

CENY TRANSFEROWE

**Analizy porównawcze,
dokumentacje, compliance**

Radostaw Piekarz, Tomasz Kosieradzki, Anna Rynkowska

CENY TRANSFEROWE

**Analizy porównawcze,
dokumentacje, compliance**

Radostaw Piekarz, Tomasz Kosieradzki, Anna Rynkowska

Stan prawny na 1 września 2021 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Tomasz Pietrzak

Opracowanie redakcyjne
Katarzyna Paterak-Kondek

Projekt okładek serii
Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

Poszczególne części książki przygotowali:

Radosław Piekarczyk – rozdziały: 5.1, 5.2, 5.3, 5.4, 5.5, 6.2, 6.4, 6.5, 6.6

Tomasz Kosieradzki – rozdziały: 1, 2, 3, 6.1, 6.3, 6.7, 6.8

Anna Rynkowska – rozdziały: 4, 5.6



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., 2021

ISBN 978-83-8246-454-2

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przykopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów	15
Wstęp	17
Rozdział I	
Definicje legalne	19
1. Obszary badawcze	19
2. Podmioty powiązane	19
2.1. Pojęcie powiązania i jego rodzaje	19
2.2. Powiązania wynikające z wywierania znaczącego wpływu	21
2.2.1. Powiązania bezpośrednie lub pośrednie	21
2.2.2. Powiązania o charakterze kapitałowym i zarządczo-kontrolnym	23
2.2.3. Powiązania o charakterze osobowym	25
2.3. Sztuczne struktury właścicielskie	27
2.4. Kiedy powstaje powiązanie – czy ma to znaczenie	28
2.5. Jak badać powiązania i je dokumentować	29
3. Transakcje z podmiotami z rajów podatkowych	31
3.1. Regulacje obowiązujące w latach 2019–2020	31
3.2. Regulacje obowiązujące począwszy od 2021 r.	32
4. Wyłączenie obowiązku sporządzania dokumentacji	36
5. Cena transferowa	38
6. Transakcja kontrolowana	39
7. Zasada ceny rynkowej	45
7.1. Zasada ceny rynkowej w ustawodawstwie polskim	45
7.2. Zasada <i>arm's length</i> w Wytycznych OECD	46
Rozdział II	
Analiza transakcji na potrzeby cen transferowych	51
1. Uwagi ogólne	51
2. Analiza transakcji	53
2.1. Zasady analizy	53
2.2. Analiza umowy	55
2.3. Analiza funkcjonalna	57

2.3.1. Wprowadzenie	57
2.3.2. Analiza pełnionych funkcji	57
2.3.3. Analiza zaangażowanych aktywów	58
2.3.4. Analiza ryzyka	60
2.4. Analiza i charakterystyka przedmiotu transakcji	70
2.5. Analiza okoliczności zawarcia transakcji	71
2.6. Analiza strategii gospodarczej	72
3. Recharakteryzacja transakcji	73
3.1. <i>Ratio legis</i> regulacji	73
3.2. Przesłanki stosowania regulacji	75
3.2.1. Przesłanki ogólne	75
3.2.2. Przesłanki szczególne	75
3.3. Skutki stosowania przepisów	78
3.4. Ograniczenie stosowania przepisów o recharakteryzacji transakcji i pominięciu	79

Rozdział III

Metody weryfikacji cen transferowych	81
1. Uwagi ogólne	81
2. Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej (PCN)	85
2.1. Wstęp	85
2.2. Omówienie metody	85
2.3. Przeprowadzenie analizy porównywalności transakcji	87
2.4. Praktyczne wskazówki dotyczące stosowania metody porównywalnej ceny niekontrolowanej	96
3. Metoda rozsądnej marży („koszt plus”)	97
3.1. Wstęp	97
3.2. Omówienie metody	97
3.3. Praktyczne wskazówki dla zastosowania metody „koszt plus”	102
4. Metoda ceny odprzedaży (RPM)	102
4.1. Wstęp	102
4.2. Omówienie metody	103
4.3. Praktyczne wskazówki przy stosowaniu metody ceny odprzedaży	109
5. Metoda marży transakcyjnej netto (TNMM)	109
5.1. Wstęp	109
5.2. Omówienie metody	110
5.3. Kryteria porównywalności	113
6. Metoda podziału zysku (<i>Profit Split Method</i>)	115
6.1. Wstęp	115
6.2. Metoda podziału zysku w Wytycznych OECD	115
6.3. Omówienie metody	118
6.4. Określenie zysku do podziału	125
7. Inna metoda	129

Rozdział IV**Odpowiedzialność osób zarządzających i podmiotu zbiorowego**

za naruszenie przepisów dotyczących cen transferowych	131
1. Uwagi wstępne	131
2. Sankcje wynikające z przepisów karnoskarbowych	132
2.1. Naruszenie obowiązku złożenia oświadczenia o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych	133
2.2. Naruszenie obowiązku składania dyrektorowi KAS informacji o cenach transferowych (TPR)	135
2.3. Przedawnienie w przepisach karnoskarbowych	136
3. Sankcje przewidziane na gruncie prawa podatkowego	136
3.1. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe	137
3.1.1. Warunki zastosowania sankcji	137
3.1.2. Wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego – stawka podstawowa 10%	138
3.1.3. Wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego – stawka podwojona	139
3.1.4. Wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego – stawka potrojona	141
3.1.5. Przedawnienie dodatkowego zobowiązania podatkowego	142
3.1.6. Egzekucja dodatkowego zobowiązania podatkowego	142
3.2. Opodatkowanie 50% stawką kwoty doszacowania z tytułu niezgodności warunków transakcji z zasadą ceny rynkowej	143
3.2.1. Warunki zastosowania sankcji	143
3.2.2. Przedawnienie	144
3.2.3. Egzekucja podatku ustalonego z zastosowaniem stawki 50%	145
4. Odpowiedzialność podmiotu zbiorowego	145
4.1. Definicja podmiotu zbiorowego	146
4.2. Potwierdzenie popełnienia przestępstwa	146
4.3. Element korzyści jako warunek odpowiedzialności	147
4.4. Relacja pomiędzy sprawcą czynu zabronionego a podmiotem zbiorowym	147
4.5. Kwestia winy jako warunek odpowiedzialności podmiotu zbiorowego	148
4.6. Przestępstwa osoby fizycznej uzasadniające zastosowanie przepisów o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych	149
4.7. Sankcje karne dla podmiotu zbiorowego i dyrektywy wymiaru kary	150
4.8. Przedawnienie	151

Rozdział V

Analiza danych	153
1. Uwagi ogólne	153
2. Statystyka opisowa	155

2.1. Miary tendencji centralnej	155
2.2. Miary zmienności	157
2.3. Obserwacje odstające	158
3. Regresja liniowa	161
3.1. Wprowadzenie	161
3.2. Analiza kwartyłowa	164
3.3. Opis postępowania	164
3.3.1. Dobór zmiennych do modelu	165
3.3.2. Budowa modelu	167
3.3.3. Predykcja	170
4. Analiza skupień	171
4.1. Wprowadzenie	171
4.2. Opis postępowania	172
4.2.1. Metoda klastrowania	172
4.2.2. Metryka odległości	172
4.2.3. Liczba klastrow	173
4.2.4. Klastrowanie	174
5. Klasyfikacja	175
5.1. Dobór zmiennych do modelu – korelacje	175
5.2. Dobór zmiennych do modelu – zmienność (wariancja zerowa lub bliska zerowej)	177
5.3. Budowa modelu – model pierwotny	177
5.4. Budowa modelu – ocena	178
5.5. Rezultaty	180
6. Udział biegłego w postępowaniu podatkowym dotyczącym cen transferowych	181
6.1. Uwagi wstępne	181
6.2. Instytucja biegłego w postępowaniu podatkowym	181

Rozdział VI

Analiza przypadków	185
1. Produkcja kontraktowa	185
1.1. Opis przypadku	185
1.2. Na co zwrócić uwagę	186
1.3. Dokumentacja cen transferowych	186
1.3.1. Moduł I — opis podatnika	186
1.3.2. Moduł II – transakcja produkcji kontraktowej (sprzedaż towarów na rzecz zleceniodawców)	191
1.4. Analiza porównawcza	197
1.4.1. Wskazanie metody weryfikacji cen transferowych	197
1.4.2. Wskazanie strony lub transakcji podlegającej badaniu w ramach analizy cen transferowych	198
1.4.3. Opis analizy porównawczej – analiza na podstawie InfoCredit	198
1.5. Informacja o cenach transferowych	206

