (dostęp: 25.07.2024 r.).

⁵ Wyrok NSA z 22.09.2020 r., II FSK 1221/18, LEX nr 3110604.

Podsumowując, ceny transferowe są wynikiem ustaleń dokonywanych w ramach jednej grupy kapitałowej, mogą być kształtowane na podstawie różnych danych wyjściowych, np. w oparciu o ceny rynkowe stosowane przez inne przedsiębiorstwa bądź poprzez zastosowanie stawek stosowanych przez przedsiębiorstwo przy sprzedaży dla podmiotów niepowiązanych, tzw. sprzedaży zewnętrznej.

Zrozumienie istoty cen transferowych ma fundamentalne znaczenie zarówno dla podatników, jak i dla organów podatkowych. Ceny transferowe wpływają bowiem na dochód podatkowy przedsiębiorstwa. Tym samym ich poziom reguluje wysokość zobowiązania podatkowego.

2. Podmioty powiązane

2.1. Identyfikacja powiązań w cenach transferowych – wprowadzenie

Właściwe identyfikowanie podmiotów powiązanych jest punktem wyjściowym, od którego zależy prawidłowa interpretacja przepisów dotyczących obowiązku podatkowego w zakresie cen transferowych. Zaistnienie powiązań między podmiotami, zgodnie z treścią ustawy, determinuje obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych.

Ustalenie istnienia powiązań wymaga zbadania szerokiego kręgu podmiotów, co niesie za sobą ryzyko dokonania błędnych weryfikacji. Należy pamiętać, że powiązania mogą dotyczyć nie tylko podatników podatku dochodowego od osób fizycznych lub prawnych, lecz także jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, a nawet zagranicznego zakładu. Powyższe jest niejako wyjaśnieniem tego, że ustawodawca posługuje się przede wszystkim pojęciem podmiotu powiązanego, a nie podatnika. Warto zwrócić uwagę, że nie jest uwzględniana rezydencja podatkowa podmiotu powiązanego, co za tym idzie, może nim być zarówno podmiot krajowy, jak i zagraniczny, jeśli zaistnieją przesłanki świadczące, zgodnie z przepisami, o zachodzącej zależności. Problematyka identyfikacji podmiotów powiązanych w głównej mierze wynika z braku dostępności informacji, które poświadczają o zaistnieniu okoliczności potwierdzających powiązania. Innym ważnym utrudnieniem jest nieprecyzyjne brzmienie przepisów, jednakże pomimo powyższego podmioty, które objęte są przepisami z zakresu cen transferowych, zobowiązane są do dochowania należytej staranności przy identyfikacji powiązań⁶.

⁶ E. Ścierańska [w:] *Podmioty powiązane. Obowiązki podatkowe. Raportowanie transakcji grupowych*, red. J.F. Mika, Warszawa 2022, s. 1.

Na potrzeby cen transferowych przez pojęcie podmiotu rozumie się osobę fizyczną, osobę prawną, jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej lub zakład zagraniczny (art. 11a ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.). Kwestia podmiotowości jest elementem, który nietrudno wskazać, jednakże problemów nastręcza aspekt powiązań. Najpopularniejszym opisem tego, czym są podmioty powiązane, jest sytuacja, gdy **jeden z podmiotów wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot**. W ustawie wskazano inne możliwe konfiguracje tworzące powiązania między podmiotami. Zostały one wymienione w art. 11a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Za podmioty powiązane należy uznawać:

- 1) podmioty, na które znaczący wpływ wywiera:
 - a) ten sam inny podmiot,
 - b) małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden pomiot;
- 2) spółkę niebędącą osobą prawną i jej wspólnika;
- 3) spółkę komandytową lub spółkę komandytowo-akcyjną i jej komplementariusza (zgodnie z regulacjami wynikającymi z art. 1 ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.p.);
- 4) spółkę jawną i jej wspólnika (zgodnie z regulacjami wynikającymi z art. 1 ust. 3 pkt 1a u.p.d.o.p.);
- 5) podatnika i jego zagraniczny zakład, w przypadku podatkowej grupy kapitałowej za podmioty powiązane uznaje się spółkę wchodzącą w jej skład i jej zagraniczny zakład.

