

DOKUMENTACJA CEN TRANSFEROWYCH JAKO INSTRUMENT OCHRONY PODATNIKA

Bartosz Kubista

DOKUMENTACJA CEN TRANSFEROWYCH JAKO INSTRUMENT OCHRONY PODATNIKA

Bartosz Kubista

SERIA **MONOGRAFIE**

Stan prawny na 10 lipca 2023 r.

Recenzent

Dr hab. Aleksander Werner, prof. nadzw. SGH

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Paulina Ambroży

Opracowanie redakcyjne

Agnieszka Witczak

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski



Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2023

ISBN 978-83-8328-802-4

ISSN 1897-4392

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Wstęp	13
Rozdział 1	
Regulacje dotyczące cen transferowych i ich ogólna charakterystyka.....	25
1.1. Wprowadzenie	25
1.2. Rys historyczny.....	30
1.3. Definicja ceny transferowej.....	37
1.4. Podmioty obowiązane do przestrzegania regulacji w zakresie cen transferowych.....	46
1.4.1. Zasady obowiązujące do 31.12.2018 r.	50
1.4.2. Zasady obowiązujące od 1.01.2019 r., z uwzględnieniem nowelizacji z 1.01.2022 r.	55
1.5. Pojęcie transakcji oraz transakcji kontrolowanej.....	61
1.6. Zasada ceny rynkowej (<i>arm's length principle</i>)	72
1.6.1. Zagadnienia wprowadzające	72
1.6.2. Stan prawny do 31.12.2018 r.	83
1.6.3. Stan prawny od 1.01.2019 r.	89
1.7. Podsumowanie	95
Rozdział 2	
Charakterystyka prawna dokumentacji cen transferowych.....	99
2.1. Wprowadzenie	99
2.2. Kształt i forma dokumentacji cen transferowych	101
2.3. Zawartość dokumentacji cen transferowych	104

2.3.1. Zagadnienia wstępne.....	104
2.3.2. Dokumentacja na poziomie lokalnym (<i>local file</i>).....	107
2.3.3. Dokumentacja grupowa (<i>master file</i>)	116
2.4. Podmioty zobowiązane do sporządzania dokumentacji cen transferowych	122
2.4.1. Rys historyczny	123
2.4.2. Stan prawny od 1.01.2019 r., z uwzględnieniem zmian wprowadzonych 1.01.2022 r.	128
2.4.2.1. Dokumentacja na poziomie lokalnym	129
2.4.2.2. Grupowa dokumentacja cen transferowych	143
2.4.2.3. Raportowanie <i>Country-by-Country</i>	146
2.5. Termin sporządzenia dokumentacji cen transferowych.....	151
2.6. Podsumowanie	153

Rozdział 3

Gwarancyjna funkcja cen transferowych i jej znaczenie

dla zmniejszenia ryzyka cen transferowych	155
3.1. Wprowadzenie	155
3.2. Gwarancyjna funkcja dokumentacji cen transferowych	162
3.2.1. Znaczenie informacyjne dokumentacji cen transferowych.....	164
3.2.2. Domniemanie zgodności cen transferowych z warunkami rynkowymi	171
3.2.3. Podsumowanie.....	186
3.3. Ryzyko podatkowe i ryzyko cen transferowych	188
3.3.1. Pojęcie ryzyka i ryzyka podatkowego.....	189
3.3.2. Ryzyko cen transferowych	193
3.3.3. Zarządzanie ryzykiem podatkowym i ryzykiem cen transferowych.....	202
3.3.3.1. Zakres, cele i etapy zarządzania ryzykiem podatkowym	202
3.3.3.2. Zarządzanie ryzykiem cen transferowych	209
3.4. Dokumentacja cen transferowych jako element zarządzania ryzykiem cen transferowych.....	216
3.5. Podsumowanie	233

Rozdział 4**Wykorzystanie analizy cen transferowych w kształtowaniu polityki cen transferowych przedsiębiorstwa**

wielonarodowego	237
4.1. Wprowadzenie	237
4.2. Pojęcie polityki podatkowej oraz polityki cen transferowych	241
4.3. Analiza cen transferowych	260
4.3.1. Istota i przeprowadzenie analizy cen transferowych	260
4.3.2. Metody weryfikacji cen transferowych	275
4.3.2.1. Wybór metody weryfikacji cen transferowych	282
4.3.2.2. Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej	289
4.3.2.3. Metoda ceny odsprzedaży	294
4.3.2.4. Metoda koszt plus	297
4.3.2.5. Metoda podziału zysku	300
4.3.2.6. Metoda marży transakcyjnej netto	304
4.4. Znaczenie analizy cen transferowych dla polityki podatkowej podatnika	306
4.5. Podsumowanie	320

Rozdział 5**Dokumentacja cen transferowych a przeciwdziałanie**

unikaniu opodatkowania	323
5.1. Wprowadzenie	323
5.2. Klauzule antyabuzywne w cenach transferowych	330
5.2.1. Ogólna klauzula o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania	337
5.2.1.1. Istota klauzuli i sztuczności działania podatnika	337
5.2.1.2. Klauzula ogólna a klauzule szczegółowe	348
5.2.1.3. Postępowanie klauzulowe	351
5.2.2. Klauzule recharakteryzacji i <i>non-recognition</i>	356

5.3. Dokumentacja cen transferowych jako instrument ochrony podatnika przed zastosowaniem klauzul antyabuzyjnych	369
5.4. Podsumowanie	388
Rozdział 6	
Znaczenie dokumentacji cen transferowych dla uniknięcia sankcji podatkowych	391
6.1. Wprowadzenie	391
6.2. Sankcje podatkowe	393
6.2.1. Pojęcie i systematyka sankcji i represji podatkowej	393
6.2.2. Zakres i przesłanki wymierzenia sankcji podatkowych	406
6.3. Sankcje podatkowe w przypadku naruszenia regulacji związanych z cenami transferowymi	415
6.3.1. Podwyższona, 50-procentowa stawka podatku	419
6.3.1.1. Charakterystyka prawna podwyższonej, 50-procentowej stawki podatku jako sankcji za naruszenie regulacji dotyczących cen transferowych	419
6.3.1.2. Wpływ dokumentacji cen transferowych na wymierzenie sankcyjnej stawki podatku	424
6.3.2. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe	427
6.3.2.1. Zagadnienia wstępne	427
6.3.2.2. Istota dodatkowego zobowiązania podatkowego	429
6.3.3. Ceny transferowe a dodatkowe zobowiązanie podatkowe	434
6.4. Podsumowanie	441
Wnioski końcowe	445
Bibliografia	457
Spis rysunków i tabel	495

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.)
k.k.s.	– ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2023 r. poz. 654 ze zm.)
k.p.a.	– ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm.)
k.p.c.	– ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 1805 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.)
pr. przed.	– ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.)
r.c.t.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1129)
r.d.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 2021 r. poz. 1195 ze zm.)
r.d.o.p.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 10.09.2009 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 (Dz.U. z 2014 r. poz. 1186 ze zm.) – akt archiwalny

rezolucja DCT UE	– rezolucja Rady i przedstawicieli rządów Państw Członkowskich zebranych w Radzie z 27.06.2006 r. dotycząca kodeksu postępowania w sprawie dokumentacji cen transferowych dla przedsiębiorstw stowarzyszonych w Unii Europejskiej (DCT UE) (2006/C 176/01)
r.i.d.p.	– rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 12.09.2017 r. w sprawie informacji zawartych w dokumentacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. poz. 1753 ze zm.) – akt archiwalny
u.KAS	– ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.)
u.p.a.	– ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2022 r. poz. 143 ze zm.)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 z ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.)
u.rach.	– ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.)
u.VAT	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2022 r. poz. 931 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)

Periodyki, publikatory urzędowe, zbiory orzecznictwa

Annales UMCS	– Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska
Dz.U.	– Dziennik Ustaw
Dz.Urz. MF	– Dziennik Urzędowy Ministra Finansów
Dz.Urz. UE	– Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
M.Pod.	– Monitor Podatkowy
ONSAiWSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
OTK	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
PP	– Przegląd Podatkowy
RPEiS	– Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
SPE	– Studia Prawno-Ekonomiczne
ZNSA	– Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Inne

BEPS	– Base Erosion and Profit Shifting
CbCR	– Country-by-Country Reporting
CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, dostępna na stronie: orzeczenia.nsa.gov.pl
DKIS	– Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
GAAR	– General Anti-avoidance Rule (klauzula ogólna o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania)
IS	– Izba Skarbowa
KAS	– Krajowa Administracja Skarbowa
KIS	– Krajowa Informacja Skarbowa
MF	– Minister Finansów
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
SAAR	– Specific Anti-avoidance Rule (klauzula szczególna o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania)
SN	– Sąd Najwyższy
TAAR	– Targeted Anti-avoidance Rule (klauzula określonego celu)
TK	– Trybunał Konstytucyjny
TS	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny
Wytyczne OECD (2017)	– OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinatio- nal Enterprises and Tax Administrations 2017. Paris 2017, https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en

WSTĘP

Przedmiotem publikacji oraz prowadzonych badań jest ocena roli dokumentacji cen transferowych jako instrumentu ochrony podatnika. Dotychczasowe badania dotyczące dokumentacji cen transferowych koncentrują się głównie na zagadnieniach dotyczących powstawania obowiązku dokumentacyjnego oraz zawartości dokumentacji cen transferowych. Większość spotykanych opracowań podejmujących problematykę cen transferowych ma charakter techniczny lub praktyczny i skupia się zasadniczo na prawidłowym przygotowaniu przez podatnika dokumentacji cen transferowych. Tymczasem niniejsza publikacja za centralny punkt analizy przyjęła weryfikację znaczenia, jakie dokumentacja cen transferowych pełni dla podatników w kontekście ochrony przyjętej przez nich polityki podatkowej czy obrony warunków stosowanych w transakcjach z podmiotami powiązanymi w trakcie postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej.

W ocenie autora dokumentacja cen transferowych pełni kluczową rolę w procesie obrony stosowanych cen transferowych. To w niej przedsiębiorcy uzasadniają rynkowość swoich transakcji i wysuwają argumenty przemawiające za uznaniem, że zastosowane warunki transakcyjne znajdują odzwierciedlenie w otoczeniu konkurencyjnym. Ponadto analiza cen transferowych, obligatoryjna przy sporządzaniu dokumentacji, dostarcza podatnikom informacji o cenach i warunkach, które mogą być uznawane za rynkowe, co pozwala im na ustalenie cen wewnątrzgrupowych w sposób gwarantujący z jednej strony minimalizację obciążeń podatkowych, z drugiej zaś – zmniejszenie ryzyka podatkowego. Powinno to skłaniać przedsiębiorców do traktowania dokumentacji cen transferowych jako istotnego narzędzia, które wspiera proces plano-

wania podatkowego. Niestety w świetle popularyzowanego podejścia dokumentacja cen transferowych jawi się podatnikom jako kolejny wymóg do spełnienia, niepoddawany głębszej refleksji.

Problematyka cen transferowych dotyczy szerokiej grupy podatników dokonujących transakcji z podmiotami powiązanymi. Za takowe, zgodnie z art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹, uważa się:

- 1) podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot, lub
- 2) podmioty, na które wywiera znaczący wpływ:
 - a) ten sam inny podmiot lub
 - b) małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot, lub
- 3) spółkę niebędącą osobą prawną i jej wspólnika, lub
- 4) spółkę, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.p.², i jej komplementariusza, lub
- 5) spółkę, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a u.p.d.o.p.³, i jej wspólnika, lub

¹ Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.

² Spółkę komandytową lub komandytowo-akcyjną mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

³ Spółkę jawną mającą siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli wspólnikami spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne oraz spółka jawna nie złożyła: a) przed rozpoczęciem roku obrotowego informacji, według ustalonego wzoru, o podatnikach podatku dochodowego od osób prawnych oraz o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych, posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki, o którym mowa odpowiednio w art. 5 ust. 1 albo o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, lub b) aktualizacji informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni, licząc od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników, lub, c) informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni, licząc od dnia zarejestrowania spółki jawnej – w przypadku nowo utworzonej spółki jawnej oraz spółki jawnej powstałej z przekształcenia innej spółki – do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę spółki jawnej oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla każdego podatnika osiągnącego dochody z takiej spółki.