2. Pożyczka	206
2.1. Opis przypadku nr 1	206
2.2. Analiza cen transferowych przypadku nr 1	207
2.2.1. Zagadnienia wstępne	207
2.2.2. Transakcja będąca przedmiotem analizy	209
2.2.3. Analiza zgodności – podstawa prawna	209
2.2.4. Uzasadnienie wyboru metody weryfikacji ceny transferowej	210
2.2.5. Opis źródeł danych wykorzystanych do wyceny	210
2.2.6. Opis oraz uzasadnienie założeń przyjętych w procesie wyszukiwania danych	211
2.2.7. Obliczenie ratingu dla spółek nienotowanych na giełdach	213
2.2.8. Obliczenie poziomu oprocentowania w zależności od ratingu	214
2.2.9. Uzasadnienie przyjętego punktu z przedziału wartości przedmiotu transakcji kontrolowanej	217
2.2.10. Opis oraz uzasadnienie założeń przyjętych do prognoz, opis źródła wykorzystanych danych oraz wskazanie celu prognozy w przypadku gdy zastosowanie techniki wyceny wymaga zastosowania prognozy	219
2.2.11. Analiza wrażliwości wskazująca wpływ zmian poszczególnych założeń na wynik wyceny	219
2.3. Dokumentacja cen transferowych (część transakcyjna) przypadku nr 1	219
2.3.1. Przedmiot i rodzaj transakcji kontrolowanej	219
2.3.2. Informacja o podmiotach powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej	220
2.3.3. Analiza funkcjonalna podmiotów powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej z uwzględnieniem istotnych zmian w porównaniu do poprzedniego roku obrotowego	220
2.3.4. Sposób kalkulacji ceny transferowej wraz z przyjętymi założeniami	224
2.3.5. Wartość transakcji kontrolowanej z podziałem na kontrahentów	224
2.3.6. Otrzymane lub przekazane płatności związane z transakcją kontrolowaną	225
2.3.7. Umowy, porozumienia wewnątrzgrupowe lub inne dokumenty, dotyczące transakcji kontrolowanej	225
2.3.8. Porozumienia lub interpretacje podatkowe dotyczące transakcji kontrolowanej, w tym uprzednie porozumienia cenowe zawarte z administracjami podatkowymi państw innych niż RP	225
2.3.9. Analiza cen transferowych	225
2.3.10. Informacje finansowe	226
2.4. Opis przypadku nr 2	226

2.5. Analiza cen transferowych przypadku nr 2	227
2.5.1. Wprowadzenie	227
2.5.2. Analiza zgodności. Podstawa prawna	228
2.5.3. Uzasadnienie wyboru metody weryfikacji ceny transferowej	229
2.5.4. Opis źródeł danych wykorzystanych do wyceny	229
2.5.5. Opis oraz uzasadnienie założeń przyjętych w procesie wyszukiwania danych	229
2.5.6. Uzyskane wyniki	230
2.5.7. Uzasadnienie przyjętego punktu z przedziału wartości przedmiotu transakcji kontrolowanej	231
2.5.8. Opis oraz uzasadnienie założeń przyjętych do prognoz, opis źródła wykorzystanych danych oraz wskazanie celu prognozy w przypadku gdy zastosowanie techniki wyceny wymaga zastosowania prognozy	232
2.5.9. Analiza wrażliwości wskazująca wpływ zmian poszczególnych założeń na wynik wyceny	232
2.6. Dokumentacja cen transferowych (część transakcyjna)	232
2.6.1. Przedmiot i rodzaj transakcji kontrolowanej	232
2.6.2. Informacja o podmiotach powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej	233
2.6.3. Analiza funkcjonalna podmiotów powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej z uwzględnieniem istotnych zmian w porównaniu do poprzedniego roku obrotowego	233
2.6.4. Sposób kalkulacji ceny transferowej wraz z przyjętymi założeniami	236
2.6.5. Wartość transakcji kontrolowanej z podziałem na kontrahentów	237
2.6.6. Otrzymane lub przekazane płatności związane z transakcją kontrolowaną	237
2.6.7. Umowy, porozumienia wewnątrzgrupowe lub inne dokumenty, dotyczące transakcji kontrolowanej	238
2.6.8. Porozumienia lub interpretacje podatkowe dotyczące transakcji kontrolowanej, w tym uprzednie porozumienia cenowe zawarte z administracjami podatkowymi państw innych niż RP	238
2.6.9. Analiza cen transferowych	238
2.6.10. Informacje finansowe	238
3. Usługi wsparcia (poza <i>safe harbour</i>)	239
3.1. Opis przypadku	239
3.2. Dokumentacja cen transferowych	240
3.2.1. Moduł I – Opis podatnika	240
3.2.2. Moduł II – Transakcja: usługi w zakresie obsługi i rozwoju Systemu Wymiany Informacji	244

3.3. Analiza porównawcza	251
3.3.1. Wskazanie metody weryfikacji cen transferowych	251
3.3.2. Wskazanie strony lub transakcji podlegającej badaniu w ramach analizy cen transferowych	252
3.3.3. Opis procesu wyszukiwania i doboru danych oraz wskazanie źródeł tych danych, wraz z uzasadnieniem doboru kryteriów wyszukiwania oraz istotnych założeń przyjętych na potrzeby dokonania analizy	252
3.4. Informacja o cenach transferowych	261
4. Licencja	261
4.1. Opis przypadku	261
4.2. Analiza cen transferowych – podstawa prawna	262
4.2.1. Transakcja będąca przedmiotem analizy	262
4.2.2. Uzasadnienie wyboru metody weryfikacji ceny transferowej	263
4.2.3. Opis oraz uzasadnienie założeń przyjętych w procesie wyszukiwania danych	263
4.2.4. Uzyskane wyniki	264
4.2.5. Uzasadnienie przyjętego punktu z przedziału wartości przedmiotu transakcji kontrolowanej	265
4.2.6. Opis oraz uzasadnienie założeń przyjętych do prognoz, opis źródła wykorzystanych danych oraz wskazanie celu prognozy – w przypadku gdy zastosowanie techniki wyceny wymaga zastosowania prognozy	266
4.2.7. Analiza wrażliwości wskazująca wpływ zmian poszczególnych założeń na wynik wyceny	266
4.3. Dokumentacja cen transferowych (część transakcyjna)	266
4.3.1. Przedmiot i rodzaj transakcji kontrolowanej	266
4.3.2. Informacja o podmiotach powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej	267
4.3.3. Analiza funkcjonalna podmiotów powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej z uwzględnieniem istotnych zmian w porównaniu do poprzedniego roku obrotowego	267
4.3.4. Sposób kalkulacji ceny transferowej wraz z przyjętymi założeniami	270
4.3.5. Wartość transakcji kontrolowanej z podziałem na kontrahentów	270
4.3.6. Otrzymane płatności związane z transakcją kontrolowaną	271
4.3.7. Umowy, porozumienia wewnątrzgrupowe lub inne dokumenty dotyczące transakcji kontrolowanej	271
4.3.8. Porozumienia lub interpretacje podatkowe dotyczące transakcji kontrolowanej, w tym uprzednie porozumienia cenowe zawarte z administracjami podatkowymi państw innych niż RP	271

4.3.9. Analiza cen transferowych	271
4.3.10. Zatwierdzone sprawozdania finansowe	271
4.3.11. Opis umożliwiający przyporządkowanie danych finansowych dotyczących transakcji kontrolowanej do pozycji sprawozdania finansowego, o którym mowa w § 2 pkt 4 lit. a r.d.c.t.p., lub do innych informacji w nim	272
4.4. Informacja o cenach transferowych	272
5. Sprzedaż wartości niematerialnych i prawnych	272
5.1. Opis przypadku	273
5.2. Analiza cen transferowych	273
5.2.1. Założenia	273
5.2.2. Metody wyceny wartości	274
5.2.3. Uzasadnienie wyboru metody	276
5.3. Opis analizy	279
5.3.1. Etap I – selekcja podmiotów zajmujących się produkcją rutynową i nieposiadających znaczących wartości niematerialnych i prawnych	282
5.3.2. Etap II – selekcja podmiotów będących producentami o rozwiniętych funkcjach – posiadającymi znaczące wartości niematerialne i prawne	285
5.4. Wycena wartości niematerialnych i prawnych	287
5.4.1. Ustalenie wartości przyszłych przychodów ze sprzedaży produktów ABC i DEF	288
5.4.2. Wyliczenie wysokości stopy dyskontowej	289
5.5. Wyliczenie wartości WNiP	291
5.5. Dokumentacja cen transferowych (część transakcyjna)	292
5.5.1. Przedmiot i rodzaj transakcji kontrolowanej	292
5.5.2. Informacja o podmiotach powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej	292
5.5.3. Analiza funkcjonalna podmiotów powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej z uwzględnieniem istotnych zmian w porównaniu do poprzedniego roku obrotowego	293
5.5.4. Sposób kalkulacji ceny transferowej wraz z przyjętymi założeniami	294
5.5.5. Wartość transakcji kontrolowanej z podziałem na kontrahentów	294
5.5.6. Otrzymane płatności związane z transakcją kontrolowaną	295
5.5.7. Umowy, porozumienia wewnątrzgrupowe lub inne dokumenty dotyczące transakcji kontrolowanej	295
5.5.8. Porozumienia lub interpretacje podatkowe dotyczące transakcji kontrolowanej, w tym uprzednie porozumienia cenowe zawarte z administracjami podatkowymi państw innych niż RP.	295