Tym samym za „powiązanie” uznaje się relacje, przedstawione powyżej, które występują pomiędzy podmiotami powiązanymi.

2.2. Pojęcie znaczącego wpływu

Już na etapie definicji podmiotów powiązanych ustawodawca użył sformułowania „znaczący wpływ”. Znaczący wpływ może być wywierany przez jeden podmiot na drugi w sposób bezpośredni lub za pośrednictwem innych podmiotów. W literaturze można spotkać się z określeniem „powiązania wertykalne”, które charakteryzuje pionową relację wpływu. Przeciwnieństwem powiązania pionowego jest powiązanie poziome, zwane także horyzontalnym. Powiązanie poziome zaistnieje, gdy podatnik wywiera znaczący wpływ jednocześnie na dwa inne podmioty, w wyniku czego te dwa pomioty stają się względem siebie podmiotami powiązanymi. Podsumowując, do najpopularniejszych typów powiązań należą:

- 1) powiązania pionowe (wertykalne);
- 2) powiązania poziome (horyzontalne)⁷.

⁷ E. Ścierańska [w:] *Podmioty powiązane...*, red. J.F. Mika, s. 2.

Użyte określenie cechuje się nieostrością, która mogłaby prowadzić do nierzetelnej identyfikacji powiązań. W art. 11a ust. 2 u.p.d.o.p. wspomniane ryzyko zostało zniwelowane przez wskazanie na zależności charakteryzujące wystąpienie opisywanego oddziaływania.

Zgodnie z powyższym przez pojęcie **znaczącego wpływu** należy rozumieć:

- 1) posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25%:
 - a) udziałów w kapitale lub
 - b) praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub
 - c) udziałów lub praw do udziału w zyskach, stratach lub majątku, lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych;
- 2) faktyczną zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej;
- 3) pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia.

2.3. Rodzaje powiązań

2.3.1. Uwagi ogólne

Treść ustawy, a także praktyka przyczyniły się do tego, że wśród powiązań wyróżnia się przede wszystkim:

- 1) powiązania **kapitałowe**,
- 2) powiązania **osobowe**.

Powyższe można różnicować na powiązania **pośrednie** i **bezpośrednie**.

2.3.2. Powiązania kapitałowe

Powiązania kapitałowe, z uwagi na ich charakter, to najczęściej występujące powiązania pomiędzy podmiotami. Zgodnie z nazwą wiążą się z posiadaniem udziału w kapitale innego podmiotu. Warunkiem zaliczenia do powiązań kapitałowych jest zaistnienie relacji własnościowej na poziomie co najmniej 25%. Powiązania kapitałowe są relatywnie łatwe do ustalania, m.in. przez wzgląd na powszechność danych w tym aspekcie.

Kryterium kapitałowe ma zastosowanie przede wszystkim do spółek kapitałowych, spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i spółek akcyjnych, które charakteryzują się posiadaniem kapitału zakładowego. W przypadku spółek osobowych (takich jak

spółka jawna, spółka partnerska czy komandytowa), gdzie występuje udział kapitałowy wspólnika, opisane kryterium nie ma zastosowania.

Zdarza się tak, że udział jest posiadany za pośrednictwem innego podmiotu bądź większej liczby podmiotów. Należy wówczas ustalić, jakie są wartości udziału kapitałowego wszystkich podmiotów, które są uwzględniane przy ustalaniu posiadanego pośredniego udziału kapitałowego⁸.

2.3.3. Prawo głosu w organach

Innym ważnym kryterium, na podstawie którego można ustalić powiązanie między podmiotami, jest prawo głosu w organach. Zgodnie z treścią ustawy za przesłankę powiązania uznaje się także posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25% udziału w prawach głosu w organach stanowiących, zarządzających lub kontrolnych. W celu wyjaśnienia powyższego warto wskazać, że organem stanowiącym jest z reguły taki organ, który dysponuje uprawnieniami do przyjmowania wiążących rozstrzygnięć co do tego podmiotu. Organ zarządzający jest organem wyposażonym w kompetencje do kierowania działalnością danego podmiotu, a także ma uprawnienia do reprezentowania go na zewnątrz. Organom kontrolnym przyznawane są uprawnienia do nadzoru nad działalnością osób prawnych lub jednostek organizacyjnych, które nie mają osobowości prawnej.