- 6) podatnika i jego zagraniczny zakład, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej – spółkę kapitałową wchodzącą w jej skład i jej zagraniczny zakład.

Regulacje prawne dotyczące cen transferowych dla tych podmiotów będą limitować kształtowanie ich polityki cenowej, nakładając na nie obowiązek stosowania w transakcjach z podmiotami powiązanymi takich cen, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. Prawidłowa realizacja tego obowiązku będzie podlegała weryfikacji organów podatkowych, zmuszając podatników do należytego uzasadnienia i ochrony podatnika przed zakwestionowaniem rynkowego charakteru cen i warunków stosowanych w transakcjach z podmiotami powiązanymi.

Dokumentacja cen transferowych będzie zaś podstawowym instrumentem służącym podatnikom do ochrony przed zakwestionowaniem rynkowości stosowanych cen transferowych. Ponadto analiza cen transferowych, obligatoryjna przy sporządzaniu dokumentacji, dostarcza podatnikom informacji o cenach i warunkach, które mogą być uznawane za rynkowe, co pozwala im na ustalenie cen wewnątrzgrupowych w sposób gwarantujący z jednej strony minimalizację obciążeń podatkowych, z drugiej zaś – zmniejszenie ryzyka podatkowego. Powinno to skłaniać przedsiębiorców do traktowania dokumentacji cen transferowych jako istotnego narzędzia, które wspiera proces planowania podatkowego. Niestety w świetle popularyzowanego podejścia dokumentacja cen transferowych jawi się podatnikom jako kolejny wymóg do spełnienia, niepoddawany głębszej refleksji. W efekcie podatnicy częstokroć nie traktują dokumentacji cen transferowych jako narzędzia ochrony przed zakwestionowaniem warunków transakcji z podmiotami powiązanymi czy nawet jako instrumentu projektowania polityki podatkowej.

Za uzasadnione należy zatem uznać podjęcie analizy zmierzającej do ustalenia, czy i w jakim zakresie dokumentacja cen transferowych może stanowić środek ochrony podatnika oraz prowadzonej przez niego polityki podatkowej w toku kontroli lub postępowania podatkowego. Przedmiotem analizy powinna stać się w szczególności skuteczność wykorzystania rzetelnie przygotowanej dokumentacji cen transferowych w kontroli podatkowej lub postępowaniu podatkowym w obszarze cen

transferowych, zwłaszcza w kontekście weryfikacji dochodów podatnika. Podjęcie tych starań jest o tyle istotne, że w polskim prawie podatkowym brakuje regulacji odwołującej się do znaczenia tej dokumentacji dla budowania bezpieczeństwa podatkowego podatnika. Próżno szukać w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych przepisów wskazujących na zabezpieczający czy ochronny charakter dokumentacji cen transferowych. Normy prawa podatkowego nie nadają również dokumentacji cen transferowych wprost szczególnej mocy dowodowej. Brak szczegółowych regulacji w tym względzie niewątpliwie stanowi źródło problemów interpretacyjnych. Organy podatkowe starają się wykazywać, że dokumentacja cen transferowych nie tworzy swoistego domniemania rynkowości transakcji i nie ma wymiaru ochronnego. Taka wykładnia pozwalałaby organom podatkowym zakwestionować ceny i warunki transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi *a priori*, bez poddawania dokumentacji cen transferowych jakiegokolwiek analizie. To zaś zwiększałoby ryzyko podatkowe podatników współpracujących z podmiotami powiązаныmi. Wówczas dokumentacja cen transferowych rzeczywiście byłaby tylko kolejną formalnością, dodatkową uciążliwością bez żadnego znaczenia dla bezpieczeństwa podatkowego strony transakcji.

Pierwszoplanowe, zasadnicze problemy badawcze w zakresie analizowanej tematyki można sprowadzić do następujących pytań ogólnych:

1. Czy dokumentacja cen transferowych stanowi w rzeczywistości środek lub instrument ochrony podatnika w toku postępowania podatkowego?
2. Czy prawidłowe sporządzenie dokumentacji cen transferowych zwiększa bezpieczeństwo podatkowe podatnika w zakresie cen transferowych?

Aby udzielić bardziej szczegółowych odpowiedzi na postawione pytania, konieczne staje się przeanalizowanie problemów szczegółowych i wyjaśnienie następujących kwestii:

1. Czy z dokumentacją cen transferowych łączy się jakiegokolwiek domniemanie (choćby wzruszalne) co do rynkowości opisanej w niej transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi, czy też organy podatkowe mogą całkowicie pominąć jej zakres i treść w kontroli rynkowości takiej transakcji?

2. Czy przed określeniem dodatkowego dochodu podatnika organy podatkowe są zobligowane do zakwestionowania i obalenia sporządzonej przez podatnika dokumentacji cen transferowych?
3. Czy organy podatkowe są związane metodami szacowania dochodu wykorzystanymi przez podatnika w dokumentacji cen transferowych?
4. Czy przygotowanie dokumentacji cen transferowych dostarcza podatnikowi informacji pozwalających na ustalenie w sposób bezpieczny warunków transakcji z podmiotami powiązanymi?
5. Czy dokumentacja cen transferowych stanowi jedyne lub istotne źródło dowodowe w postępowaniu podatkowym dotyczącym cen transferowych?
6. Na kim (na podatniku czy na organie podatkowym) spoczywa formalny i materialny ciężar dowodu w zakresie uzasadnienia (lub zakwestionowania) rynkowości transakcji?
7. Czy przygotowanie przez podatnika dokumentacji cen transferowych pozwala mu na uniknięcie sankcji podatkowych?

Aby odpowiedzieć na tak postawione pytania, konieczne staje się dokonanie szczegółowej analizy przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a także orzeczeń sądów administracyjnych oraz interpretacji indywidualnych organów podatkowych. Dotyczy to w szczególności zakresu i możliwości kwestionowania przez organy podatkowe przekazanej im przez podatników dokumentacji cen transferowych.

Zasadniczym **celem pracy**, jak również prowadzonych rozważań, jest przeprowadzenie analizy obowiązujących regulacji, wskazanie właściwej interpretacji przepisów dotyczących dokumentacji cen transferowych w kontekście ochrony podatnika oraz ewentualne sformułowanie kierunkowych propozycji zmian przepisów (postulatów *de lege ferenda*). Cel główny warunkowany był przyjęciem i realizacją następujących **celów szczegółowych**:

- 1) określenie zakresu ochrony gwarantowanego przez sporządzenie formalnie i merytorycznie poprawnej dokumentacji cen transferowych – ze względu na konieczność uprzedniego zakwestionowania przez organy podatkowe dokumentacji cen transferowych celem umożliwienia tym organom następczego określenia docho-

- du (straty) podatnika bez uwzględnienia nierynkowych warunków transakcji zawieranych z podmiotami powiązanymi wynikających z tych powiązań;
- 2) analiza istnienia domniemania zgodności cen i warunków transakcji zawieranej pomiędzy podmiotami powiązanymi w zakresie potwierdzonym w dokumentacji cen transferowych;
 - 3) rozważenie możliwości wykorzystania dokumentacji cen transferowych jako dowodu na wykazanie faktów innych niż zachowanie warunków rynkowych w transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi – w szczególności dla udowodnienia, że zawarcie i wykonanie transakcji z podmiotami powiązanymi nie nosiło znamion unikania opodatkowania, a czynności te nie miały charakteru sztucznego w rozumieniu art. 119a i n. ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa⁴;
 - 4) sprawdzenie przydatności dokumentacji cen transferowych, a zwłaszcza przeprowadzanej przy jej przygotowaniu analizy cen transferowych w kształtowaniu i realizacji optymalnej polityki podatkowej grupy kapitałowej;
 - 5) wpływ realizacji obowiązku dokumentacyjnego na możliwość wymierzenia podatnikowi sankcji podatkowej;
 - 6) analiza wydawanych przez organy podatkowe interpretacji indywidualnych oraz stanowiska judykatury dotyczących wyżej wymienionych kwestii;
 - 7) skonfrontowanie poczynionych obserwacji z poglądami przedstawicieli doktryny.

W toku analizy przyjęto, że nieracjonalne byłoby wprowadzenie obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych jedynie dla formalności, bez merytorycznego odzwierciedlenia jej znaczenia dla podatnika i realizowanej przez niego polityki podatkowej. Całkowite zakwestionowanie ochronnego charakteru dokumentacji cen transferowych prowadziłoby do absurdalnych rezultatów i przyjęcia, że prowadzenie takiej dokumentacji stanowiłoby dla podatnika wyłącznie obciążenie, a nie ułatwienie. Podejście takie uznano za nierozsądne i przyjęto, że regulacje nakładające na podatników obowiązek sporządza-

⁴ Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.

nia dokumentacji cen transferowych pełnią swoistą funkcję gwarancyjną, a sama dokumentacja stanowi instrument ochrony podatnika przed zakwestionowaniem rynkowości warunków transakcji z podmiotami powiązanymi i – co za tym idzie – instrument obrony polityki podatkowej podatników dokonujących transakcji z podmiotami powiązanymi.

Argumentacja ta znajduje swoje odzwierciedlenie w orzecznictwie sądów administracyjnych, w którym wskazuje się, że:

- 1) dokumentacja cen transferowych jest podstawowym źródłem dowodowym zawierającym informacje umożliwiające przeprowadzenie analizy istoty działań gospodarczych podmiotów powiązanych oraz dokonanie ich oceny;
- 2) dokonanie przez organy podatkowe doszacowania dochodów wynikających z transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi wymaga uprzedniego zakwestionowania przedłożonej przez podatnika dokumentacji cen transferowych i przedstawionych w niej analiz i argumentów;
- 3) dopiero konsekwencją zakwestionowania przez organ podatkowy poprawności dokumentacji podatkowej jest podważenie domniemania, że cena zastosowana w transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi jest ceną rynkową;
- 4) w interesie samego podatnika leży przedstawienie organom podatkowym takiej dokumentacji, która świadczyłaby o wycenie przedmiotu transakcji na poziomie cen rynkowych.

Analiza poglądów orzecznictwa pozwala na postawienie tezy, że poprawnie sporządzona dokumentacja cen transferowych kreuje domniemanie rynkowości transakcji, a organy podatkowe są zobligowane – w przypadku jej przedstawienia przez podatnika w toku kontroli czy postępowania podatkowego – w pierwszej kolejności zakwestionować metodologię dokumentacji i poczynione w niej ustalenia, a dopiero później próbować dowodzić nierynkowości transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi.

Kolejnym istotnym zagadnieniem problemowym jest związanie organów podatkowych metodą weryfikacji cen transferowych wykorzystaną przez podatnika w dokumentacji. Poczynając od 1.01.2019 r., przepisy

ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych po raz pierwszy nakładają na podmioty powiązane obowiązek ustalania cen transferowych na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. W orzecznictwie sądów administracyjnych podkreśla się, że wykorzystanie przez podatników ustawowych metod weryfikacji cen transferowych wytrąca organom podatkowym argument o nieprawidłowym podejściu podatnika do kwestii ustalania rynkowości transakcji, znacznie ograniczając tym samym możliwości doszacowania dochodu podatników wynikającego z tych transakcji.

Problematiczna jest również kwestia rozkładu ciężaru dowodu w postępowaniach dotyczących cen transferowych. W orzecznictwie sądów administracyjnych pojawia się stanowisko, w myśl którego obowiązek dokumentacyjny nie powoduje przesunięcia ciężaru dowodowego na podatnika. Co więcej, ciężar dowodu stwierdzającego, że dana cena czy wydatek odbiega od ceny rynkowej lub wydatku poniesionego na rzecz podmiotu krajowego, spoczywa na organach podatkowych. Niemniej podkreśla się również, że to podatnik powinien sam przedstawić organowi podatkowemu korzystne dla swoich twierdzeń środki dowodowe, a nie żądać od organu przeprowadzenia tych dowodów. To również wskazuje na potencjalne znaczenie dokumentacji cen transferowych dla ochrony stosowanej polityki cenowej i podatkowej w grupie kapitałowej.