5.5.9. Analiza cen transferowych	295
5.5.10. Zatwierdzone sprawozdania finansowe	295
5.5.11. Opis umożliwiający przyporządkowanie danych finansowych dotyczących transakcji kontrolowanej do pozycji sprawozdania finansowego, o którym mowa w § 2 pkt 4	296
5.6. Informacja o cenach transferowych	296
6. Gwarancje	296
6.1. Opis przypadku – udzielenie gwarancji przez spółki zależne	297
6.2. Analiza cen transferowych	297
6.2.1. Ryzyko po stronie gwaranta	298
6.2.2. <i>Benefit test</i>	302
6.2.3. Podsumowanie	307
6.3. Opis przypadku – gwarancja poprawnego wykonania usługi	308
6.4. Analiza cen transferowych	309
6.4.1. Wycena transakcji	310
6.4.2. Metoda kosztowa	310
6.5. Dokumentacja cen transferowych (część transakcyjna)	313
6.5.1. Przedmiot i rodzaj transakcji kontrolowanej	313
6.5.2. Informacja o podmiotach powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej	313
6.5.3. Analiza funkcjonalna podmiotów powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej z uwzględnieniem istotnych zmian w porównaniu do poprzedniego roku obrotowego	314
6.5.4. Sposób kalkulacji ceny transferowej wraz z przyjętymi założeniami	317
6.5.5. Wartość transakcji kontrolowanej z podziałem na kontrahentów	318
6.5.6. Otrzymane lub przekazane płatności związane z transakcją kontrolowaną	318
6.5.7. Umowy, porozumienia wewnątrzgrupowe lub inne dokumenty dotyczące transakcji kontrolowanej	318
6.5.8. Porozumienia lub interpretacje podatkowe dotyczące transakcji kontrolowanej, w tym uprzednie porozumienia cenowe zawarte z administracjami podatkowymi państw innych niż RP	319
6.5.9. Analiza cen transferowych	319
6.5.10. Zatwierdzone sprawozdanie finansowe	319
6.5.11. Opis umożliwiający przyporządkowanie danych finansowych dotyczących transakcji kontrolowanej do pozycji sprawozdania finansowego, o którym mowa w § 2 pkt 4 lit. a r.d.c.t.p., lub do innych informacji w nim zawartych	319
6.6. Informacja o cenach transferowych	320

7. Obrót towarowy (agent)	320
7.1. Opis przypadku	320
7.2. Dokumentacja cen transferowych	321
7.2.1. Moduł I — opis podatnika	321
7.2.2. Moduł II – transakcja świadczenia usług agencyjnych na rzecz Styropian Budget Sp. z o.o.	325
7.3. Analiza porównawcza	331
7.3.1. Wskazanie metody weryfikacji cen transferowych	331
7.3.2. Opis analizy porównawczej – analiza na podstawie InfoCredit	333
7.3.3. Uzasadnienie powodów przyjęcia do analizy danych z wielu lat lub z jednego roku	338
7.3.4. Uzasadnienie wyboru wskaźnika finansowego przyjętego do tej analizy, jeżeli został zastosowany	338
7.3.5. Odniesienie ceny transferowej do wyniku analiz wraz z uzasadnieniem odchyleń, jeżeli wystąpiły	340
7.4. Informacja o cenach transferowych	341
8. Producent o rozwiniętych funkcjach	341
8.1. Opis przypadku	341
8.2. Dokumentacja cen transferowych	342
8.2.1. Moduł I — opis podatnika	342
8.2.2. Moduł II – transakcja sprzedaży towarów na rzecz podmiotów powiązanych	346
8.3. Analiza porównawcza	353
8.3.1. Wskazanie metody weryfikacji cen transferowych	353
8.3.2. Metoda marży transakcyjnej netto	353
8.4. Informacja o cenach transferowych	357
9. Restrukturyzacja	357
9.1. Opis przypadku	357
9.2. Ramy prawne	359
9.3. Analiza restrukturyzacyjna	363
9.3.1. Wstęp	363
9.3.2. Analiza stanu bez restrukturyzacji	364
9.3.3. Analiza stanu z restrukturyzacją	366
9.3.4. Wynik symulacji	368
9.4. Ekonomiczne podstawy szacowania opłaty za restrukturyzację	369
9.4.1. Zarys teoretyczny	369
9.4.2. Wyliczenia dla Alfaris	371

Wykaz skrótów

Akty prawne

- | | |
|------------|---|
| k.k.s. | – ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2021 r. poz. 408 ze zm.) |
| o.p. | – ustawa z 29.8.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.) |
| r.c.t.o.f. | – rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 870) |
| r.c.t.o.p. | – rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. poz. 2491 ze zm.) |
| r.d.c.t.f. | – rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 923) |
| r.d.c.t.p. | – 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) |
| r.i.c.t.f. | – rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie informacji o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. poz. 2515 ze zm.) |
| r.i.c.t.p. | – rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie informacji o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. poz. 2487 ze zm.) |
| u.o.p.z. | – ustawa z 28.10.2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (Dz.U. z 2020 r. poz. 358 ze zm.) |
| u.p.d.o.f. | – ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.) |
| u.p.d.o.p. | – ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.) |

Inne

- CEIDG – Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej
- FCT – Forum Cen Transferowych
- JTPF – Joint Transfer Pricing Forum
- KAS – Krajowa Izba Skarbowa
- KRS – Krajowy Rejestr Sądowy
- NBP – Narodowy Bank Polski
- Objaśnienia nr 3 – Objasnienia podatkowe w zakresie cen transferowych z 31.03.2021 r. – nr 3: Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej, <https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-w-zakresie-cen-transferowych-z-31-marca-2021-r---nr-3-metoda-porownywalnej-ceny-niekontrolowanej>
- OECD – Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
- Projekt objaśnień – projekt dokumentu Ministerstwa Finansów z 2.03.2021 r. pn. Objasnienia podatkowe w zakresie cen transferowych nr 4 – Domniemanie oraz należyta staranność, o których mowa w art. 11o ust. 1b u.p.d.o.p. oraz art. 23za ust. 1b ustawy o PIT, <https://www.podatki.gov.pl/media/6833/obja%C5%9Bnienia-podatkowe-w-zakresie-cen-transferowych-nr-4-domniemanie-oraz-nale%C5%BCyta-staranno%C5%9B%C4%87.pdf>
- Raport JTPF – Raport JTPF nt. zastosowania metody podziału zysku w krajach UE (*The application of the profit split method within the EU*), Bruksela, marzec 2019 r., https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/report_on_the_application_of_the_profit_split_method_within_the_eu_en.pdf
- Wytyczne OECD – Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych (*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*), 10.07.2017 r., <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>

Wstęp

Od roku 2019 obowiązują zmienione, bardziej szczegółowe regulacje w zakresie cen transferowych. W dużej liczbie przypadków zmiany przepisów wymuszają na wielu podatnikach konieczność pierwszego bezpośredniego kontaktu z tym zagadnieniem i podjęcie pierwszych, niejednokrotnie bardzo trudnych, kroków związanych z wypełnieniem obowiązków nałożonych przepisami. Z kolei inni podatnicy, którzy od wielu lat powielają treść przygotowanej dokumentacji, mogą być zaskoczeni zakresem, jaki obecnie obejmuje ta dokumentacja. Zaskoczenie niejednokrotnie może być pozytywne ze względu na fakt, że nowe przepisy mogą wyłączać obowiązek dokumentacyjny w odniesieniu do ich działalności jako całości lub w odniesieniu do wielu transakcji, które dotychczas były objęte obowiązkiem dokumentacyjnym.