Wskazane organy występują łącznie w spółkach kapitałowych. W takich przypadkach organem stanowiącym (właścicielskim) jest zgromadzenie wspólników (w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością) i walne zgromadzenie akcjonariuszy (w spółkach akcyjnych). Organem nadzorczym jest rada nadzorcza (lub komisja rewizyjna), z kolei zarząd pełni funkcję organu zarządzającego. Weryfikowanie opisywanego kryterium w odniesieniu do innych podmiotów niż spółki kapitałowe może przysporzyć licznych trudności. Dzieje się tak, ponieważ wówczas badane są prawa głosu w organach, których układ, kompetencje, a także skład znacząco różnią się od tego, co jest charakterystyczne dla spółek kapitałowych.

Warto zwrócić uwagę na to, że niektóre udziały (akcje) w spółkach kapitałowych mogą zostać uprzywilejowane. Wówczas mimo że dany wspólnik (akcjonariusz) posiada mniej niż 25% udziałów w kapitale, przekroczy wskazany próg posiadanymi prawami głosu. Możliwa jest także odwrotna sytuacja, gdy na mocy umowy spółki, mimo że udział kapitałowy będzie osiągał 25%, prawa głosu zostaną ograniczone⁹.

⁸ E. Ścierańska [w:] *Podmioty powiązane...*, red. J.F. Mika, s. 2.

⁹ E. Ścierańska [w:] *Podmioty powiązane...*, red. J.F. Mika, s. 5.

2.3.4. Udział w zysku lub majątku

Następnym kryterium powiązania jest posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25% udziałów lub praw do udziału w zyskach lub majątku lub ich ekspektatyw, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych. Użyte określenie „ekspektatywy” nie zostało zdefiniowane ani sprecyzowane przez ustawodawcę. W takiej sytuacji, posiłkując się definicją słownikową, można wskazać, że ekspektatywy należy rozumieć jako „oczekiwanie, nadzieję, perspektywę na coś”¹⁰. W kontekście powiązań powyższe może oznaczać, że w przypadku ziszczenia się określonych warunków podmiot nabędzie co najmniej 25% praw do zysku lub majątku innego podmiotu (bądź innych podmiotów)¹¹. Taka sytuacja może mieć miejsce np. w przypadku zawarcia umowy przedwstępnej w przedmiocie nabycia udziałów lub praw do udziału w zyskach lub majątku.

2.3.5. Faktyczna zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji

W związku z tym, że kryterium powiązania odnoszące się do faktycznej zdolności osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych oparte jest na pojęciach nieostrych, by je właściwie zrozumieć, warto sięgnąć po uzasadnienie projektu nowelizacji z 23.10.2018 r. Zgodnie z tym, na co wskazuje ustawodawca, powiązanie uzależnione jest od istnienia osoby fizycznej „mogącej w istotny sposób wpływać na kluczowe decyzje gospodarcze podejmowane przez podmiot, pomimo braku formalnego umocowania w organach stanowiących lub kontrolnych”. Na podstawie powyższego można przypuszczać, że relacja łącząca osobę fizyczną z podmiotem powiązaniem będzie relacją bezpośrednią i niesformalizowaną¹².

2.3.6. Powiązania rodzinne

Pod pojęciem powiązań osobowych kryje się szerokie spektrum możliwości. Powiązania osobowe są wynikiem sytuacji, gdy pomiędzy podmiotami występują korelacje ze względu na osobę/osoby, które mają realny wpływ na decyzje gospodarcze podejmowane przez te podmioty. Do najpopularniejszych powiązań osobowych należą powiązania rodzinne. Zgodnie z treścią art. 11a ust. 2 u.p.d.o.p. o powiązaniach rodzinnych jest mowa, gdy zachodzi „pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia”.

¹⁰ Zob. <https://sjp.pwn.pl/doroszewski/ekspektatywa> (dostęp: 11.07.2024 r.).

¹¹ E. Ścierańska [w:] *Podmioty powiązane...*, red. J.F. Mika, s. 6.

¹² E. Ścierańska [w:] *Podmioty powiązane...*, red. J.F. Mika, s. 8.