Wreszcie zagadnienie ochronnej mocy dokumentacji cen transferowych należy również rozpatrywać w kontekście jej znaczenia dla uniknięcia lub zminimalizowania ryzyka nałożenia na podatnika sankcji podatkowych. Obowiązujące regulacje prawne wiążą bowiem wymierzenie lub zaostrzenie wspomnianych sankcji z sytuacjami, w których podatnik – wbrew ustawowemu obowiązкови – nie sporządził dokumentacji cen transferowych.

Aby umożliwić zrealizowanie celów rozprawy, sformułowano tezę badawczą oraz towarzyszące jej hipotezy szczegółowe. U podstaw formułowania tezy badawczej legło założenie, że wprowadzenie do ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych regulacji dotyczących dokumentacji cen transferowych nie może być rozpatrywane wyłącznie w charakterze formalności, lecz musi nieść ze sobą

pewne gwarancje dla podatnika, który podporządkuje się nałożonemu nań obowiązkowi.

Uwzględniając powyższe zagrożenia oraz prezentowane stanowiska, przyjęto następującą **tezę badawczą**:

Dokumentacja cen transferowych stanowi istotny instrument ochrony podatników dokonujących transakcji z podmiotami powiązanymi.

Sformalizowaniu powyższej tezy głównej służyły **hipotezy robocze** weryfikowane w poszczególnych rozdziałach pracy, a mianowicie:

H₁: *Dokumentacja cen transferowych pełni funkcję gwarancyjną i tworzy wzruszalne domniemanie rynkowości transakcji, stanowiąc przez to narzędzie zmniejszające ryzyko podatkowe w obszarze cen transferowych.*

H₂: *Analiza cen transferowych przeprowadzana w toku przygotowywania dokumentacji cen transferowych dostarcza podatnikom informacji i danych przydatnych przy ustalaniu cen i warunków transakcji z podmiotami powiązanymi, pozwalając na kształtowanie bezpiecznej i efektywnej polityki podatkowej grupy kapitałowej.*

H₃: *Dokumentacja cen transferowych stanowi dowód w postępowaniu podatkowym w przypadku unikania opodatkowania, a informacje zawarte w dokumentacji cen transferowych pozwalają podatnikowi udowodnić i uzasadnić cele ekonomiczne transakcji zawieranych z podmiotami powiązanymi, eliminując ryzyko zastosowania wobec podatnika klauzul antyabuzyjnych.*

H₄: *Sporządzenie poprawnej formalnie dokumentacji cen transferowych, nawet w przypadku zakwestionowania jej ustaleń przez organy podatkowe, pozwala na uniknięcie lub zmniejszenie wymiaru sankcji w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego.*

Zarówno konstrukcja pracy, jak i zastosowana metodologia badań znajdują swoje odzwierciedlenie w postawionych celach oraz sformułowanej tezie rozprawy i będących jej podstawą hipotezach badawczych.

W **rozdziale pierwszym**, zatytułowanym „Regulacje dotyczące cen transferowych i ich ogólna charakterystyka”, omówione zostały podstawowe zagadnienia i pojęcia dotyczące tematyki cen transferowych. W tej części określono także katalog podmiotów obowiązanych do przestrzegania regulacji w zakresie cen transferowych oraz wynikających z nich ograniczeń i konsekwencji dla tych podmiotów.

Rozdział drugi, „Charakterystyka prawna dokumentacji cen transferowych”, dotyczy zagadnień związanych z istotą dokumentacji cen transferowych. Opisano w nim zakres i zawartość dokumentacji cen transferowych, a także wskazano na przesłanki jej sporządzania. Rozdział drugi kończy również proces opisu dorobku naukowego doktryny i konceptualizacji podstawowych pojęć związanych z dokumentacją cen transferowych.

Rozdział trzeci, noszący tytuł „Gwarancyjna funkcja cen transferowych i jej znaczenie dla zmniejszenia ryzyka cen transferowych”, koncentruje się na analizie gwarancyjnej funkcji dokumentacji cen transferowych. Składa się na nią pojmowanie dokumentacji cen transferowych jako podstawowego źródła informacji o transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz istnienie swoistego domniemania rynkowości warunków zaaplikowanych w transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi, uzasadnionego w drodze analizy przeprowadzonej w dokumentacji cen transferowych. W rozdziale tym wskazano również na to, w jaki sposób prawidłowo przygotowana dokumentacja podatkowa zmniejsza ryzyko cen transferowych, stanowiące element ryzyka podatkowego.

W **rozdziale czwartym**, zatytułowanym „Wykorzystanie analizy cen transferowych w kształtowaniu polityki cen transferowych przedsiębiorstwa wielonarodowego”, zweryfikowana zostaje hipoteza dotycząca wpływu analizy cen transferowych – stanowiącej obligatoryjny element procesu sporządzania dokumentacji cen transferowych – na kształtowanie bezpiecznej i efektywnej podatkowo polityki cen transferowych przedsiębiorstwa wielonarodowego. W rozdziale tym zweryfikowano, czy analiza cen transferowych przeprowadzana przy przygotowywaniu dokumentacji cen transferowych dostarcza podatnikowi danych pozwalających na wybór takiej ceny transferowej, która z jednej stro-

ny umożliwia osiągnięcie oszczędności podatkowych, z drugiej zaś – minimalizuje ryzyko ich zakwestionowania przez organy podatkowe. Omówiono również problematykę związania organów podatkowych metodą weryfikacji cen transferowych oraz argumentacją wskazaną w dokumentacji cen transferowych.

Rozdział piąty, „Dokumentacja cen transferowych a przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania”, dotyczy zagadnienia możliwości wykorzystania dokumentacji cen transferowych jako źródła dowodowego w postępowaniu o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania. Fragment ten koncentruje się również na znaczeniu dokumentacji cen transferowych jako instrumentu ochrony przed zastosowaniem klauzuli ogólnej o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania (GAAR) lub szczególnych instrumentów antyabuzyjnych (SAAR) właściwych dla cen transferowych, za które należy uznać pominięcie lub recharakteryzację transakcji.

Analiza prowadzona w **rozdziale szóstym** („Znaczenie dokumentacji cen transferowych dla uniknięcia sankcji podatkowych”) zmierza do podkreślenia znaczenia przedstawienia formalnie poprawnej dokumentacji cen transferowych dla uniknięcia lub zmniejszenia wysokości sankcji podatkowych, które mogą być wymierzone podatnikowi w związku z nieprawidłowościami w obszarze cen transferowych, w szczególności w kontekście wymierzenia mu dodatkowego zobowiązania podatkowego.

Dysertację wieńczą **wnioski końcowe** stanowiące krytyczną ocenę i podsumowanie przeprowadzonych badań zgodnie z przyjętymi tezami badawczymi.

Realizacja celów rozprawy doktorskiej wymaga zebrania szerokiego materiału badawczego, w skład którego wejdą zarówno materiały pierwotne, w szczególności akty prawne, oraz materiały wtórne, w tym w szczególności poglądy doktryny, piśmiennictwo naukowe, orzecznictwo sądów administracyjnych oraz sądów powszechnych, interpretacje indywidualne wydawane przez organy podatkowe. Materiał badawczy nie ograniczy się do źródeł polskich; w dysertacji wykorzystany zostanie także dorobek zagranicznego piśmiennictwa prawniczego i ekonomicznego.

W publikacji analizie poddany zostanie dorobek doktryny oraz poglądy orzecznictwa i organów podatkowych. Pomocniczo zastosowane zostaną także inne rodzaje poznania naukowego, a tam, gdzie będzie to niezbędne, również metoda dogmatycznoprawna, prawnoporównawcza oraz opisowa.

Stan prawny przepisów polskich i zagranicznych przedstawiony w rozprawie datowany jest na 10.07.2023 r. Oceny obowiązujących regulacji dokonano na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych i przy uwzględnieniu w głównej mierze postanowień ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Niemniej, mając na uwadze szeroko zakrojoną zbieżność przepisów ustawy 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵ dotyczących problematyki cen transferowych, przeprowadzone rozważania można również przenieść na grunt podatku dochodowego od osób fizycznych.

⁵ Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.

Rozdział 1

REGULACJE DOTYCZĄCE CEN TRANSFEROWYCH I ICH OGÓLNA CHARAKTERYSTYKA

1.1. Wprowadzenie

Problematyka cen transferowych jest ściśle skorelowana ze zjawiskiem przrzućania (transferu) dochodów pomiędzy podmiotami powiązanymi, zarówno na gruncie krajowym, jak i międzynarodowym. Ceny transferowe są dziś jednym z głównych problemów międzynarodowego prawa podatkowego. Dzięki wykorzystaniu cen nierynkowych w transakcjach wewnątrzgrupowych (z podmiotami powiązanymi) przedsiębiorstwa wielonarodowe mogą prowadzić do zmniejszania (erozji) bazy podatkowej oraz relokacji dochodów¹. Słusznie zauważa się, że kwestie podatkowe odgrywają doniosłą rolę w procesie decyzyjnym organów przedsiębiorstw wielonarodowych lub grup przedsiębiorstw. Jest naturalne, że podejmowane decyzje biznesowe w ramach oceny kryteriów ekonomicznych działalności zawsze będą uwzględniały efektywność ekonomiczną prowadzonych działań². Jest to szczególnie zauważalne w świetle konkurencji pomiędzy podmiotami gospodarczymi nasilającej

¹ J. Wittendorff, *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*, Alphen aan den Rijn 2010, s. 3.

² Por. P. Wiśniewski, W. Komer, *Ceny transferowe. Analiza regulacji normatywnych, przykłady rozwiązań praktycznych*, Warszawa 2012, s. 17.

się z uwagi na wzrost mobilności towarów i usług³. Nie dziwi zatem, że podatnicy zawsze będą poszukiwali rozwiązań, które zagwarantują im – przy tożsamym nakładzie pracy i środków – możliwie najniższy stopień obciążeń podatkowych osiągnięty poprzez ujawnienie dochodów w krajach oferujących niższe opodatkowania lub preferencje podatkowe⁴.

Globalizacja gospodarki – spowodowana dynamicznie rozwijającą się informatyzacją, spadającymi kosztami transportu, integracją rynków finansowych i deregulacją transakcji finansowych⁵ – doprowadziła nie tylko do zwiększenia skali inwestycji zagranicznych i handlu międzynarodowego, ale również do zmian w jego strukturze. Ze względu na różnice w poziomie płac zauważalny stał się podział miejsc pracy: wzrósł import z krajów o niskich kosztach pracy do tych, w których koszty te są wysokie⁶, skutkiem czego doszło do centralizacji zarządów przedsiębiorstw międzynarodowych, których działalność przekracza granice państw i jurysdykcji podatkowych. Rozwój gospodarki globalnej oraz międzynarodowy przepływ towarów umożliwił również wielkoskalowe wykorzystywanie różnic w opodatkowaniu poszczególnych krajów do optymalizacji łącznych obciążeń podatkowych grup kapitałowych; to zaś przełożyło się na problemy praktyczne zarówno przedsiębiorstw międzynarodowych, jak i administracji podatkowych w zakresie przypisywania (a co za tym idzie – opodatkowywania) dochodów do poszczególnych spółek lub podmiotów wchodzących w skład takich struktur międzynarodowych⁷.

Istotną cechą transakcji realizowanych pomiędzy podmiotami należącymi do jednej grupy kapitałowej jest swobodne kształtowanie warunków transakcji zawieranych pomiędzy przedsiębiorstwami wchodzącymi w jej skład (zarówno krajowych, jak i międzynarodowych). Owa swo-

³ Szerzej: W. Szymański, *Strategie podatkowe osób prawnych w Unii Europejskiej*, Warszawa 2009, s. 7–11.

⁴ Por. A.M. Dereń, *Przerzucanie dochodów. Transfer pricing. Co należy o nim wiedzieć?*, Bydgoszcz 1998, s. 32.

⁵ OECD, *Measuring Globalisation: Economic Globalisation Indicators*, Paris 2005, s. 16.