Regulacje, które weszły w życie z dniem 1.01.2019 r., a zostały doprecyzowane w 2020 r., mają na celu przede wszystkim zawężenie obowiązku dokumentacyjnego do większych podmiotów i poprawienie jakości informacji przekazywanych organom podatkowym. Z drugiej strony jednak zmiany te rozszerzają zakres samej dokumentacji o trudne do przygotowania analizy porównawcze.

Główne zmiany, które obowiązują od 2019 r., dotyczą w szczególności:

- uregulowania w sposób odmienny niż dotychczas kryteriów warunkujących powstanie obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych,
- wprowadzenie ścisłych reguł przeprowadzania analizy cen transferowych,
- położenie nacisku raczej na analizę danych, nie zaś na opis transakcji.

Zmiany wprowadzane w przepisach od 2019 r. wymuszają na podatnikach zwrócenie na tę kwestię znaczącej uwagi, podobnie jak w przypadku przygotowania zeznania rocznego czy też sprawozdania finansowego.

Celem niniejszej publikacji jest poprowadzenie podatników przez przepisy dotyczące cen transferowych w sposób praktyczny. Podatnicy, którzy są zobligowani do sporządzenia dokumentacji, dowiedzą się z niej:

- przygotowanie jakich dokumentacji jest dla nich obowiązkowe,
- jakie informacje powinny zostać przekazane w treści dokumentacji, aby prawidłowo wywiązać się z obowiązku jej sporządzenia,

- jakie obowiązki sprawozdawcze wynikają z przepisów o cenach transferowych,
- jak i kiedy należy dokumentację aktualizować.

Książka zawiera przede wszystkim przykładowe wzory dokumentacji, które mogą być wykorzystane przez podatników przy spełnianiu obowiązku wynikającego z przepisów prawa. Dobór dokumentowanych rodzajów transakcji jest na tyle szeroki, że wierzymy, iż oddawana w Państwa ręce treść będzie miała uniwersalny charakter. Przedstawione przykładowe dokumentacje są efektem doświadczeń i wieloletniej pracy zespołu autorów. Pragniemy podkreślić, że przedstawione dokumentacje stanowią jedynie wzory, które mają charakter poglądowy. Każdy z przypadków omówionych w niniejszej książce powinien być analizowany przez Czytelników indywidualnie z uwzględnieniem zapisów umów łączących kontrahentów, rzeczywistego sposobu realizacji tychże umów oraz danych finansowych. W szczególności dane finansowe użyte w niniejszej publikacji mają charakter jedynie poglądowy i nie mogą zastępować analiz ekonomicznych czy analiz porównywalności transakcji. Ponadto, ze względu na i tak dużą objętość książki zdecydowaliśmy się na zamieszczenie jednego wzoru analizy porównawczej. Celem tej książki jest zarysowanie podstawowych zasad i reguł sporządzania dokumentacji, nie zaś podanie rozwiązania każdego przypadku z osobna, co i tak byłoby niemożliwe. Analizę taką jednak należy sporządzać dla wszystkich transakcji.

Niniejsza książka to także przegląd metod i technik, które mogą być zastosowane podczas analiz cen transferowych. Jednocześnie zwracamy uwagę na fakt, że zastosowanie każdej z tej metody zależy od faktów i okoliczności („facts and circumstances” – to sformułowanie pojawia się w Wytycznych OECD 118 razy, jest więc tylko nieco mniej istotne od analizy danych) danej sprawy. Ponadto zwracamy uwagę, że omówienie tych metod nie jest przejawem chęci matematyzowania praktyki cen transferowych. Niemniej tam, gdzie można zastosować metody analityczne, powinniśmy to robić zgodnie ze sztuką. W tym i tylko w tym kontekście przedstawiamy w niniejszej publikacji wiele metod i narzędzi statystycznych. Ich użycie musi być każdorazowo dopasowane do konkretnego przypadku. Kod napisany w programie R jest dostępny pod adresem <https://rpubs.com/RadekPiekarz/>

Rozdział I

DEFINICJE LEGALNE

1. Obszary badawcze

Ceny transferowe to regulacje dotyczące transakcji kontrolowanych pomiędzy podmiotami powiązanymi. Z tego też względu bardzo istotne jest prawidłowe określenie:

- 1) czym jest cena transferowa,
- 2) co to są podmioty powiązane,
- 3) jak należy identyfikować transakcję kontrolowaną.

Wszystkie te pojęcia są istotne z punktu widzenia zagadnienia cen transferowych. Ich prawidłowa interpretacja pozwala na identyfikację obowiązków związanych z cenami transferowymi, takimi jak sporządzenie dokumentacji cen transferowych, konieczność złożenia oświadczenia czy też informacji o cenach transferowych.

2. Podmioty powiązane

2.1. Pojęcie powiązania i jego rodzaje

Zgodnie z art. 11a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. oraz art. 23m ust. 1 pkt u.p.d.o.f. podmioty powiązane definiowane są jako podmioty:

- 1) z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot, lub
- 2) 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
- 3) spółkę niemającą osobowości prawnej i jej wspólników, lub
- 4) podatnika i jego zagraniczny zakład, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej – spółkę kapitałową wchodzącą w jej skład i jej zagraniczny zakład.

Za podmioty powiązane uznaje się również podmioty działające w ramach tak zwanych sztucznych struktur. Zgodnie z art. 11a ust. 4 u.p.d.o.p. oraz art. 23m ust. 4 pkt u.p.d.o.f. jeżeli pomiędzy podmiotami występują relacje, które nie są ustanawiane lub utrzymywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, w tym mające na celu manipulowanie strukturą właścicielską lub tworzenie cyrkularnych struktur właścielskich, to podmioty, pomiędzy którymi występują takie relacje, uznaje się za podmioty powiązane.

Rysunek 1.1. prezentuje wskazane w przytoczonych powyżej przepisach rodzaje powiązań.

Rysunek 1.1. Rodzaje powiązań



Źródło: opracowanie własne.

Należy stwierdzić, że powiązania rozpoznawane są:

- 1) ze względu na wywieranie znaczącego wpływu – jest to kategoria najbardziej rozbudowana i szczegółowa obejmująca powiązania zarówno kapitałowe, jak i o charakterze osobowym,
- 2) na poziomie relacji pomiędzy spółką osobową a jej wspólnikiem,
- 3) na poziomie relacji pomiędzy podatnikiem i jego zagranicznym zakładem,
- 4) w przypadku wykrycia sztucznych struktur, w ramach których starano się ukryć powiązania pomiędzy stronami transakcji.

Powiązania w relacji wspólnik i spółka osobowa, której jest on wspólnikiem, oraz podatnik i jego zagraniczny zakład są łatwo identyfikowalne i nie wymagają szczególnego omówienia. Pozostałe dwie kategorie powiązań są dużo bardziej skomplikowane. Z tego względu warto omówić je szczegółowo.

2.2. Powiązania wynikające z wywierania znaczącego wpływu

Nie wystarczy jednak samo zidentyfikowanie istnienia powiązania. Istotne jest, aby powiązanie to miało określony charakter, ale też i „stopień”. Przepisy wskazują na konieczność spełnienia przesłanki znaczącego wpływu.

Przez wywieranie znaczącego wpływu rozumie się:

- 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 lub majątku lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych, lub
- 2) faktyczną zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, lub
- 3) pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia.

Wspomniany charakter powiązania to trzy kategorie sytuacji:

- 1) powiązania o charakterze kapitałowym i zarządczo-kontrolnym – bezpośrednio i pośrednie,
- 2) powiązania o charakterze osobowym – faktyczny wpływ,
- 3) powiązania o charakterze osobowym – rodzinne.

Z kolei stopień powiązań to:

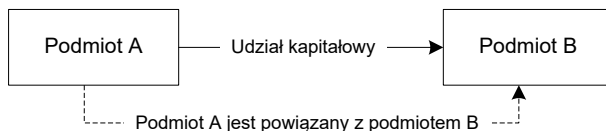
- 1) przy powiązaniach o charakterze kapitałowym – co najmniej 25%:
 - a) udziałów w kapitale, lub
 - b) praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządczych, lub
 - c) udziałów lub praw do udziału w zyskach lub majątku lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych;
- 2) przy powiązaniach o charakterze osobowym;
 - a) faktyczna zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej,
 - b) pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia.