2.4. Podmioty niepowiązane – rozpoznanie

Scharakteryzowanie podmiotów niepowiązanych następuje na zasadzie przeciwieństwa. Za podmioty niepowiązane uznaje się podmioty inne niż powiązane.

2.5. Podmioty zaistniałe w wyniku „sztucznych” relacji

Zagadnieniem, na które warto zwrócić uwagę, jest aspekt „sztuczności relacji”. Jeżeli między podmiotami występują relacje, które nie są ustanawiane lub utrzymywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, a ich celem jest np. manipulowanie strukturą właścicielską czy tworzenie cyrkularnych struktur właścicielskich, to podmioty te uznaje się za powiązane. Korzystając z art. 11a ust. 4 u.p.d.o.p., organ podatkowy może rozpoznać powiązania nawet wtedy, gdy nie zostaną spełnione ustawowe przesłanki powiązań¹³.

2.6. Podsumowanie

Przedstawione katalogi, mimo swojej pozornie nieskomplikowanej budowy, nie wskazują w pełni na zależności, na które należy zwrócić uwagę, by dokonać identyfikacji powiązań. Na zagadnienie należy spojrzeć w sposób wieloaspektowy. Weryfikacja istnienia powiązań jest istotna w kontekście identyfikacji transakcji, które podlegają dokumentacji cen transferowych, a także raportowaniu informacji o cenach transferowych, co za tym idzie – jest jednym z kluczowych elementów badania obowiązku podatnika.

3. Katalog obowiązków sprawozdawczych

3.1. Uwagi ogólne

Przepisy dotyczące obowiązków sprawozdawczych dotyczących cen transferowych są obiektem licznych zmian ustawodawcy, zwłaszcza w zakresie terminów do sporządzenia dokumentacji cen transferowych czy zmian związanych z formularzem TPR.

Jednym z kluczowych obowiązków sprawozdawczych w zakresie cen transferowych jest zobowiązanie do sporządzenia dokumentacji lokalnej. Jednakże katalog obowiązków sprawozdawczych związanych z cenami transferowymi jest dużo szerszy. Głównym czynnikiem warunkującym zaistnienie obowiązku dokumentacyjnego jest

¹³ E. Ścierańska [w:] *Podmioty powiązane...*, red. J.F. Mika, s. 13.

przekroczenie przez podatnika progu dokumentacyjnego. W poniższej tabeli zestawiono rodzaje obowiązków sprawozdawczych wraz z terminami ich spełnienia.

Tabela 1. Rodzaje podstawowych obowiązków sprawozdawczych

Lp.	Rodzaj obowiązku sprawozdawczego	Termin spełnienia obowiązku sprawozdawczego
1	Dokumentacja lokalna	do końca 10. miesiąca po zakończeniu roku podatkowego
2	Dokumentacja grupowa	do końca 12. miesiąca po zakończeniu roku podatkowego
3	Informacja o cenach transferowych – TPR	do końca 11. miesiąca po zakończeniu roku podatkowego
4	CBC – R	do końca 12. miesiąca od dnia zakończenia sprawozdawczego roku podatkowego grupy
	CBC – P	do końca 3. miesiąca po zakończeniu sprawozdawczego roku podatkowego grupy

Źródło: opracowanie własne.

Poza obowiązkami wynikającymi z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych podmioty powiązane są zobligowane przy spełnieniu kryteriów do raportowania transakcji z podmiotami powiązаныmi (nierezydentami) oraz czynności związanych ze świadczeniami na ich rzecz pracy przez nierezydenta, w przypadku gdy wynagrodzenie zostaje wypłacone przez podmiot powiązany będący nierezydentem.

Tabela 2. Rodzaje dodatkowych obowiązków sprawozdawczych

Lp.	Rodzaj obowiązku sprawozdawczego	Termin spełnienia obowiązku sprawozdawczego
1.	ORD-U	do końca 11. miesiąca po zakończeniu roku podatkowego
2.	ORD-W1	do końca miesiąca następującego po miesiącu, w którym nierezydent rozpoczął świadczenie usług (wykonywanie pracy)

Źródło: opracowanie własne.

Warto podkreślić, że wskazane obowiązki charakteryzują się indywidualnymi uwarunkowaniami, od wystąpienia których zależne jest powstanie obowiązku sprawozdawczego konkretnego rodzaju. Powyższe zagadnienia zostały szczegółowo rozwinięte w rozdziałach poświęconych aspektom spełnienia obowiązków sprawozdawczych.