⁶ J. Wittendorff, *Transfer...*, s. 4.

⁷ Wytyczne OECD 2017, s. 15.

boda umożliwia zaś transfer dochodów do krajów (terytoriów) gwarantujących najkorzystniejsze opodatkowanie w skali grupy – słusznie podkreśla się, że na stosunki gospodarcze pomiędzy podmiotami powiązanymi decydujący wpływ mogą mieć czynniki inne niż rynkowe, co może z kolei przekładać się na manipulację zyskami w celu osiągnięcia niższych dochodów (a zatem i niższego podatku), niż gdyby takie relacje pomiędzy tymi podmiotami nie istniały⁸. Uwzględniając fakt, że obciążenia podatkowe mają znaczny wpływ na ceny optymalne⁹, podmioty powiązane będą zainteresowane wykorzystaniem cen w celu minimalizacji swoich obciążeń podatkowych, a powiązanie przedsiębiorstw z różnych państw będzie stwarzało warunki do planowania podatkowego¹⁰, rozumianego jako „stosowanie najkorzystniejszych – z punktu widzenia opodatkowania – przepisów prawa podatkowego w celu minimalizowania obciążenia podatkowego”¹¹. Istnienie powiązań pomiędzy podmiotami gospodarczymi sprawia, że w toku współpracy nie zachowują się one jak niezależni uczestnicy rynku, dążący do wynegocjowania najkorzystniejszych dla siebie warunków transakcji, ale ich działania ukierunkowane są na osiągnięcie optymalnego wyniku dla tych podmiotów jako swoistej „jedności gospodarczej”¹².

Dążenie do zminimalizowania łącznej wysokości zobowiązań podatkowych będzie skłaniać przedsiębiorstwa wielonarodowe lub grupy przedsiębiorstw do manipulowania cenami oraz warunkami w obrocie wewnątrzgrupowym¹³. Dość powiedzieć, że oscylowanie cenami lub warunkami w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanymi jest jednym z najprostszych sposobów wpływania na wysokość dochodu

⁸ K. Gil, A. Obońska, A. Waclawczyk, A. Walter, *Komentarz do art. 11 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Legalis 2016, nb 21.

⁹ H. Simon, M. Fassnacht, *Zarządzanie cenami*, przeł. M. Guzowska, Warszawa 2019, s. 246.

¹⁰ I. Franczak, *Ceny transferowe w zarządzaniu podmiotami powiązanymi – zmiany w przepisach prawa od 1 stycznia 2017 roku*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2017/343, s. 43.

¹¹ D. Koreń, *Kształtowanie obciążeń podatkowych w stosunkach międzynarodowych*, M.Pod. 2014/8, s. 14.

¹² *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2017, s. 423–424.

¹³ M. Krzewski, C. Maliszewski, S. Michalak, *Transfer pricing. Przerzucanie dochodów, metody kontroli, konsekwencje podatkowe*, Warszawa 1997, s. 25.

ujawnianego w poszczególnych krajach lub terytoriach przez indywidualne podmioty wchodzące w skład grupy. Stosowanie cen transferowych będzie stanowiło istotny element planowania podatkowego w ramach przedsiębiorstw wielonarodowych¹⁴. W przeciwieństwie do transakcji wolnorynkowych, w których niezależne podmioty nawiązują stosunki gospodarcze, kształtując warunki współpracy w oparciu o siły rynkowe, w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanymi fakt pozostawiania przez nie w relacjach może skłaniać je do nadużywania prawa¹⁵. Taka praktyka przybiera zazwyczaj formę ustalania pomiędzy sobą cen różniących się od rynkowych celem zmniejszenia obciążeń podatkowych¹⁶.

Zadaniem administracji podatkowych jest zapobieżenie takim nadużyciom. Wyżej opisane podejście przedsiębiorców wymusiło na administracjach podatkowych z całego świata poszukiwanie rozwiązań, które pozwoliłyby na opodatkowanie na swoim terytorium zysków podatników ze źródeł znajdujących się na ich terytorium w sposób najmniej wpływający na rozwój handlu¹⁷. Centralną pozycję w ramach wspomnianego mechanizmu będzie pełniła właśnie instytucja cen transferowych. Co oczywiste, przepisy podatkowe nie powinny ograniczać możliwości zawierania transakcji gospodarczych z podmiotami powiązanymi (zarówno na szczeblu krajowym, jak i międzynarodowym), by w ten sposób zminimalizować ryzyko nadużyć. Samego faktu zawierania i wykonywania transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi nie sposób zresztą *a priori* traktować jako zjawiska negatywnego, zwłaszcza że obecnie ponad 70% światowego handlu odbywa się w ramach globalnych korporacji¹⁸, a liczba i wartość transakcji z udziałem podmiotów

¹⁴ P. Babicz, D. Langer-Babicz, M. Paszek, E. Ścierańska, *Ceny transferowe. Lokalna i grupowa dokumentacja podatkowa oraz inne obowiązki sprawozdawcze*, red. E. Ścierańska, Warszawa 2016, s. 17.

¹⁵ K. Gil, A. Obońska, A. Waclawczyk, A. Walter, *Komentarz do art. 11...*, Legalis 2016, nb 21.

¹⁶ M. Makowski, *Ceny transferowe. Dokumentacja w 2018 r.*, Warszawa 2018, s. 13.

¹⁷ Por. *Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych*, Warszawa 2004, s. P-6.

¹⁸ Por. G. Szymański, A. Pietrasik, *Ceny transferowe. Istota – szacowanie cen – ryzyka podatkowe – dokumentacja podatkowa*, Gdańsk 2003, s. 18.

powiązanych według szacunków znacznie przekracza połowę wszystkich transakcji na świecie¹⁹.

Co do zasady spór podatkowy dotyczy pojedynczych transakcji czy zdarzeń odzwierciedlonych w wyniku podatkowym. W centrum zainteresowania administracji podatkowych powinny znajdować się zatem wyłącznie przypadki sztucznego, nierynkowego wykorzystywania istniejących powiązań do zmniejszania zobowiązań podatkowych poprzez aplikowanie do transakcji warunków nieakceptowalnych dla podmiotów niepowiązanych²⁰. Z założenia zatem regulacje dotyczące cen transferowych mają stanowić podstawę działań podejmowanych przez organy podatkowe w celu oszacowania dochodu podmiotu dokonującego transakcji z podmiotami powiązanymi, jeżeli w związku z powiązaniami istniejącymi pomiędzy tymi podmiotami zastosowane w transakcji ceny miałyby odbiegać od warunków rynkowych²¹. Działania te nie tyle będą zmierzały do zakwestionowania transakcji jako takich, ile skupią się na analizie rynkowości warunków ekonomicznych transakcji²². Zastosowanie regulacji cen transferowych będzie w efekcie zmierzało do określenia i w prawidłowy sposób przypisania przychodów i kosztów do podmiotów działających w różnych jurysdykcjach podatkowych celem alokacji tych dochodów na obszarze właściwej jurysdykcji. Ich bezpośrednim celem będzie zaś określenie kwoty dochodu, jaką podatnik powinien wykazać z transakcji z podmiotami powiązanymi²³. Przyjmuje się tu, że podmioty powiązane przy ustalaniu cen we wzajemnych transakcjach powinny kierować się takimi zasadami, jakie zastosowałyby pomiędzy sobą podmioty niepowiązane ze sobą gospodarczo. Ceny stosowane we wzajemnych rozliczeniach podmiotów powiązanych nie powinny zatem

¹⁹ H. Hamaekers, *Zasada długości ramienia (arm's length) – jak długo?*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001/2, s. 3.

²⁰ M. Krzewski, C. Maliszewski, S. Michalak, *Transfer...*, s. 26.

²¹ *Ceny transferowe. Wybrane zagadnienia*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2019, s. 144–146.

²² B. Peeters, *Transfer Pricing Rules, GAARs, SAARs and Linking Rules* [w:] *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*, ed. by A.P. Dourado, Amsterdam 2017, s. 189–190.

²³ Por. H. Litwińczuk, *Regulacje o cenach transferowych a ogólna norma przeciwko unikaniu opodatkowania*, PP 2018/10, s. 20.

odbiegać od cen (warunków), jakie ustaliłyby pomiędzy sobą podmioty niezależne, niepowiązane²⁴.

Dzięki takiemu ukształtowaniu instrument szacowania cen transferowych będzie służył właśnie ukróceniu negatywnie ocenianej praktyki wykorzystywania powiązań pomiędzy stronami transakcji w ramach grup przedsiębiorców oraz tworzenia nierynkowych warunków transakcyjnych celem minimalizacji obciążeń podatkowych w drodze manipulowania cenami (warunkami transakcyjnymi)²⁵. Nie ulega zatem wątpliwości, że podstawowym celem uzasadniającym wprowadzenie regulacji dotyczących cen transferowych jest zabezpieczenie interesów fiskalnych Skarbu Państwa przed podobnymi praktykami²⁶.

W niniejszym rozdziale zanalizowano definicję cen transferowych oraz rozwój i obecny kształt regulacji ich dotyczących w polskim ustawodawstwie. Ponadto po nakreśleniu rysu historycznego problematyki cen transferowych na świecie i w Polsce oraz po zdefiniowaniu pojęcia cen transferowych analizie poddano adresatów norm dotyczących tego zjawiska. W rozdziale tym omówiono również treść kluczowej dla tematyki cen transferowych zasady ceny rynkowej (*arm's length principle*) oraz zakres uprawnień przysługujących organom podatkowym w przypadku naruszenia przez podatników tejże reguły.

1.2. Rys historyczny

Rozwój handlu międzynarodowego oraz postępująca wymiana dóbr ponad granicami państw doprowadziły do stosunkowo szybkiego opracowania regulacji związanych z cenami transferowymi. Już na początku XX wieku Wielka Brytania zdecydowała się na wprowadzenie stosownych przepisów w tym zakresie. Bez wątpienia jednak przełomem na

²⁴ W. Dmoch, *Komentarz do art. 11c Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Legalis 2022, nb. 1.

²⁵ *Dokumentacja podatkowa cen transferowych*, red. M. Jamroży, Gdańsk 2014, s. 14–15.

²⁶ Wyrok NSA z 4.07.1996 r., I SA/Kr 33/96; wyrok NSA z 10.07.2002 r., I SA/Gd 1962/99, obydwie dotępne w CBOSA.

tym gruncie było uchwalone w 1934 r. ustawodawstwo amerykańskie ustanawiające zasadę stosowania cen rynkowych w transakcjach z podmiotami powiązanymi²⁷. Ówczesne regulacje dały podwaliny pod stosowaną obecnie zasadę ceny rynkowej.

Problematyka cen transferowych stała się szczególnie zauważalna w latach siedemdziesiątych XX wieku, ponownie ze względu na dążenia USA zmierzające do przeciwdziałania wykorzystywaniu cen transferowych w celu obniżenia opodatkowania filii zagranicznych mieszczących się w Stanach Zjednoczonych²⁸. Wówczas problem przerzucania dochodów został zauważony również w innych państwach. Konsekwencją tego stanu rzeczy stało się opracowanie w ramach OECD w roku 1979 „Wytycznych w zakresie cen transferowych”²⁹. Po raz pierwszy wyrażono w nich w sposób bezpośredni tzw. zasadę *arm's length*, zmierzającą do „wyceny transferu pomiędzy podmiotami powiązanymi z uwzględnieniem warunków handlowych i finansowych obowiązujących na wolnym rynku”³⁰. Dalsze działania w zakresie uregulowania cen transferowych miały na celu zwiększenie efektywności zasad wprowadzonych w 1979 r. i doprowadziły do opracowania w 1995 r. „Wytycznych w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw międzynarodowych oraz administracji podatkowych”³¹. Zdefiniowano w nich między innymi pojęcie cen transferowych oraz przedsiębiorstw powiązanych, niezbędne do prawidłowego sprawowania nadzoru nad stosowaniem polityki cen transferowych³². Od tego czasu Wytyczne podlegały częstym nowelizacjom w celu dostosowywania ich do zmieniających się warunków gospodarczych. W 1997 r. uzupełnione zostały o rozdział dotyczący alokacji kosztów³³. Znaczna aktualizacja Wytycznych została przyjęta

²⁷ D. Dłuska, *Ceny transferowe*, PP 1998/6, s. 15.