2.2.1. Powiązania bezpośrednie lub pośrednie

Przepisy wskazują na bezpośrednie lub pośrednie powiązanie poprzez wywieranie znaczącego wpływu. Bezpośredni stopień powiązań dotyczy relacji, w której identyfikowane

są dwa podmioty. Jest to więc np. typowa relacja pionowa, w której jeden podmiot ma możliwość decydowania o działalności drugiego podmiotu.

Rysunek 1.2. Powiązanie bezpośrednie



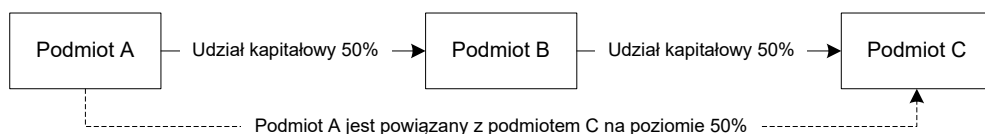
Źródło: opracowanie własne.

Z kolei drugi ze wskazanych rodzajów powiązań (powiązanie pośrednie) dotyczy sytuacji, w której występować muszą co najmniej trzy podmioty. Relacja powiązania występuje w takim przypadku pomiędzy wszystkimi podmiotami, z tym że powiązanie pośrednie wynika z istnienia powiązania o charakterze bezpośrednim (kapitałowym lub osobowym) na wyższym poziomie.

Np. Podmiot A posiada bezpośredni udział kapitałowy w podmiocie B na poziomie 30%. Podmiot A posiada również bezpośredni udział kapitałowy w podmiocie C na poziomie 40%. Podmioty B i C powiązane są w sposób pośredni poprzez podmiot A. Podmiot A spełnia definicję „innego podmiotu” wywierającego znaczący wpływ na podmioty B i C. Jest to przypadek powiązania pośredniego kapitałowego.

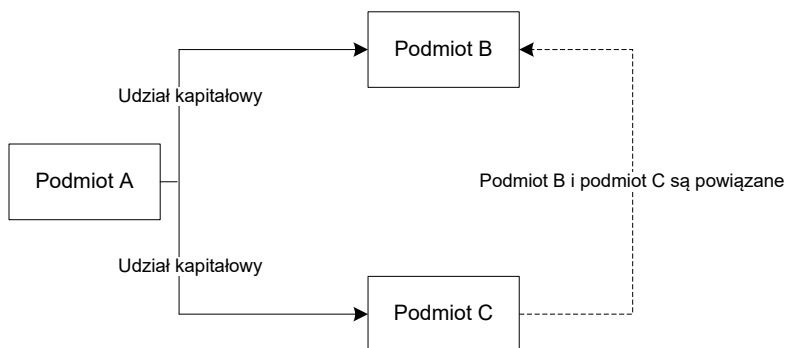
Powiązanie pośrednie może mieć różny charakter – występować w relacji „łańcucha podmiotów”, jak również dotyczyć relacji np. pomiędzy spółkami siostrami.

Rysunek 1.3. Powiązanie pośrednie – „łańcuch podmiotów”



Źródło: opracowanie własne.

Rysunek 1.4. Powiązanie pośrednie – pomiędzy spółkami siostrami



Źródło: opracowanie własne.

2.2.2. Powiązania o charakterze kapitałowym i zarządczo-kontrolnym

W przypadku powiązań o charakterze właścicielskim istotne jest spełnienie progu na poziomie co najmniej 25%. W odróżnieniu od dotychczasowego brzmienia przepisów próg ten nie odnosi się jednak tylko i wyłącznie do udziału kapitałowego (posiadanie udziałów lub akcji). Wprowadzono dodatkowe kategorie, dla których ustalany jest próg 25%. Są nimi:

- 1) udział w prawach głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających,
- 2) prawo do udziału w zyskach lub majątku lub ich ekspektatywa (w tym jednostki uczestnictwa i certyfikaty inwestycyjne).

Z uzasadnienia do ustawy z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 2193 ze zm.)¹ wynika, iż rozszerzenie katalogu instrumentów kreujących powiązania o charakterze kapitałowym miało na celu odzwierciedlenie rzeczywistości gospodarczej i obecności różnego rodzaju struktur w grupach kapitałowych. Wprowadzona zmiana ma umożliwić rozszerzenie obowiązku dokumentacyjnego na szerszy katalog struktur kapitałowych. W założeniu regulacja ma umożliwić rozpatrywanie w kategorii istnienia powiązań struktur, w których występuje np. fundusz inwestycyjny lub fundacja. Wykorzystanie takich podmiotów nie będzie powodowało przerwania łańcucha powiązań.

Sposób obliczania udziału pośredniego

Posiadanie pośrednio udziału lub prawa oznacza sytuację, w której jeden podmiot posiada w drugim podmiocie udział lub prawo za pośrednictwem innego podmiotu lub większej

¹ VIII kadencja, druk sejm. nr 2860.

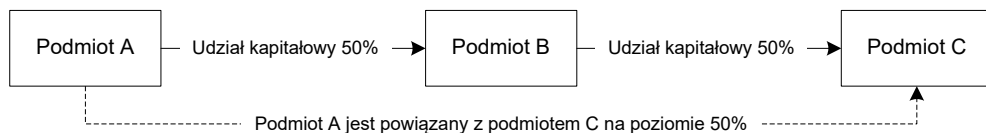
liczby podmiotów, przy czym wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa odpowiada:

- 1) wielkości udziału albo prawa łączącego dowolne dwa podmioty spośród wszystkich podmiotów uwzględnianych przy ustalaniu posiadania pośrednio udziału lub prawa – w przypadku gdy wszystkie wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są równe;
- 2) najniższej wielkości udziału lub prawa łączącego podmioty, pomiędzy którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana – w przypadku gdy wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są różne;
- 3) sumie wielkości posiadanych pośrednio udziałów lub praw – w przypadku gdy podmioty, pomiędzy którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana, łączy więcej niż jeden posiadany pośrednio udział lub prawo.

Przepisy art. 11a ust. 3 u.p.d.o.p. oraz art. 23m ust. 3 u.p.d.o.f. w sposób bardziej szczegółowy niż dotychczas regulują rozumienie pojęcia udziału pośredniego. Dzięki temu rozwiewają wszelkie wątpliwości w zakresie interpretacji tego, jak daleko można cofać się celem identyfikacji powiązania pośredniego. W definicji użyto sformułowania: „posiada w drugim podmiocie udział lub prawo za pośrednictwem innego podmiotu lub większej liczby podmiotów”. Tym samym intencję ustawodawcy można interpretować w ten sposób, że powiązanie pośrednie ustalane jest niezależnie od liczby podmiotów występujących pomiędzy analizowanymi podmiotami.

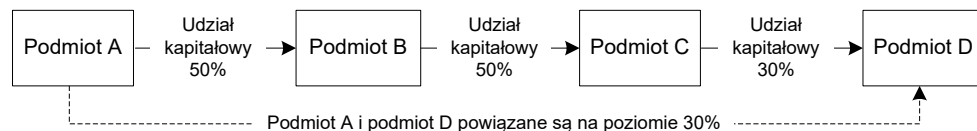
Poniższe rysunki przedstawiają przykłady obliczania wielkości posiadanego pośrednio udziału lub prawa.

Rysunek 1.5. Przypadek 1 – równa wielkość udziałów lub praw



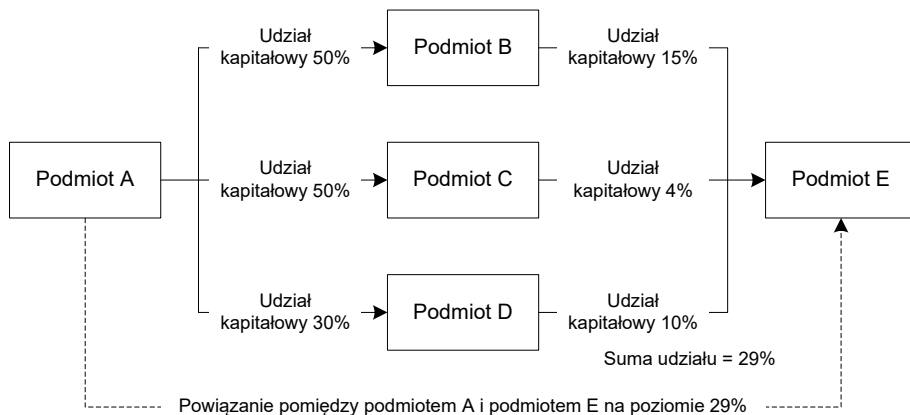
Źródło: opracowanie własne.