3.2. Oświadczenie o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych

W 2022 r. nastąpiła zmiana, w wyniku której **nie składa się odrębnego oświadczenia o sporządzeniu lokalnej dokumentacji**. Wymienione oświadczenie jest obecnie częścią informacji TPR. Jego treść zawiera deklaracje potwierdzające, że lokalna dokumentacja cen transferowych została sporządzona oraz że ceny transferowe transakcji kontrolowanych, zawarte w lokalnej dokumentacji cen transferowych, są ustalane zgodnie z warunkami rynkowymi.

Zarówno „oświadczenie zarządu” o rynkowości cen transferowych w trybie art. 11m u.p.d.o.p. (w latach 2019–2021), odrębne oświadczenie, jak i oświadczenie o zastosowaniu cen rynkowych w transakcjach grupowych obowiązujące od 1.01.2022 r., będące integralną częścią informacji TPR, są oświadczeniami o charakterze zamkniętym. W przypadku złożenia oświadczenia w niezmienionej formie podatnik naraża się na penalizację wynikającą z art. 56c i/lub art. 80e k.k.s. Tym samym w takim przypadku rozwiązaniem, które wyeliminuje wskazaną penalizację, może być dodanie klauzuli o planowanej kompensacie transakcji w okresie 3-letnim stosownie do § 9 r.c.t.

Rozdział II

RAPORTOWANIE TRANSAKCJI GRUPOWYCH

Krok 1. Które z podmiotów należy uznać za podmioty powiązane?

Prawidłowa identyfikacja podmiotów jako powiązanych minimalizuje lub eliminuje potencjalne ryzyko sankcji materialnych i karnych skarbowych. Identyfikacja podmiotów powiązanych dokonywana jest na podstawie art. 11a u.p.d.o.p. oraz art. 23m u.p.d.o.f. Aby prawidłowo określić, które z podmiotów są podmiotami powiązanymi, należy zastosować strukturę powiązań grupy, listę interesariuszy podmiotu w celu identyfikacji ewentualnych powiązań z osobami pełniącymi kluczowe funkcje w firmie (w szczególności: członkowie zarządu, rady nadzorczej, komisji rewizyjnej, udziałowcy, akcjonariusze) oraz wypłaty wynagrodzeń dla kluczowego personelu kierowniczego podmiotu, przekraczające limit ustawowy 2 mln zł.

1. Uwagi ogólne

Ustalenie obowiązku dokumentacyjnego w zakresie cen transferowych nierozdzielnie związane jest z koniecznością identyfikacji podmiotów powiązanych. Zgodnie z definicją wynikającą z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych podmioty powiązane charakteryzują się relacją, w której **jeden z podmiotów wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot**. Zagadnienie podmiotów powiązanych, w tym wskazówki przybliżające ich rozpoznanie, zostało szerzej omówione w podrozdziale im poświęconym (Rozdział I „Struktura przepisów z zakresu cen transferowych”, podrozdział 2 „Podmioty powiązane”).

2. Narzędzie rozpoznania podmiotów powiązanych

Złożoność relacji między spółkami może utrudniać ich identyfikację, niemniej nie jest ona niemożliwa, nawet w przypadku skomplikowanych sieci powiązań różnego rodzaju. Posiadając numer KRS, NIP bądź REGON, można skorzystać z powszechnie znanych rządowych rejestrów:

- 1) CEIDG (Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej);
- 2) KRS (Krajowy Rejestr Sądowy).

Wykorzystując podane informacje, można zweryfikować aspekty osobowe oraz kapitałowe. W poniższej tabeli wskazano przykładowe umiejscowienie danych w odpisie z rejestru przedsiębiorców, na podstawie których można wytypować potencjalne powiązania.