²⁸ P. Wiśniewski, W. Komer, *Ceny...*, s. 25.

²⁹ OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, Paris 1979.

³⁰ P. Wiśniewski, W. Komer, *Ceny...*, s. 26.

³¹ Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych. Raport Komitetu Spraw Podatkowych OECD uchwalony w dniu 27.06.1995 r.

³² K.J. Stanik, K. Winiarski, *Ceny i porozumienia transferowe w praktyce. Wybrane zagadnienia prawnopodatkowe*, Wrocław 2007, s. 12.

³³ *Dokumentacja podatkowa...*, red. M. Jamróży, 2014, s. 21.

25.05.2011 r. na spotkaniu ministerialnym z okazji pięćdziesiątej rocznicy powstania OECD. Wprowadzone wówczas modyfikacje objęły między innymi nowe, kompleksowe podejście do analizy przedsiębiorstwa i odpowiedzialnego zarządzania łańcuchem dostaw oraz dodanie nowego rozdziału dotyczącego praw człowieka³⁴. W 2016 r. Wytyczne OECD znowelizowano i rozszerzono między innymi o rozdział dotyczący wartości niematerialnych i prawnych oraz transakcji wewnątrz-koncernowych. Ostatnia znaczna aktualizacja Wytycznych OECD miała miejsce w 2017 r.³⁵

Do najważniejszych osiągnięć Unii Europejskiej w zakresie regulowania oraz nadzorowania kwestii cen transferowych należy zaliczyć bez wątpienia powołanie w roku 2002 Wspólnego Forum do spraw cen transferowych, które w roku 2006 opracowało Kodeks postępowania w sprawie dokumentacji cen transferowych dla przedsiębiorstw stowarzyszonych w Unii Europejskiej (DCT UE)³⁶. Celem rezolucji DCT UE jest wdrożenie znormalizowanej i częściowo scentralizowanej dokumentacji cen transferowych dla przedsiębiorstw stowarzyszonych w Unii Europejskiej. W załączniku do rezolucji DCT UE określono również kształt i zawartość tej dokumentacji, przedstawiając podstawowy zestaw informacji służących ocenie cen transferowych grupy w ramach przedsiębiorstwa wielonarodowego³⁷.

W polskim ustawodawstwie tematyka cen transferowych została poruszona po raz pierwszy w 1935 r. poprzez nowelizację ustawy z 16.07.1920 r. o państwowym podatku dochodowym³⁸. Nowelizacja art. 21 wspomnianej ustawy, na mocy dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej z 18.03.1935 r.

³⁴ OECD, *Wytyczne OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych*, s. 4–5, <https://www.gov.pl/attachment/1fb2cf11-5c9d-4457-b180-4476a7fd4358> (dostęp: 30.05.2021 r.).

³⁵ OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprise and Tax Administrations*, Paris 2017.

³⁶ Rezolucja Rady i przedstawicieli rządów Państw Członkowskich zebranych w Radzie z 27.06.2006 r. dotycząca kodeksu postępowania w sprawie dokumentacji cen transferowych dla przedsiębiorstw stowarzyszonych w Unii Europejskiej (DCT UE) (2006/C 176/01).

³⁷ Załącznik do rezolucji DCT UE.

³⁸ Dz.U. Nr 82, poz. 550 ze zm.

o zmianie ustawy o państwowym podatku dochodowym³⁹, wprowadziła do polskiego prawa mechanizmy, które pozwalały na ustalenie dochodu podatkowego danej osoby prawnej bez uwzględnienia obciążeń szczególnych wynikających ze związku gospodarczego łączącego ją z podmiotem zagranicznym. Zgodnie z art. 21 wspomnianej ustawy, „jeżeli osoba prawna pozostająca w bezpośrednim lub pośrednim związku gospodarczym z osobą mającą siedzibę lub miejsce zamieszkania za granicą tak układa bieg swoich interesów, że dzięki temu związkowi uzależniającemu jedną z tych osób od drugiej lub będącemu szczególnie korzystnym dla osoby, mającej siedzibę lub miejsce zamieszkania za granicą wcale nie wykazuje zysków albo też wykazuje zyski mniejsze od tych, jakich by należało oczekiwać, gdyby wspomniany związek nie istniał, wówczas dochód podatkowy danej osoby prawnej należy ustalić bez uwzględnienia obciążeń szczególnych wynikających z powyższego związku. Jeżeli ustalenie kwoty dochodu na podstawie ksiąg handlowych natrafia na trudności, wówczas dochód będzie ustalony na podstawie obrotu przy zastosowaniu norm średniej zyskowości dla przedsiębiorstw takiego samego lub podobnego rodzaju”.

Rozwiązanie wdrożone w Polsce przed II wojną światową było zaskakująco podobne do zasady *arm's length* przewidzianej w Modelowej Konwencji OECD i w obowiązujących obecnie przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁴⁰. Należy jednak wskazać, że w początkowym okresie obowiązywania ustawy regulacje dotyczące cen transferowych określały wyłącznie relacje międzynarodowe, z pominięciem transakcji krajowych. Uregulowanie, na mocy którego wprowadzono ograniczenia również w kwestii cen transferowych w obrocie krajowym, pojawiło się w polskim porządku prawnym dopiero po wojnie, a konkretniej w art. 17 dekretu z 8.01.1946 r. o podatku dochodowym⁴¹, który regulował oszacowanie dochodu podatnika w sytuacji, gdy jedna z powiązanych ze sobą stron transakcji korzystała ze szczególnych ulg podatkowych albo gdy transakcja została zawarta na warunkach rażąco korzystniejszych i od-

³⁹ Dz.U. Nr 24, poz. 162.

⁴⁰ P. Wiśniewski, W. Komer, *Ceny...*, s. 39.

⁴¹ Dz.U. z 1947 r. Nr 25, poz. 99 ze zm.

biegających od stosowanych ogólnie norm w czasie i miejscu dokonywania transakcji⁴². Następnie na mocy art. 10 ust. 7 dekretu z 25.10.1948 r. o podatku dochodowym⁴³ przepisami ograniczającymi przerzucanie dochodów objęto również podmioty krajowe.

Wspomniane regulacje zostały jednak szybko porzucone wraz ze zmianą stosunków gospodarczych w okresie Polski Ludowej. W gospodarce funkcjonującej w systemie nakazowo-rozdzielczym, opierającym się na własności państwowej, kwestia cen transferowych miała marginalne znaczenie i nie wymagała uregulowania⁴⁴. Powrócono do niej dopiero w okresie transformacji ustrojowej – z dniem 1.01.1993 r. w życie wszedł art. 11 u.p.d.o.p.⁴⁵ regulujący uprawnienie organów podatkowych do kwestionowania cen stosowanych w transakcjach zawieranych przez podmioty powiązane. Dyspozycja tego artykułu była następnie przedmiotem licznych nowelizacji, z których najistotniejsza miała miejsce w roku 1997 i została dokonana na mocy ustawy z 21.11.1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁴⁶. W treści nadanej wspomnianą ustawą art. 11 u.p.d.o.p. przetrwał z niewielkimi modyfikacjami aż do jego uchylenia z dniem 1.01.2019 r.

Obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych wprowadzono do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 1.01.2001 r. ustawą z 9.06.2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁴⁷. Wprowadzony wówczas art. 9a u.p.d.o.p. był później przedmiotem częstych nowelizacji, które miały na celu: zwalczanie szkodliwej konkurencji ze strony części państw (tzw. rajów podatkowych), przeciwdziałanie odraczaniu lub unikaniu opodatkowania przy wykorzystaniu

⁴² Wyrok NSA z 21.05.1998 r., I SA/Gd 1151/97 [za:] B. Dauter, *Powiązania gospodarcze, rodzinne i kapitałowe w podatku dochodowym od osób prawnych*, „Głosa” 2001/1, s. 22.

⁴³ Dz.U. Nr 52, poz. 414 ze zm.

⁴⁴ K.J. Stanik, K. Winiarski, *Ceny...*, 2007, s. 13.

⁴⁵ Nowelizacja nastąpiła na mocy ustawy z 6.03.1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 28, poz. 127 ze zm.).

⁴⁶ Dz.U. Nr 137, poz. 639.

⁴⁷ Dz.U. Nr 60, poz. 700.

mechanizmu przesuwania dochodów do spółek zależnych zlokalizowanych w krajach o preferencyjnych systemach podatkowych⁴⁸ lub zapewnienie zgodności polskich przepisów z najnowszym stanowiskiem i wytycznymi OECD w zakresie cen transferowych⁴⁹. Do najważniejszych zmian należy też bez wątpienia zaliczyć nowelizację art. 9a u.p.d.o.p., która weszła w życie 1.01.2017 r.⁵⁰, zmieniając podejście zarówno do zasad ustalania obowiązku dokumentacyjnego, jak i do zawartości samej dokumentacji⁵¹.

W tym kształcie przepisy przetrwały jednak wyłącznie dwa lata, gdyż już z dniem 1.01.2019 r. zaczęła obowiązywać kolejna nowelizacja. U podstaw nowych przepisów legły działania nr 8–10 Projektu BEPS oraz inkorporująca je aktualizacja Wytycznych OECD wprowadzona w lipcu 2017 r.⁵² Celem podejmowanych na tym polu działań było zapewnienie, że ceny transferowe dążą do odzwierciedlenia rzeczywistego kreowania wartości w łańcuchu transakcji⁵³. 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

⁴⁸ Por. Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Druk sejmowy nr 2330, Sejm VII kadencji.

⁴⁹ Por. Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Druk sejmowy nr 3679, Sejm VII kadencji.

⁵⁰ Wspomniana nowelizacja nastąpiła na mocy ustawy z 9.10.2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1932 ze zm.).

⁵¹ Zob. Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Druk sejmowy nr 3679, Sejm VII kadencji.

⁵² E. Stamblewska-Urbaniak, A. Zbroiński, *Znaczenie rezultatów działań 8–10 w ramach Projektu BEPS dla podatników realizujących transakcje z podmiotami powiązanymi*, PP 2019/9, s. 41–50.

⁵³ T. Kosieradzki, R. Piekarz, A. Rynkowska, *Ceny transferowe 2019. Mechanizmy, dokumentacje, raportowanie*, Warszawa 2019, s. 26. Dość powiedzieć, że Plan Działania BEPS wśród obszarów analizy działań zmierzających do ograniczenia międzynarodowego agresywnego planowania podatkowego w wielu aspektach wymienia także działania w zakresie cen transferowych – por. OECD (2015), *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, <https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf> (dostęp: 15.04.2020 r.).

oraz niektórych innych ustaw⁵⁴ uchyliła w całości art. 9a u.p.d.o.p. oraz art. 11 u.p.d.o.p., zastępując dotychczasowe rozwiązanie nowym rozdziałem 1a dotyczącym cen transferowych. Podobne zmiany zostały wprowadzone w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, do której na mocy tej samej ustawy nowelizującej dodano rozdział 4b. Wprowadzone zmiany miały charakter gruntowny i całościowy, dotyczyły bowiem „nie tylko zmiany przepisów w zakresie dokumentacji cen transferowych, ale także m.in. zasady ceny rynkowej, definicji podmiotów powiązanych, korekty cen transferowych, itd. Zatem obejmuje ona swoim zakresem kompleksowe uregulowanie tematyki cen transferowych poprzez stworzenie odrębnego rozdziału w ustawie CIT i ustawie o PIT”⁵⁵.

Dnia 1.01.2021 r. ustawodawca dokonał kolejnej nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵⁶, w ramach której rozszerzony został obowiązek sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych przez podatników i spółki niebędące osobami prawnymi, które dokonują transakcji innej niż transakcja kontrolowana z podmiotem z krajów lub terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. Obowiązek ten objął również podmioty otrzymujące zapłatę z rajów podatkowych⁵⁷. Ta sama nowelizacja uregulowała również pojęcie „rzeczywistego właściciela” (*beneficial owner*) na gruncie cen transferowych i powiązała obowiązek sporządzania rozszerzonej dokumentacji cen transferowych z faktem posiadania przez rzeczywistego właściciela miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu w kraju lub terytorium stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. Wprowadzone zmiany były „wyrazem polityki zaostrzania przepisów ukierunkowanych na zwalczanie przerzucania

⁵⁴ Dz.U. poz. 2193 ze zm.