Rysunek 1.6. Przypadek 2 – uwzględnienie najniższej wartości udziału lub prawa



Źródło: opracowanie własne.

Rysunek 1.7. Przypadek 3 – suma wielkości posiadanych udziałów



Źródło: opracowanie własne.

W stosunku do obowiązujących dotychczas przepisów nowością jest wprowadzenie zasady sumowania wielkości udziału pośredniego. Regulacja ta będzie miała praktyczne zastosowanie w przypadku, gdy nie będzie możliwe ustalenie udziału pośredniego na poziomie przekraczającym 25% określonego dla najniższego poziomu udziału w łańcuchu czy też w przypadku gdy udział na poszczególnych stopniach powiązania jest równy. Zastosowanie sumowania wielkości udziałów spowoduje więc zwiększenie szczelności systemu identyfikacji powiązań w przypadku rozbudowanych grup kapitałowych i pozwoli na wyeliminowanie sytuacji, gdy celowe rozdrobnienie kapitału nie powodowało dotychczas rozpoznania powiązania.

2.2.3. Powiązania o charakterze osobowym

Faktyczny wpływ wywierany przez osobę fizyczną

Faktyczny wpływ wywierany przez osobę fizyczną to nowy rodzaj powiązań o charakterze osobowym. Dotychczas funkcjonowało powiązanie osobowe o charakterze funkcyjnym czy też wynikającym ze stosunku pracy lub stosunków majątkowych. Obowiązujące do końca 2018 r. przepisy art. 11 ust. 5 u.p.d.o.p. i 25 ust.5 u.p.d.o.f. wskazywały na występowanie powiązań o charakterze funkcyjnym w sytuacji, gdy jeden podmiot bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu innym podmiotem lub ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotami lub w ich kontroli.

Wprowadzone regulacje 11a ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p. oraz art. 23m ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.f. odnoszą się do możliwości wywierania przez osobę fizyczną faktycznego wpływu na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej. Oznacza to dużo szerszy katalog sytuacji

niż w przypadku obowiązujących dotychczas powiązań o charakterze funkcyjnym. Osoba fizyczna może, ale nie musi np. zasiadać w organach zarządczych spółki, aby można było stwierdzić, że podmioty te są powiązane. Kryterium przesądzającym o wystąpieniu powiązania jest zbadanie, czy dana osoba fizyczna w sposób faktyczny może wpływać na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, jak i ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych ani nie precyzują sformułowania „faktyczny wpływ”, ani nie wskazują, co należy rozumieć przez kluczowe decyzje gospodarcze. Przepis ma więc otwarty charakter. Wydaje się, że podstawowym kryterium będzie przede wszystkim ustalenie, czy w ramach grupy podmiotów funkcjonują osoby fizyczne, które w sposób nieformalny mogą wpływać na działalność podmiotów realizujących pomiędzy sobą transakcje. Organy podatkowe będą z pewnością dążyły do wykrycia takich powiązań poprzez analizę przede wszystkim powiązań kapitałowych i wytypowania miejsc, w których dochodzi do przecięcia łańcucha powiązań. Jednakże dodatkowo będą analizowały struktury organizacyjne grup kapitałowych i umowy pod kątem pozycji stron transakcji.

Np. Jan Kowalski jest prezesem podmiotu A. Podmiot A zawarł umowę z podmiotem B, który nie jest z nim powiązany kapitałowo; nie występują też powiązania osobowe o charakterze rodzinnym. Jan Kowalski, reprezentując podmiot A, który w realizowanej transakcji ma pozycję dominującą, wpłynął na podjęcie przez podmiot B decyzji o poczynieniu znaczących inwestycji ze względu na zawarcie umowy handlowej. Podjęcie decyzji o inwestycji było warunkiem podpisania umowy. Jan Kowalski wywiera zatem faktyczny wpływ na działalność podmiotu B.

W uzasadnieniu do ustawy z 23.10.2018 r. jako przykład istotny wpływu na kluczowe decyzje gospodarcze wymieniono możliwość wskazywania przez osobę fizyczną członków organów zarządzających lub nadzorujących u podatnika, podejmowania decyzji o rezygnacji z części działalności, wprowadzeniu na rynek nowego produktu lub przejęciu pewnego zakresu działalności od podmiotu powiązanego.

Jednocześnie podkreślono, że decyzje te mogą być powodowane innymi czynnikami niż czysto ekonomiczne i mogą nie odzwierciedlać zachowania podmiotów niepowiązanych w porównywalnych okolicznościach. Użycie słowa „mogą” sugeruje, iż ustawodawca bierze pod uwagę okoliczności, w których decyzje podmiotu powiązanego poprzez osobę fizyczną mogą mieć uzasadnienie ekonomiczne. Nie jest zatem istotne, aby organ wykazywał, iż w wyniku powiązania decyzje gospodarcze miały charakter nieuzasadniony ekonomicznie. Znaczenie ma tylko i wyłącznie fakt wywierania faktycznego wpływu.

Powiązania o charakterze rodzinnym

Wywieranie znaczącego wpływu jest również zdefiniowane jako:

- 1) pozostawanie w związku małżeńskim albo
- 2) występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia.

Tym samym wystąpienie wyłącznie powiązań o charakterze rodzinnym pomiędzy dwoma podmiotami jest wystarczające do uznania je za podmioty powiązane.

Np. Jan Kowalski jest członkiem zarządu podmiotu A. Piotr Kowalski (syn Jana Kowalskiego) jest współnikiem spółki komandytowej (podmiot B). Podmioty A i B są podmiotami powiązanymi.

2.3. Sztuczne struktury właścicielskie

Zgodnie z art. 11a ust. 4 u.p.d.o.p. oraz art. 23m ust. 4 u.p.d.o.f., jeżeli pomiędzy podmiotami występują relacje, które nie są ustanawiane lub utrzymywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, w tym mające na celu manipulowanie strukturą właścicielską lub tworzenie cyrkularnych struktur właścicielskich, to podmioty, pomiędzy którymi występują takie relacje, uznaje się za podmioty powiązane.

Ustawodawca wprowadził więc do przepisów klauzulę antyabuzynną. Wprowadzone przepisy mają przeciwdziałać nadużyciom polegającym na budowaniu struktur, które utrudniają rozpoznanie powiązań pomiędzy podmiotami. Z uzasadnienia do ustawy z 23.10.2018 r. wynika, iż regulacja ma na celu uwzględnienie specyficznych struktur właścicielskich występujących w różnych jurysdykcjach podatkowych, które ulegają szybkim zmianom w czasie. Wyraźnie więc widać, iż ustawodawca dąży do jak najszerszego zastosowania klauzuli – zarówno w zakresie rozpoznania struktur krajowych, jak i o zasięgu międzynarodowym.

Przepisy znajdują zastosowanie tylko do struktur o sztucznym charakterze. Wskazuje na to użycie sformułowania „relacje, które nie są ustanawiane lub utrzymywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych” i odniesienie się do celu budowania struktur, m.in. manipulowanie strukturą właścicielską. Zastosowanie klauzuli dotyczy więc sytuacji, w której łańcuch powiązań został przerwany na skutek wprowadzenia określonego rozwiązania utrudniającego ustalenie rzeczywistego charakteru powiązań. Przykładem takiego działania może być użycie powiernika, firmanctwo, wykorzystanie zagranicznej fundacji czy też trustu.

Sankcją wynikającą z zastosowania klauzuli jest uznanie wszystkich podmiotów występujących w takiej strukturze za podmioty powiązane. Tym samym w przypadku wykrycia

sztucznych struktur podmiot krajowy zobowiązany będzie do przygotowania dokumentacji cen transferowych, a transakcja będzie mogła być analizowana pod względem zastosowania ceny rynkowej.

Dokonując wykładni celowościowej ww. przepisów, należy stwierdzić, iż stanowią one samodzielną podstawę do identyfikacji powiązań. Nie jest więc, przykładowo, konieczne ustalanie istnienia powiązań o charakterze kapitałowym na określonym poziomie przewidzianym przepisami. Zastosowanie przepisu sprowadzić można więc do określenia, czy istnieje sztuczny element struktury, oraz do jego eliminacji celem wykazania istnienia rzeczywistego powiązania pomiędzy podmiotami.