Tabela 3. Krajowy Rejestr Sądowy – źródło informacji o powiązaniach między podmiotami

Lokalizacja	Informacja
Dział 1: rubryka 7 – Dane wspólników	Na podstawie wskazanej rubryki możliwe jest zidentyfikowanie powiązań kapitałowych bądź osobowych między podmiotami
Dział 2: rubryka 1 – Uprawnieni do reprezentowania spółki, rubryka 2 – Organ nadzoru, rubryka 3 – Prokurenci	Na podstawie wskazanych rubryk możliwe jest wytypowanie powiązań osobowych między podmiotami

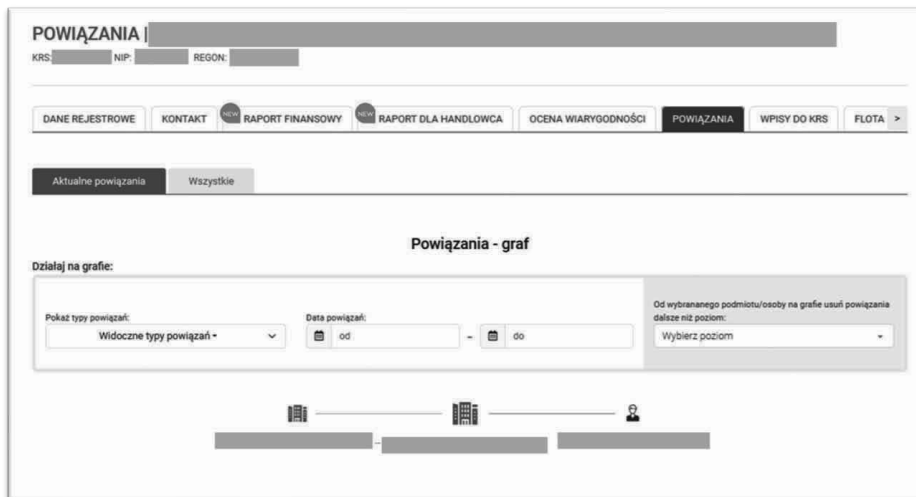
Źródło: opracowanie własne.

Ponadto w KRS znajdują się dane historyczne, dotyczące m.in. zaistniałych przekształceń, które również mogą być wskazówką umożliwiającą wskazanie powiązań między podmiotami gospodarczymi.

Identyfikacja powiązań między podmiotami jest obecnie ułatwiona z uwagi na fakt, że istnieją liczne narzędzia internetowe, których celem jest wykazanie potencjalnych relacji między podmiotami gospodarczymi. Niekiedy takie powiązania ilustrowane są za pomocą grafów.

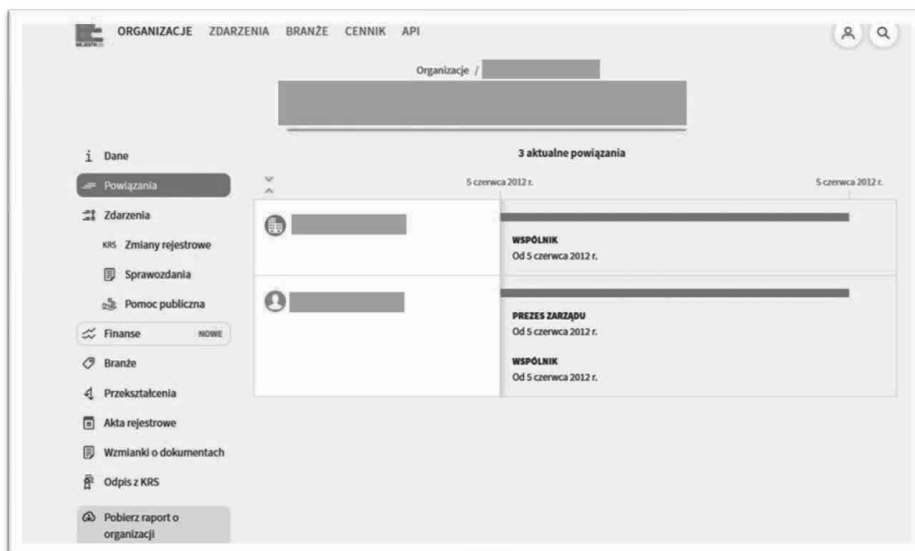
Na poniższych rysunkach przedstawiono przykładowe narzędzia internetowe służące do weryfikacji powiązań.

Rysunek 1. Ogólnopolska Wyszukiwarka Gospodarcza – moduł powiązań



Źródło: <https://www.owg.pl/wyszukiwarka-powiazan> (dostęp: 13.06.2024 r.).