⁵⁵ 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, Sejm VIII kadencji.

⁵⁶ Nowelizacji dokonano na mocy ustawy 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).

⁵⁷ K. Mazurek, *Ceny transferowe od 1.1.2021 r.*, Legalis 2020.

dochodów do tzw. rajów podatkowych”⁵⁸. Dodatkowo zgodnie z wprowadzonym z dniem 1.01.2021 r. art. 11q ust. 1a u.p.d.o.p. dokumentacja cen transferowych powinna zawierać uzasadnienie gospodarcze omawianych transakcji oraz opis spodziewanych dzięki zawarciu transakcji korzyści ekonomicznych i podatkowych⁵⁹.

W tym kształcie przepisy dotyczące cen transferowych nadal obowiązują.

1.3. Definicja ceny transferowej

Ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych aż do 1.01.2019 r. nie zawierała legalnej definicji cen transferowych. Do tego momentu jedyną definicję „ceny transakcyjnej” (pojęcie to powinno być utożsamiane z pojęciem ceny transferowej) zawierał obowiązujący od 1.01.2006 r.⁶⁰ art. 3 pkt 10 o.p., który definiował cenę transakcyjną jako „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”. Zgodnie z poprzednią definicją, zawartą w art. 3 pkt 10 o.p., cena transferowa była zatem utożsamiana po prostu z ceną przedmiotu transakcji faktycznie przyjętą przez podmioty powiązane. Definicja ta nie precyzowała jednak istoty ani specyfiki ceny transferowej.

Dopiero nowelizacja ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadzo-

⁵⁸ Uzasadnienie do projektu ustawy 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, Druk sejmowy nr 642, Sejm IX kadencji.

⁵⁹ W. Maruchin, *Ewolucja przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jako przeciwdziałanie optymalizacji podatkowej lub uszczelnianie systemu podatkowego*, M.Pod. 2021/1, s. 39–40.

⁶⁰ Nowelizacja wprowadzona została na podstawie ustawy z 30.06.2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1199 ze zm.).

na na podstawie 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 ustaw⁶¹ uregulowała definicję tego pojęcia w polskim prawie podatkowym. Zmianie uległa wówczas również definicja z art. 3 pkt 10 o.p. – swoiste dla Ordynacji podatkowej pojęcie ceny transakcyjnej zastąpiła cena transferowa, definiowana odtąd poprzez odesłanie do definicji legalnych zawartych w ustawach o podatkach dochodowych. Nie oznacza to jednak, że wcześniej próżno było szukać prób zdefiniowania i ujęcia tego zagadnienia w ramy instytucjonalne. Wręcz przeciwnie, w literaturze przedmiotu podejmowano liczne starania dążące do opracowania uniwersalnej definicji cen transferowych⁶². Eugeniusz Najlepszy uznał, że cenami transferowymi są „ceny ustanowione przez korporacje międzynarodowe w tzw. wymianie wewnątrz korporacyjnej, tj. w transakcjach eksportowo-importowych między filiami a ich przedsiębiorstwem macierzystym”⁶³. Sławomir Sojak za ceny transferowe uważa zaś ceny będące efektem decyzji wewnętrznych przedsiębiorstw ponadnarodowych lub grup przedsiębiorców, które mogą być kształtowane niezależnie od układu sił rynkowych⁶⁴, wskazując przy tym na istnienie dwóch determinantów ceny transferowej⁶⁵, mówiących, że:

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

Alternatywną definicję zaproponowali również William F. Samuelson i Stephen G. Marks, w ocenie których cena transferowa jest wyznaczana przez wydział sprzedający dany wyrób innemu wydziałowi w obrębie tego samego przedsiębiorstwa⁶⁶. Definicja ta nie spotkała się jednak

⁶¹ Dz.U. poz. 2193 ze zm.

⁶² J.F. Mika, *Ceny transferowe. Komentarz do rozporządzeń. Metody szacowania i analizy cen transferowych. Obowiązki sprawozdawcze. Schematy podatkowe MDR. Przykłady*, Warszawa 2019, s. 6–14.

⁶³ E. Najlepszy, *Finanse międzynarodowe przedsiębiorstw*, Warszawa 2013, s. 284.

⁶⁴ S. Sojak, *Ceny transferowe. Teoria i praktyka*, Warszawa 2001, s. 11.

⁶⁵ S. Sojak, *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. 1, Toruń 2012, s. 756.

⁶⁶ W.F. Samuelson, S.G. Marks, *Ekonomia menedżerska*, red. nauk. przekł. R. Rapacki, przeł. B. Czarny i in., Warszawa 1998, s. 315.

z aprobatą doktryny; została uznana za nadmiernie zawężającą i nieuwzględniającą podmiotów należących do grupy kapitałowej i dokonujących transakcji pomiędzy sobą⁶⁷.

Wypracowanie odrębnego pojęcia ceny transferowej było konieczne dla odróżnienia cen stosowanych w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanymi od cen naturalnych i rynkowych⁶⁸. Ceny transferowe jako kształtowane pomiędzy podmiotami powiązanymi odróżnia się od cen determinowanych i stosowanych pomiędzy podmiotami niepowiązanymi, dla uwypuklenia odmiennego mechanizmu ich kształtowania. O ile ceny pomiędzy podmiotami niepowiązanymi kształtowane są w wyniku działania mechanizmów wolnorynkowych, o tyle na wysokość cen transferowych wpływ będą miały strategia i wewnętrzna polityka cenowa grupy przedsiębiorców⁶⁹. Słusznie wskazuje się w doktrynie, że ceny transferowe stosowane są w wąskim zakresie i specyficznie określonych rodzajach transakcji. Punktem wyjścia do oceny, czy mamy do czynienia z ceną transferową, jest status kontrahenta, a konkretnie – istnienie, rodzaj i stopień powiązania pomiędzy stronami⁷⁰.

Stąd cenami transferowymi nazywane będą ceny stosowane w transakcjach zawieranych w ramach przedsiębiorstwa wielonarodowego czy grupy przedsiębiorstw⁷¹. Zagadnienie cen transferowych jest przy tym pojęciem interdyscyplinarnym i oddziałującym na wiele aspektów

⁶⁷ J.F. Mika, *Ceny transferowe...*, 2019, s. 7–8.

⁶⁸ W ocenie Adama Smitha 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”, zaś ceną rynkową „jest cena bieżąca, za którą towar zazwyczaj jest sprzedawany i może być wyższa, niższa lub taka sama jak cena naturalna i zależy od stosunku między ilością towaru dostarczonego na rynek a popytem gotowych zapłacić cenę naturalną tego towaru” (A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. 1, przeł. S. Wolff, O. Einfeld, Z. Sadowski, Warszawa 2007, s. 67).

⁶⁹ S. Sojak, *Ceny transferowe. Teoria...*, s. 69 i n.

⁷⁰ M. Kaniewska-Środecka, *Zarządzanie ryzykiem cen transferowych*, Warszawa 2018, s. 145.

⁷¹ S. Sojak, D. Baćkowski, *Ceny transferowe. Aspekt podatkowy*, Warszawa 2003, s. 9–10; K.G. Szymański, A. Pietrasik, *Ceny transferowe. Istota. Szacowanie cen. Ryzyka podatkowe*, Gdańsk 2003, s. 9; P. Wiśniewski, W. Komer, *Ceny...*, s. 17–18.

funkcjonowania przedsiębiorstwa⁷². W doktrynie wskazuje się, że ceny transferowe mogą być pojmowane w trzech aspektach⁷³:

- 1) podatkowym – w zakresie, w jakim wpływają na dochód podatkowy podmiotu;
- 2) finansowym – w odniesieniu do ich wpływu na wynik finansowy podmiotu i jego odzwierciedlenie w sprawozdaniu finansowym;
- 3) zarządczym – wobec ich wpływu w różnych ośrodkach odpowiedzialności na koszty lub przychody oraz znaczenia dla rachunkowości zarządczej.

W ramach grup kapitałowych ceny transferowe pełnią szereg funkcji, do których należy zaliczyć przede wszystkim⁷⁴:

- 1) funkcję podziału dochodu, przejawiającą się w istnieniu przy ustalaniu cen transferowych pewnego marginesu decyzyjnego, w ramach którego podmioty powiązane mogą poruszać się w toku planowania podatkowego; w obrębie tej funkcji ceny transferowe będą decydować o przypisaniu poszczególnym podmiotom w obrębie grupy (jak również poszczególnym terytoriom, na których grupa działa) dochodów, co będzie przedkładało się na wysokość obciążeń podatkowych w skali grupy⁷⁵;
- 2) funkcję ewidencyjną;
- 3) funkcję sterowania obejmującą swym zakresem funkcję kontrolną (przejawiającą się w porównywaniu wyniku planowanego z rzeczywistym), funkcję planowania (czyli podejmowanie decyzji zgodnie z przyjętym budżetem) oraz funkcję koordynacyjną (realizowaną poprzez decentralizację procesów decyzyjnych).

⁷² D. Kozłowska-Makóś, *System powiązań finansowych w złożonych strukturach kapitałowych*, Warszawa 2017, s. 127; P. Wiśniewski, W. Komer, *Ceny...*, s. 17.

⁷³ A. Zbaraszewska, *Metody szacowania cen transferowych w polskim prawie podatkowym*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2018/93, s. 146; B. Gierusz, T. Martyniuk, *Pomiar i ujawnianie transakcji między podmiotami powiązanymi*, „Studia Oeconomica Posnaniensia” 2016/4, s. 78–93.

⁷⁴ M. Jamroz, *Ceny transferowe a ryzyko podwójnego opodatkowania* [w:] *Organizacje komercyjne i niekomercyjne wobec wzmożonej konkurencji oraz wzrastających wymagań konsumentów*, red. A. Nalepka, A. Ujwary-Gil, Nowy Sącz 2010, s. 325–326.

⁷⁵ Por. również: M. Jamroz, *Ceny transferowe w planowaniu podatkowym ze szczególnym uwzględnieniem obowiązków dokumentacyjnych*, Warszawa 2005, s. 7.

Należy również zaznaczyć, że choć zarówno angielskie wyrażenie *transfer pricing*, jak również polski termin „ceny transferowe” zdają się odwoływać wyłącznie do jednego z elementów transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi, jakim jest cena, to analiza poglądów doktryny oraz treści regulacji prawnych wskazuje raczej na to, że pojęcie ceny transferowej powinno być rozumiane szeroko i rozszerzane również na inne warunki transakcyjne⁷⁶. W konsekwencji ocenie w zakresie rynkowości powinna podlegać nie tylko zastosowana cena (wynagrodzenia), ale również inne warunki transakcji⁷⁷. Stanowisko to potwierdzają również Wytyczne OECD, w których przyjęto, że zasada *arm's length* dla celów podatkowych dotyczy określenia warunków, w tym cen transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi⁷⁸.

O cenach transferowych zwykle się mówi w dwóch znaczeniach – szerszym i węższym⁷⁹. W rozumieniu szerszym za ceny transferowe należało uznawać ceny stosowane w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanymi niezależnie od tego, czy odpowiadały one warunkom rynkowym⁸⁰. Podstawową przesłanką decydującą o uznaniu ceny za transferową był zatem fakt powiązań występujących pomiędzy stronami transakcji⁸¹. W rozumieniu węższym cenami transferowymi nazywano wyłącznie te zastosowane w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanymi, które nie odzwierciedlały rzeczywistych (rynkowych) warunków transakcji, a służyły wyłącznie do przerzucania dochodu

⁷⁶ R.J. Vann, *Reflections on Business Profits and the Arm's Length Principle* [w:] *The Taxation of Business Profits Under Tax Treaties*, ed. by B.J. Arnold, J. Sasseville, E.M. Zolt, Ontario 2003, s. 149.

⁷⁷ Por. M. Laskowska, *Granice stosowania zasady arm's length w polskim prawodawstwie*, PP 2018/9, s. 27–31.