Jednocześnie, jak wskazano powyżej, sankcjonowaniu podlegają jedynie działania o charakterze sztucznym. Jeżeli więc podatnik jest w stanie wskazać, iż struktura powstała z przyczyn uzasadnionych ekonomicznie (nie jest wynikiem celowego działania), to omawiane przepisy nie znajdują zastosowania.

2.4. Kiedy powstaje powiązanie – czy ma to znaczenie

Przepisy o cenach transferowych dotyczą transakcji kontrolowanych, których stronami są podmioty powiązane. Zasada ceny rynkowej wskazuje, że podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane (art. 11c ust. 1 u.p.d.o.p. oraz art. 23o ust. 1 u.p.d.o.f.). Jednocześnie należy pamiętać, iż dokumentację cen transferowych sporządza się za dany rok podatkowy.

Czy – patrząc łącznie na wskazane powyżej regulacje – ma znaczenie, kiedy doszło do zawarcia transakcji kontrolowanej? Czy miało to miejsce w momencie, kiedy powiązanie już istniało, a może wręcz przeciwnie – najpierw doszło do zawarcia transakcji, a potem dopiero powiązanie powstało?

Regulacje w zakresie cen transferowych mają na celu przeciwdziałać sytuacjom, w których nie jest przestrzegana zasada ceny rynkowej. Jak wskazano powyżej, zasada ceny rynkowej mówi o porównaniu warunków transakcji realizowanych przez podmioty powiązane z transakcjami podmiotów niepowiązanych. Jeżeli w wyniku istniejących powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, i w wyniku tego podatnik wykazuje dochód niższy (stratę wyższą) od tego, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały, organ podatkowy określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.

Odpowiedź jest jedna – regulacje w zakresie cen transferowych powinny być stosowane zawsze, gdy transakcja realizowana jest pomiędzy podmiotami powiązanymi.

Nie ma przy tym znaczenia, kiedy zostały ustalone warunki transakcji – czy miało to miejsce przed powstaniem powiązania, czy też w momencie, kiedy powiązanie już istniało. Uznanie, że przepisów o cenach transferowych nie stosuje się w sytuacji, w której powiązanie powstało po zawarciu transakcji (pierwotne warunki transakcji ustalone zostały pomiędzy podmiotami niepowiązanymi), stanowiłoby nadinterpretację i próbę obejścia przepisów. Przyjęcie takiego stanowiska byłoby groźne w kontekście budowania sztucznych struktur, przygotowywania skomplikowanych wieloetapowych transakcji, które nie mają uzasadnienia ekonomicznego.

Jednocześnie nie można wykluczyć sytuacji, że powstanie powiązania po zawarciu transakcji nie było zdarzeniem celowym. Niemniej jednak nawet w przypadku wykazania przyczyn i okoliczności powstania powiązań będzie to rodziło konsekwencje w zakresie konieczności przestrzegania regulacji o cenach transferowych.

Regulacje w zakresie cen transferowych dotyczą każdej transakcji realizowanej pomiędzy podmiotami powiązanymi, bez względu na jej wartość i czas, w którym transakcja została zawarta. Data zawarcia transakcji, okoliczności wskazujące na brak powiązania w dacie zawarcia transakcji same w sobie nie oznaczają, że jej warunki były zgodne z zasadą ceny rynkowej. Może to być okoliczność pomagająca w weryfikacji rynkowego charakteru transakcji.

W przypadku, gdy wartość takiej transakcji przekroczy progi transakcyjne (powodujące obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych przy jednoczesnym braku możliwości skorzystania ze zwolnienia z tego obowiązku), powstaje konieczność sporządzenia analizy porównawczej (lub analizy zgodności) na takich samych zasadach, jak dla każdej innej transakcji.

2.5. Jak badać powiązania i je dokumentować

Ustalenie istnienia powiązań wydaje się być stosunkowo prostą kwestią. Teoretycznie przecież podatnik ma wiedzę o tym, w jakim bezpośrednim otoczeniu funkcjonuje, z jakimi podmiotami realizuje transakcje gospodarcze. W przypadku spółek możliwe jest również zweryfikowanie, kto jest współnikiem, kto zasiada w organach. Należy również pamiętać, że o ile podstawowe narzędzia pozwalające na ustalanie powiązań na poziomie krajowym są ogólnodostępne, o tyle badanie powiązań o charakterze międzynarodowym może być dużo trudniejsze. Podatnik nie może jednak powoływać się na trudności w zakresie ustalania powiązań.

Nie należy również zapominać o obowiązku złożenia przez podatnika oświadczenia, w którym wskazuje, iż sporządził dokumentację cen transferowych oraz że transakcje realizowane są na warunkach rynkowych. Podatnik musi być pewien, że – składając oświadczenie

– w pełni przeanalizował swoje obowiązki w zakresie sporządzenia dokumentacji cen transferowych – w tym celu musi zweryfikować podmioty powiązane.

Skąd więc czerpać informacje o powiązaniach? Punktem wyjścia powinny być dokumenty statutowe podatnika, takie jak umowa spółki, statut. Kolejnym źródłem jest KRS. Dane z tego rejestru są ogólnodostępne w formie elektronicznej pod adresem <https://ekrs.ms.gov.pl/web/wyszukiwarka-krs/strona-glowna/index.html>. Wyszukiwarka pozwala jednak na weryfikację danych aktualnych, jak również historycznych, nie pozwala na wyszukiwanie osób – dotyczy jedynie podmiotów wpisanych do KRS. Dane o transakcjach kontrolowanych są również ujawniane w sprawozdaniach finansowych. Niemniej jednak wymagany przepisami minimalny zakres tych informacji jest na tyle ograniczony, że nie zawsze pozwala na przypisanie wartości transakcji do konkretnych podmiotów powiązanych.

Jeżeli konieczna jest weryfikacja powiązań osobowych, możliwe jest skorzystanie z darmowego narzędzia w postaci wyszukiwarki wpisów w Centralnym Rejestrze Beneficjentów Rzeczywistych. Wyszukiwarka dostępna jest pod adresem <https://cbrbr.podatki.gov.pl/adcrbr/#/wyszukaj> i pozwala na ustalenie beneficjenta rzeczywistego dla danej spółki lub też sprawdzenie danej osoby po numerze PESEL.

Na poziomie krajowym najtrudniejsze jest badanie powiązań o charakterze rodzinnym. W tym zakresie najbezpieczniejszym rozwiązaniem jest pozyskanie od członków organów czy też wspólników oświadczenia w odniesieniu do podmiotów, z którymi zawierane są transakcje o istnieniu powiązania i jego charakterze. Przypomnijmy – powiązania rodzinne dotyczą małżeństwa i pokrewieństwa do drugiego stopnia.

Na poziomie międzynarodowym badanie powiązań jest dużo bardziej skomplikowane. Łatwo rozpoznać transakcje np. z bezpośrednim udziałowcem czy też transakcje potwierdzone umową, w których obydwa podmioty reprezentuje ta sama osoba.

Wiele krajów, podobne jak Polska, oferuje dostęp do oficjalnych rejestrów handlowych (baz danych dotyczących spółek). Dostępny te nie zawsze są bezpłatne. Niemniej jednak fakt, że dostęp jest płatny, nie będzie stanowił wystarczającej przesłanki uzasadniającej brak przeprowadzenia weryfikacji istnienia powiązań. Podobnie jak w Polsce, również w innych krajach funkcjonują rejestry beneficjentów rzeczywistych.

Informacje o powiązaniach mogą również pochodzić z dokumentacji grupowej (*master file*). Oczywiście należy wziąć pod uwagę poprawkę na to, że dokumentacja grupowa nie jest sporządzana przez wszystkich podatników grupy. Dodatkowo w dokumentacji grupowej, zgodnie z regulacjami krajowymi, ujawnia się podmioty wchodzące w skład grupy kapitałowej w rozumieniu przepisów o rachunkowości.

W przypadku spółek notowanych na giełdach źródłem informacji mogą być raporty tych spółek publikowane w ramach obowiązków wynikających z regulacji kraju, w którym dany podmiot jest notowany.

3. Transakcje z podmiotami z rajów podatkowych

Szczególną kategorię podmiotów zobowiązanych do sporządzenia dokumentacji cen transferowych stanowią podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową (tzw. raje podatkowe).

O ile przepisy dotyczące cen transferowych od 2019 r. pozostają w zasadzie bez większych zmian, tak w zakresie transakcji z podmiotami z rajów podatkowych należy omówić dwie odrębne regulacje – obowiązującą dla lat 2019 i 2020 oraz począwszy od roku 2021.