Rysunek 2. REJESTR.IO – moduł powiązań



Źródło: <https://rejestr.io/> (dostęp: 13.06.2024 r.).

Drugim sposobem identyfikacji podmiotów powiązanych jest opracowanie listy interesariuszy i udostępnienie jej osobom pełniącym kierownicze funkcje w podmiocie w celu wskazania, czy istnieje powiązanie tzw. rodzinne, tj. powinowactwo lub pokrewieństwo do drugiego stopnia.

Trzecim sposobem identyfikacji podmiotów powiązanych jest identyfikacja czynności trójstronnych, tzn. zachodzących pomiędzy podmiotem powiązanim, podmiotem niezależnym oraz podmiotami powiązanymi będącymi stronami transakcji. Istotą tej metody jest identyfikacja umów zawieranych przez podmiot wyznaczony w grupie (np. podmiot centralny) z podmiotem niepowiązanym, czego wynikiem jest zobowiązanie/należność występująca pomiędzy podmiotem niezależnym a podmiotami z grupy, będącymi stronami transakcji¹.

Krok 2. W jaki sposób zidentyfikować transakcje podlegające raportowaniu?

Identyfikacja transakcji powinna zostać w pierwszej kolejności podzielona na transakcje kontrolowane (zawierane z podmiotami powiązanymi) i transakcje inne niż transakcje kontrolowane (zawierane z podmiotami niepowiązanymi mającymi siedzibę w raju podatkowym), a następnie na charakter (rodzaj) transakcji, tj. transakcję finansową, usługową, materialną lub pozostałą transakcję (tzw. zdarzenie). W dalszej kolejności należy przyporządkować jeden z 88 czterocyfrowych kodów wyspecyfikowanych w załączniku do rozporządzenia Ministra Finansów z zakresie informacji o cenach transferowych TPR. W przypadku braku odpowiedniego kodu należy zastosować jeden z dwóch kodów: 1502 lub 2502, tj. odpowiednio inna transakcja kontrolowana niewymieniona wcześniej – sprzedaż lub zakup. Dodatkowo należy wskazać na obowiązek ujawnienia transakcji zawieranych pomiędzy podmiotem powiązanim a podmiotem niezależnym, jeżeli w wyniku uzgodnień trzecią stroną transakcji jest co najmniej jeden podmiot powiązany (por. interpretacja ogólna Ministra Finansów z 29.12.2021 r., DCT1.8203.4.2020).

¹ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 29.12.2021 r., DCT1.8203.4.2020, w sprawie definicji transakcji kontrolowanej, LEX nr 640296.

1. Transakcje kontrolowane

1.1. Uwagi ogólne

Zgodnie z definicją zawartą w słowniku języka polskiego² transakcję można zdefiniować jako operację handlową, która dotyczy sprzedaży lub kupna towarów bądź usług i której warunki potwierdza umowa w formie pisemnej bądź ustnej. Z punktu widzenia obowiązku sprawozdawczego cen transferowych ważny jest także ciągły charakter transakcji. To oznacza najczęściej, że dana transakcja zawierana jest na czas określony lub nieokreślony. Jednakże mogą wystąpić transakcje o jednorazowym charakterze. Mogą to być np. transakcje związane z restrukturyzacją lub fuzją czy przejściem przedsiębiorstwa. Jeśli są to dwa podmioty powiązane w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., to wówczas może wystąpić obowiązek dokumentacyjny cen transferowych.

Podstawową kategorią transakcji między podmiotami powiązаныmi, która podlega obowiązkowi dokumentacyjnemu po przekroczeniu ustawowych progów, jest transakcja kontrolowana. Jej definicja znajduje się w art. 11a ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.p. oraz art. 23m ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. i oznacza działania o charakterze gospodarczym zidentyfikowane na podstawie rzeczywistych zachowań stron, powodujących, że warunki zostały ustalone lub narzucone w wyniku powiązań. Aby zatem prawidłowo zidentyfikować transakcję kontrolowaną, należy spełnić trzy warunki.