⁷⁸ Wytyczne OECD (2017), § 1.2.

⁷⁹ Por. S. Sojak, D. Baćkowski, *Ceny transferowe. Aspekt...*, s. 39; K.G. Szymański, A. Pietrasik, *Ceny...*, s. 7.

⁸⁰ Tak m.in.: M. O'Shaughnessy, J. Banach, S. Lebda, A. Reszka, K. Szydłowska, P. Wiewiórka, *Ceny transferowe*, Warszawa 2003, s. 3; S. Sojak, D. Baćkowski, *Ceny transferowe. Aspekt...*, s. 39.

⁸¹ S. Gill, *Outsourcing and Transfer Pricing: The Challenges*, „IIMB Management Review” 2007/19/3, s. 263 i n.; por. też *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, red. W. Nykiel, A. Mariański, Gdańsk 2012, s. 195.

w ramach grupy podmiotów powiązanych⁸². W rozumieniu węższym ceny transferowe już z definicji nacechowane były pejoratywnie⁸³, sugerowano bowiem ich wyłączne zastosowanie do celów alokacji dochodów w grupie podmiotów powiązanych. Zdaniem przedstawicieli tej koncepcji przez ceny transferowe należy rozumieć „ceny towarów, usług, wartości niematerialnych oraz honorariów stosowane między przedsiębiorstwami powiązanymi i różniące się od cen wynegocjowanych na wolnym rynku, zawartych w warunkach porównywalnych przez partnerów niepowiązanych”⁸⁴.

Zdaniem autora koncepcję węższą należy stanowczo odrzucić, zwłaszcza jeśli uwzględnić wprowadzoną z dniem 1.01.2019 r. definicję legalną tego pojęcia. W ślad za większością przedstawicieli doktryny należałoby zatem definiować cenę transferową po prostu jako cenę transakcji ustaloną pomiędzy podmiotami powiązanymi⁸⁵, niezależnie od przyczyn lub podstaw jej ustalenia na konkretnym poziomie. W tym rozumieniu pojęcie ceny transferowej należy odnosić do cen ustalonych w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanymi niezależnie od tego, czy ich specyfika odzwierciedla warunki rynkowe⁸⁶.

Szersze rozumienie pojęcia ceny transferowej jest zbieżne z Wytycznymi OECD, które definiują ceny transferowe jako takie, po których przedsiębiorstwo przekazuje towary lub dobra niematerialne, jak również świadczy usługi przedsiębiorstwom powiązanym⁸⁷, bez odniesienia do oceny ich zasadności czy rynkowości⁸⁸. Również w literaturze podkre-

⁸² Tak m.in.: E. Malec, D. Roszkowski, *Ceny transferowe. Jak prawidłowo dokumentować transakcje, by zminimalizować ryzyko podatkowe*, Gdańsk 2006, s.12; *Międzynarodowy słownik podatkowy*, red. S.M. Lyons, przeł. A. Krawczyk, Warszawa 1997, s. 500.

⁸³ Zob. S. Sojak, D. Baćkowski, *Ceny transferowe. Aspekt...*, s. 41 oraz J. Wyciśłok, *Ceny transferowe. Przedsiębiorstwa powiązane. Przerzucanie dochodów*, Warszawa 2010, s. 2.

⁸⁴ *Międzynarodowy słownik...*, red. M.S. Lyons, s. 500; J.W. Wiktor, R. Oczkowska, A. Żbikowska, *Marketing międzynarodowy. Zarys problematyki*, Warszawa 2008, s. 239.

⁸⁵ J.F. Mika, *Ceny transferowe. Komentarz do rozporządzenia. Metody ustalania i szacowania cen transferowych. Analiza porównywalności. Przykłady*, Warszawa 2017, s. XIV.

⁸⁶ *Dokumentacja podatkowa...*, red. M. Jamróży, s. 31.

⁸⁷ Wytyczne OECD, s. 17.

⁸⁸ Tak również P. Wiśniewski, W. Komer, *Ceny...*, s. 18.

śla się, że nie należy automatycznie zakładać, iż podmioty powiązane starają się manipulować swoimi zyskami, a konieczność korygowania cen transferowych zgodnie z zasadą ceny rynkowej powstaje niezależnie od jakiegokolwiek podjętego przez strony zobowiązania umownego do zapłacenia specjalnej ceny lub od jakiegokolwiek zamiaru zminimalizowania podatku⁸⁹. Nierzadko bowiem ceny transferowe wykorzystywane są do oceny efektywności gospodarowania w obrębie grupy kapitałowej, gdyż osoby zarządzające poszczególnymi jednostkami w grupie działają podobnie jak osoby zarządzające przedsiębiorstwami funkcjonującymi samodzielnie, zmierzając do maksymalizacji osiąganego przez ich jednostki zysku⁹⁰. Wreszcie na szeroki sposób pojmowania pojęcia ceny transferowej (czy właściwie – ceny transakcyjnej) wskazywała dyspozycja wspomnianego wcześniej art. 3 pkt 10 o.p. w wersji obowiązującej do 31.12.2018 r. W oparciu o tę regulację cena transferowa (transakcyjna) mogła odpowiadać cenie rynkowej, ale mogła też być od niej różna i skutkować pomniejszeniem albo podwyższeniem podstawy opodatkowania w stosunku do poziomu, jaki zachodziłby, gdyby była to cena rynkowa⁹¹.

Pojęcie cen transferowych powinno być zatem terminem neutralnym⁹², a w obszarze zainteresowania zagadnieniem cen transferowych powinny mieścić się wszystkie ceny ustanowione w wymianie wewnątrzkorporacyjnej, tj. w transakcjach zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi, niezależnie od przyczyn i przesłanek ich ukształtowania⁹³.

Jak zostało już wspomniane, na gruncie ustaw o podatkach dochodowych definicja legalna ceny transferowej pojawiła się 1.01.2019 r., z chwilą wejścia w życie art. 11a ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. Bez wątpienia

⁸⁹ K. Bany, *Renegocjowane konwencje o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Biuletyn Skarbowy” 2003/1, s. 33.

⁹⁰ S. Sojak, *Metodologia ustalania cen transferowych w przedsiębiorstwach powiązanych*, Warszawa 1999, s. 10.

⁹¹ Por. H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 3 Ustawy Ordynacja podatkowa*, Legalis 2019.

⁹² Por. H. Hamaekers, K. Holmes, J. Głuchowski, T. Kardach, W. Nykiel, *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Warszawa 2006, s. 179.

⁹³ E. Najlepszy, *Międzynarodowe finanse przedsiębiorstw*, Poznań 1993, s. 219–220.

impulsem do dokonania zmiany i uzasadnieniem wprowadzenia do polskiego prawa podatkowego nowej definicji cen transferowych stała się aktualizacja Wytycznych OECD opublikowana 10.07.2017 r.⁹⁴ oraz dostosowanie obowiązujących w Rzeczypospolitej Polskiej regulacji w zakresie cen transferowych do zmieniającego się otoczenia prawnego i gospodarczego⁹⁵.

Zgodnie z art. 11a ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.⁹⁶ przez cenę transferową należy rozumieć rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cenę, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy. W definicji zauważalna jest pewna nieścisłość – za nieprawidłowe można uznać wskazanie wyniku finansowego jako przykładu rezultatu finansowego, gdyż co do zasady wynik finansowy w doktrynie ekonomii utożsamiany jest z rezultatem finansowym⁹⁷.

Poddając obowiązującą obecnie definicję ceny transferowej dalszej analizie, należy skupić się na jej poszczególnych elementach. Po pierwsze, definicja z art. 11a ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. wskazuje na to, że cena transferowa jest rezultatem finansowym czy efektem, konsekwencją zakończonej transakcji⁹⁸. Obecnie obowiązująca definicja ceny transferowej akcentuje przy tym wszystkie możliwe efekty transakcji z ekonomicznego punktu widzenia, nie ograniczając ich formą tzw. katalogu zamkniętego⁹⁹, celem identyfikacji „rezultatu finansowego warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań” w transakcjach kon-

⁹⁴ Por. H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 3...*, Legalis 2019; M. Popławski, *Art. 3. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX 2019.

⁹⁵ 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, Sejm VIII kadencji.

⁹⁶ Tożsama definicja wprowadzona została w art. 23m ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. oraz – w drodze odwołania – w art. 3 pkt 10 o.p.

⁹⁷ *Instrukcje księgowe i podatkowe*, red. A. Hołda, Warszawa 2021, s. 321.

⁹⁸ J.F. Mika, *Ceny transferowe. Komentarz do rozporządzeń. Metody szacowania i analizy cen transferowych...*, 2019, s. 18–19.

⁹⁹ J.F. Mika, *Dokumentacje podatkowe*, Warszawa 2019, s. 12–13.

trolowanych¹⁰⁰. Po drugie, rezultat osiągany jest poprzez zastosowanie warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań pomiędzy stronami transakcji. Wreszcie zgodnie z dyspozycją art. 11a ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. rezultat ten nie może być ograniczany wyłącznie do wartości nominalnej transakcji (ceny i wynagrodzenia), lecz musi być rozciągany również na wynik finansowy lub inny wskaźnik finansowy (w tym również na marżę brutto czy zyskowność sprzedaży)¹⁰¹. Stąd według nowej definicji legalnej ceną transferową będzie:

- 1) cena pojmowana jako określona wartość pieniężna stanowiąca ekwiwalent danego dobra lub usługi;
- 2) wynagrodzenie, czyli kwota należna za dane dobro lub usługę obejmująca płacę i inne składniki wynagrodzenia z tytułu zatrudnienia;
- 3) wynik finansowy stanowiący różnicę pomiędzy przychodem podatnika a kosztami uzyskania przychodu; lub wreszcie
- 4) wskaźnik finansowy, a więc relację pomiędzy dwoma lub więcej danymi finansowymi¹⁰².

Od 1.01.2019 r. tak szerokie rozumienie pojęcia ceny transferowej odróżnia ją od definicji ceny transakcyjnej z art. 3 pkt 10 o.p. oraz tych wypracowanych przez doktrynę. Wcześniej cena transferowa utożsamiana była właściwie z nominałem transakcji (odpowiednio ceną lub wynagrodzeniem). Tymczasem zgodnie z aktualnie obowiązującymi przepisami ceną transferową są również wybrane wskaźniki rentowności, co jest istotnym rozszerzeniem względem wcześniej obowiązujących regulacji¹⁰³.

W doktrynie wskazuje się już na mankamenty zaproponowanej w art. 11a ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. definicji, zarzucając jej w szczególności zbytne rozszerzenie definicji względem modelu z Wytycznych OECD, a ponadto – zawężenie istoty ceny transferowej wyłącznie do transakcji

¹⁰⁰ K. Gil, A. Obońska, A. Waclawczyk, A. Walter, *Komentarz do art. 11a Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Legalis 2019, nb 2.

¹⁰¹ Por. szerzej: R. Patterson, *Kompendium terminów z zakresu rachunkowości i finansów po polsku i po angielsku*, przeł. E. Kieres, Warszawa 2002, s. 495–507.

¹⁰² J. F. Mika, *Komentarz do art. 11a...*, nt 3.2.

¹⁰³ Por. *Instrukcje...*, red. A. Hołda, s. 321–322.

zrealizowanej¹⁰⁴. Skoro bowiem obowiązująca definicja nazywa cenę transferową „rezultatem transakcji”, to nie będzie konieczne uzasadnienie ceny w stosunku do transakcji (umowy), która została co prawda uzgodniona przez strony, jednak nie została zrealizowana.

Na gruncie obecnie obowiązującej definicji aktualne są wcześniejsze rozważania dotyczące neutralnego charakteru pojęcia ceny transferowej. Wciąż brak jest podstaw, by pojęciu temu nadawać znaczenie pejoratywne. Definicją z art. 11a ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. objęte będą zatem wszystkie rezultaty finansowe transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązаныmi, niezależnie od tego, czy są one zbieżne z szeroko rozumianymi warunkami rynkowymi. Na gruncie art. 11a ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. pojęcie ceny transferowej będzie jednak mogło być z sukcesem rozszerzane nie tylko na cenę czy wynagrodzenie zawarte w transakcji, ale również na inne wskaźniki finansowe, które z tą transakcją są związane, w tym również na marżę.