Po pierwsze, musi zostać wykazany cel osiągnięcia zysku w ramach zorganizowanej struktury. Głównym celem gospodarczym jest wówczas wymiana wartości pomiędzy stroną sprzedającą w postaci świadczenia usługi bądź przekazania towaru a stroną kupującą, która przekazuje najczęściej środki pieniężne stronie sprzedającej. Tak więc korzyści wystąpią dla obu stron. Kluczowymi celami w ramach transakcji gospodarczej będą: zaspokojenie potrzeb w postaci otrzymania dóbr i usług, chęć osiągnięcia maksymalizacji zysku przedsiębiorstw (ważne będzie generowanie przychodów), efektywne wykorzystanie zasobów – dla przykładu można podać transakcję budowlaną, gdzie część materiału nieużytego w ramach świadczonej usługi zostanie przekazana odpłatnie do kontrahenta, aby zmaksymalizować zysk. Reasumując, głównym celem gospodarczym transakcji jest umożliwienie wymiany wartości w sposób, który maksymalizuje korzyści dla wszystkich uczestników, wspiera efektywność rynków oraz promuje ogólny rozwój gospodarczy.

Po drugie, musi zająć relacja rzeczywistego zachowania stron transakcji między podmiotami powiązаныmi. Chodzi tutaj o to, aby zaistniało rzeczywiste uzasadnienie ekonomiczne, tzn. aby transakcja została zrealizowana w danym roku podatkowym. Przykładem może być świadczenie usług naprawy sprzętu, który określa

² Słownik internetowy języka polskiego PWN, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/transakcja> (dostęp: 13.08.2024 r.).

umowa na czas nieokreślony. Nie oznacza to, że rokrocznie wystąpi zapotrzebowanie na naprawę sprzętu, jednakże umowa będzie określać warunki, które mogą wystąpić w trybie ciągłym. Rzeczywiste zachowanie stron oznacza zrealizowanie transakcji, a nie planowanie jej zrealizowania.

Po trzecie, aby zaistniała transakcja kontrolowana, muszą zostać ustalone lub narzucone warunki transakcji wynikające z powiązań zdefiniowanych w art. 11a u.p.d.o.p. Jednakże samo spełnienie warunków art. 11a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. lub art. 23m ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. nie stanowi transakcji kontrolowanej. Chodzi tutaj o rzeczywisty wpływ podatnika na ustalenie warunków transakcji z podmiotem powiązany lub niepowiązany, rynkowym. Zgodnie z interpretacją ogólną Ministra Finansów z 29.12.2021 r., DCT1.8203.4.2020, podmiot powiązany, który był stroną negocjacji, miał wpływ na kształtowanie ceny zakupu towaru między drugim podmiotem powiązany i dostawcą rynkowym. Warunki tej transakcji nie zostały bezpośrednio ustalone z dostawcą, ale narzucone w wyniku centralnych negocjacji w grupie podmiotów.

Dla celów ustalenia transakcji kontrolowanej należy także pamiętać o transakcji o charakterze jednorodnym. Jednorodność transakcji zależy od wielu czynników. Jednym z głównych jest porównywalny charakter transakcji do warunków rynkowych, a więc takich, które zostały lub mogą zostać ustalone w wyniku negocjacji między podmiotami niepowiązanymi. Przykładem praktycznym transakcji jednorodnej jest świadczenie usług IT przez podmiot, którego głównym profilem działalności jest doradztwo w zakresie usług IT. Będzie to wówczas jednorodność w ujęciu ekonomicznym.

Rodzaje transakcji kontrolowanych odnajdziemy w tabeli 7 załączonej do rozporządzenia Ministra Finansów z 29.08.2022 r. w sprawie informacji o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. poz. 1934 ze zm.).

1.2. Transakcje szczególne

1.2.1. *Safe harbour* usługowy

W ramach regulacji w obszarze cen transferowych od 2019 r. zgodnie z polską ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadzono uproszczenie dokumentacyjne – *safe harbour*. Transakcje kontrolowane, które są zawierane między podmiotami powiązanymi, spełniające jednocześnie warunki określone w art. 11f ust. 1 pkt 1 lit. a i b u.p.d.o.p., a więc gdy narzut na bazę kosztową wynosi nie więcej niż 5% kosztów w przypadku nabycia usług lub nie mniej niż 5% kosztów w przypadku świadczenia usług o niskiej wartości dodanej, mogą skorzystać ze zwolnienia z obowiązku dokumentacyjnego cen transferowych. Należy przez to rozumieć transakcje,