1.4. Podmioty obowiązane do przestrzegania regulacji w zakresie cen transferowych

Ceny transferowe ze względu na swoje ściśle związane z zagadnieniem przerzucania dochodów odnoszą się do relacji pomiędzy podmiotami powiązаныmi¹⁰⁵. Podatnicy mogą w zasadzie bez ograniczeń¹⁰⁶ ustalać swoje ceny i warunki w transakcjach zawieranych z podmiotami niepowiązаныmi¹⁰⁷, tak długo, jak długo znajdują one uzasadnienie

¹⁰⁴ J.F. Mika, *Ceny transferowe. Komentarz do rozporządzeń. Metody szacowania i analizy cen transferowych...*, 2019, s. 18.

¹⁰⁵ Por. W. Dmoch, *Komentarz do art. 11...*, Legalis 2018.

¹⁰⁶ Nie dotyczy to jednak transakcji zawieranych z podmiotami mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową lub zagranicznym zakładem położonym na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. Transakcje te na podstawie art. 11i u.p.d.o.p. podlegają podobnym ograniczeniom jak transakcje zawierane z podmiotami powiązаныmi, w szczególności co do obowiązku ustalania ceny na poziomie rynkowym.

¹⁰⁷ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Izby Skarbowej z 24.08.2018 r., 0111-KDIB2-1.4010.322.2018.1.MJ, LEX.

ekonomiczne. Dopiero istnienie swoistych relacji pomiędzy stronami transakcji aktualizuje obowiązek przestrzegania regulacji dotyczących cen transferowych i umożliwia organom podatkowym oszacowanie dochodu podatników wynikające z takich transakcji. Skoro o cenach transferowych będziemy mówić wyłącznie w odniesieniu do transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi, relacje pomiędzy podmiotami transakcji będą kluczowe dla weryfikacji tego, czy znajdują do niej zastosowanie obowiązki w zakresie stosowania cen rynkowych oraz należytego dokumentowania transakcji¹⁰⁸. Powszechnie stosowana na gruncie cen transferowych zasada ceny rynkowej bazuje przy tym na tzw. *separate entity approach*, traktując każdy z podmiotów powiązanych jako odrębnego uczestnika rynku¹⁰⁹. Od każdego z tych uczestników administracje podatkowe będą wymagały wykazania i opodatkowania na ich terytorium takiego dochodu, jaki zostałby opodatkowany przez niezależne przedsiębiorstwo¹¹⁰.

Adresatami norm dotyczących cen transferowych są przede wszystkim tzw. przedsiębiorstwa wielonarodowe (ang. *multinational enterprises*, MNE). Pojęcie to, często wykorzystywane w literaturze zagranicznej, zostało zaczerpnięte z Wytycznych OECD, które za takowe uznają przedsiębiorstwo wchodzące w skład grupy przedsiębiorstw powiązanych prowadzących działalność w dwóch albo większej liczbie krajów¹¹¹. Za przedsiębiorstwo wielonarodowe należy zatem uznać podmiot, który posiada, kontroluje lub zarządza jednostkami gospodarczymi w więcej niż jednym kraju¹¹². Choć zazwyczaj w strukturze przedsiębiorstwa wielonarodowego (sprzedającego swoje towary lub usługi w więcej niż jednym kraju) będzie występować spółka dominująca z siedzibą w kraju pochodzenia oraz wiele zagranicznych jednostek zależnych, pomiędzy

¹⁰⁸ P. Babicz, D. Langer-Babicz, M. Paszek, E. Ścierańska, *Ceny transferowe. Lokalna...*, red. E. Ścierańska, s. 49–50.

¹⁰⁹ S. Mayer, *Formulary Apportionment for the Internal Market*, Amsterdam 2009, s. 7.

¹¹⁰ R. Ackerman, E. Chorvat, *Modern Financial Theory and Transfer Pricing*, „The George Mason Law Review” 2001–2002/10, s. 637.

¹¹¹ Wytyczne OECD (2017), s. 28.

¹¹² H.J. Dunning, S.M. Lundam, *Multinational Enterprises and the Global Economy*, Chaltenham 2008, s. 3; S. Sojak, D. Baćkowski, *Ceny transferowe. Aspekt...*, s. 13.

którymi będą istnieć powiązania strategiczne¹¹³, to posługiwanie się tu terminem „przedsiębiorstwa” w miejsce terminu „spółka” ma na celu uwypuklenie, że dla istnienia przedsiębiorstw wielonarodowych bez znaczenia jest forma, w jakiej zorganizowane są te jednostki¹¹⁴. Do pojęcia przedsiębiorstwa wielonarodowego odwołuje się również rezolucja DCT UE, definiująca je jako grupę stowarzyszonych przedsiębiorstw, które prowadzą działalność w przynajmniej dwóch krajach¹¹⁵. Według tej definicji przedsiębiorstwo wielonarodowe będzie stanowiło jedną z jednostek wielozakładowej grupy, której działalność rozciąga się na kilka jurysdykcji podatkowych¹¹⁶.

Fakt prowadzenia przez przedsiębiorstwo działalności o charakterze wielonarodowym może przy tym być określany:

- 1) operacyjnie – gdzie znaczenie ma własność lub kontrola nad aktywami generującymi dochody w więcej niż jednym kraju;
- 2) strukturalnie – gdzie wielonarodowość przedsiębiorstwa określana jest według organizacji przedsiębiorstwa;
- 3) funkcjonalnie – w którym to przypadku nacisk kładziony jest na zasięg działalności przedsiębiorstwa (np. na liczbę posiadanych oddziałów czy skalę sprzedaży generowanej za granicą);
- 4) behawioralnie – z uwzględnieniem stopnia scentralizowania działalności przedsiębiorstwa i jego geocentryczności¹¹⁷.

W polskiej literaturze mianem przedsiębiorstwa wielonarodowego określa się przedsiębiorstwa, które bez względu na formę prawną samodzielnie bądź też wspólnie z innym przedsiębiorstwem pozostającym pod jego kontrolą prowadzi działalność gospodarczą w dwóch lub więcej

¹¹³ A.C. Shapiro, P. Hanouna, *Multinational Financial Management*, Hoboken 2020, s. 5.

¹¹⁴ K. Vogel, H.A. Shannon III, R.L. Doernberg, K. van Raad, *United States Income Tax Treaties*, Haga–Londyn–Boston 1995, s. 427.

¹¹⁵ Rezolucja DCT UE, sekcja 5 załącznika do Kodeksu postępowania w sprawie dokumentacji cen transferowych dla przedsiębiorstw stowarzyszonych w Unii Europejskiej.

¹¹⁶ R.E. Caves, *Multinational Enterprise and Economic Analysis*, Cambridge 1996, s. 1.

¹¹⁷ P.J. Buckley, *A Critical View of Theories of the Multinational Enterprise* [w:] P.J. Buckley, M. Casson, *The Economic Theory of the Multinational Enterprise*, London–Basingstoke 1985, s. 1; H.J. Dunning, S.M. Lundan, *Multinational...*, s. 3–7; A.M. Dereń, *Przerzucanie...*, s. 8–12.

państwach¹¹⁸. O statusie przedsiębiorstwa wielonarodowego powinna przy tym świadczyć raczej postawa przedsiębiorstwa wyrażająca się w globalnym myśleniu organizacji niż jego wielkość i rozmieszczenie aktywów¹¹⁹. W doktrynie wskazuje się również, że przedsiębiorstwo wielonarodowe traktuje cały świat jako jeden rynek zbytu, angażując wszystkie swe zasoby, by zapewnić sobie optymalne korzyści i optymalną pozycję we wszystkich obszarach, nie wyłączając tych podatkowych¹²⁰.

Wielkość, rozproszenie geograficzne, elastyczność struktur oraz opisana powyżej globalna strategia sprawiają, że siły rynkowe wywierają mniejszy wpływ na sytuację takich podmiotów¹²¹. Cechą charakterystyczną i wspólną dla przedsiębiorstw wielonarodowych będą liczne powiązania o zróżnicowanym charakterze łączące poszczególne jednostki (podmioty) działające w ramach tych przedsiębiorstw¹²².

Choć pojęcie przedsiębiorstw wielonarodowych jest obecne w polskiej doktrynie prawa podatkowego¹²³, polskie regulacje podatkowe zamiast odwoływania się do definicji przedsiębiorstwa wielonarodowego skupiają się na relacjach łączących dwie strony danej transakcji, uwypuklając znaczenie istniejących pomiędzy nimi powiązań. To właśnie ta kwestia będzie silnie podkreślana w polskim ustawodawstwie dotyczącym cen transferowych. Powiązania te będą niejako definiować zastosowanie tej tematyki do transakcji pomiędzy danymi podmiotami. Oczywiście pochodzące z różnych krajów podmioty powiązane w rozumieniu polskiego prawa podatkowego najczęściej będą jednocześnie uznawane za podmioty wchodzące w skład tego samego przedsiębiorstwa wielonarodowego.

¹¹⁸ M. Wasiński, *Odpowiedzialność przedsiębiorstw wielonarodowych za naruszenia praw człowieka*, SPE 2010/81, s. 159.

¹¹⁹ A.C. Shapiro, P. Hanouna *Multinational Financial Management*, Prentice Hall 1996, s. 6; M. Krzewski, C. Maliszewski, S. Michalak, *Transfer...*, s. 8.

¹²⁰ L. Żurawicki, *Korporacje wielonarodowe w handlu światowym*, Warszawa 1983, s. 28.

¹²¹ M. Krzewski, C. Maliszewski, S. Michalak, *Transfer...*, s. 7.

¹²² A.M. Dereń, *Przerzucanie...*, s. 11.

¹²³ Por. np. J. Symonides, *Odpowiedzialność korporacji wielonarodowych za przestrzeganie i promocję praw człowieka* [w:] *Globalizacja a stosunki międzynarodowe*, red. E. Haliżak, R. Kuźniar, J. Symonides, Warszawa 2003, s. 264 i n.; A. Wyrozumska, *Umowy międzynarodowe. Teoria i praktyka*, Warszawa 2006, s. 111–112.

dowego. Niemniej, biorąc pod uwagę treść polskich ustaw o podatkach dochodowych, należy wskazać, że centralnym kryterium stosowania do danych transakcji regulacji dotyczących cen transferowych są powiązania pomiędzy stronami transakcji.

Polskie przepisy podatkowe rozróżniają kilka rodzajów powiązań warunkujących objęcie danych relacji instrumentami właściwymi dla cen transferowych. Należy uznać, że wszystkie typy są równorzędne. Na gruncie cen transferowych znaczenie ma wyłącznie kwestia istnienia powiązania pomiędzy podmiotami, zaś ich rodzaj nie ma wpływu na stosowanie regulacji cen transferowych do danej transakcji czy zakres wynikających stąd obowiązków sprawozdawczych¹²⁴.

Sposób rozumienia powiązań pomiędzy podmiotami ulegał przy tym w polskim ustawodawstwie podatkowym zmianom i ewolucji. Dla pełnego obrazu należy odnieść się w tym zakresie do regulacji obowiązujących do 31.12.2018 r. oraz po tej dacie. Obie regulacje zostaną omówione odrębnie.

1.4.1. Zasady obowiązujące do 31.12.2018 r.

Do końca roku 2018 kwestię powiązań pomiędzy podmiotami powiązanymi regulował art. 11 u.p.d.o.p. Dyspozycja omawianego artykułu przewidywała rozróżnienie pomiędzy powiązaniami o charakterze międzynarodowym i zagranicznym¹²⁵. W przypadku powiązań i charakterze międzynarodowym do końca 2018 r. znaczenie miała relacja podmiotu krajowego z zagranicznym. Przez „podmiot krajowy” należało rozumieć osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, a mającą miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podczas gdy „podmiot

¹²⁴ J. Li, *People's Republic of China: Domestic Enterprise Income Tax*, „Bulletin of Fiscal Documentation” 1995/49/2.

¹²⁵ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 1050–1055.