3.1. Regulacje obowiązujące w latach 2019–2020

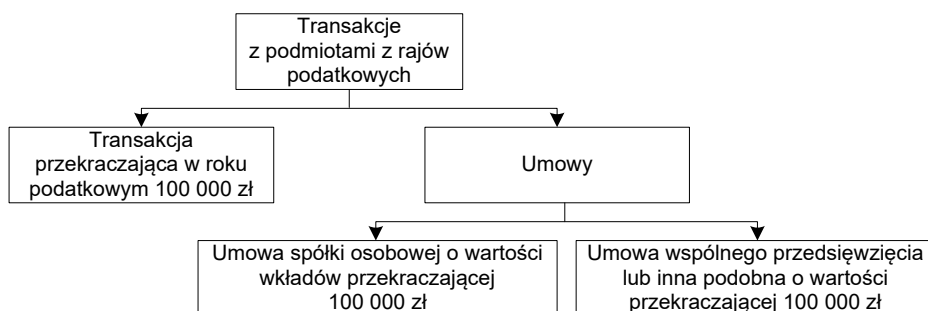
Na wstępie należy wskazać, iż pomiędzy podatnikiem a podmiotem z raju podatkowego nie musi istnieć powiązanie określone zgodnie z jedną z kategorii wymienionych w art. 11a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. czy też art. 23m ust. 1 pkt 5 w zw. z pkt 4 u.p.d.o.f. Dla wystąpienia obowiązku dokumentacyjnego konieczne jest jedynie spełnienie dwóch warunków:

- 1) podmiot, z którym realizowana jest transakcja, posiada siedzibę lub zarząd w raju podatkowym,
- 2) wartość transakcji przekracza wskazaną w przepisie kwotę.

Zgodnie z art. 11o u.p.d.o.p. oraz art. 23za u.p.d.o.f. do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych są obowiązani podatnicy:

- 1) dokonujący, bezpośrednio lub pośrednio, zapłaty należności na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli łączna kwota wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku obrotowym łączna kwota wymagalnych w tym roku świadczeń przekracza 100 000 zł lub równowartość tej kwoty, lub
- 2) zawierający z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową:
 - a) umowę spółki niebędącej osobą prawną, jeżeli łączna wartość wniesionych przez wspólników wkładów przekracza 100 000 zł lub równowartość tej kwoty, lub
 - b) umowę wspólnego przedsięwzięcia lub inną umowę o podobnym charakterze, w których wartość wspólnie realizowanego przedsięwzięcia określona w umowie, a w przypadku braku określenia w umowie tej wartości, przewidywana na dzień zawarcia umowy, przekracza 100 000 zł lub równowartość tej kwoty.

Rysunek 1.8. Kategorie transakcji z podmiotami z rajów podatkowych



Źródło: opracowanie własne.

Kwoty wyrażone w walucie obcej przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez NBP, obowiązującego w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym dzień realizacji operacji gospodarczej. Oznacza to konieczność stosowania różnych kursów waluty obcej w celu wyznaczenia wartości transakcji w danym roku podatkowym.

3.2. Regulacje obowiązujące począwszy od 2021 r.

Począwszy od 2021 r., zgodnie ze znowelizowanym art. 11o u.p.d.o.p. oraz art. 23za u.p.d.o.f., obowiązek dokumentacyjny dotyczy podatników i spółek niebędących osobami prawnymi:

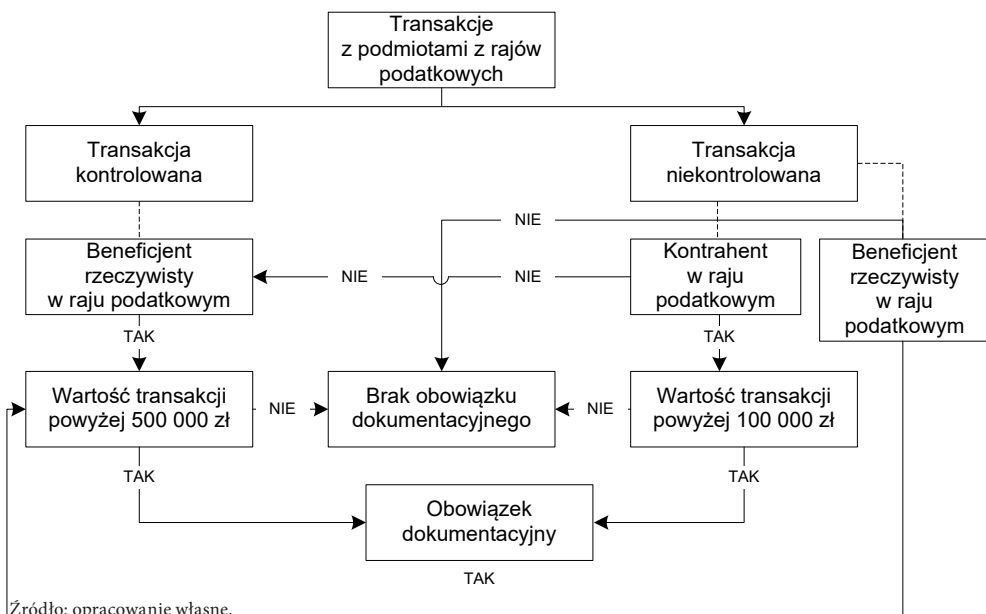
- 1) **dokonujących transakcji innych niż transakcja kontrolowana** z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli wartość tej transakcji za rok podatkowy, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – za rok obrotowy, przekracza 100 000 zł;
- 2) **dokonujących transakcji kontrolowanej lub transakcji innej niż transakcja kontrolowana**, jeżeli rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową oraz wartość tej transakcji za rok podatkowy, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – za rok obrotowy, przekracza 500 000 zł.

Pierwszy przypadek, przy literalnym odczytaniu przepisów, dotyczy transakcji z podmiotami niepowiązanymi mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w kraju podatkowym. Ustawodawca nie odniósł się do kryterium zapłaty (jak miało to miejsce poprzednio), lecz bezpośrednio do wartości transakcji. Obowiązek powstaje dla transakcji o wartości przekraczającej 100 000 zł. Wniosek, iż przepis dotyczy transakcji z podmiotami niepowiązanymi, wynika z definicji transakcji kontrolowanej – ta co do zasady może być realizowana pomiędzy podmiotami powiązanymi.

Drugi przypadek dotyczy zarówno sytuacji, w której transakcja realizowana jest z podmiotem powiązanym, jak i niepowiązanym (dotyczy zarówno transakcji kontrolowanych, jak i innych). Kontrahent podatnika może mieć swoje miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w dowolnej jurysdykcji. Istotne jest ustalenie beneficjenta rzeczywistego i jego rezydencji podatkowej. Jeżeli rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową oraz wartość tej transakcji za rok podatkowy, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – za rok obrotowy, przekracza 500 000 zł, to powstaje obowiązek sporządzenia dokumentacji.

Zakres obowiązku dokumentowania transakcji z rajami podatkowymi przedstawia rysunek 1.9.

Rysunek 1.9. Obowiązek dokumentowania transakcji z rajami podatkowymi



Zgodnie z nowymi regulacjami przyjęto w stosunku do beneficjenta rzeczywistego domniemane, że rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli druga strona transakcji kontrolowanych lub transakcji innych niż transakcje kontrolowane dokonuje w roku podatkowym lub roku obrotowym rozliczeń z podmiotem mającym siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. Przy ustalaniu tych okoliczności podatnik lub spółka niebędąca osobą prawną są obowiązani do dochowania należytej staranności.

Interpretacja wskazanej powyżej regulacji w zakresie dochowania należytej staranności budzi wiele wątpliwości. Wskazać można na co najmniej cztery kwestie:

- 1) konieczność badania transakcji realizowanych przez kontrahentów podatnika,
- 2) związek transakcji kontrahenta podatnika z podmiotem trzecim z transakcjami pomiędzy podatnikiem a kontrahentem,
- 3) wartość transakcji pomiędzy kontrahentem a podmiotem trzecim,
- 4) zakres działań podatnika wskazujących na dochowanie należytej staranności.

W związku z trudnościami w zakresie stosowania wspomnianej regulacji Ministerstwo Finansów opracowało Projekt objaśnień.

Zgodnie z Projektem objaśnień przepis art. 11o ust. 1b u.p.d.o.p. zawiera domniemanie nakazujące przyjęcie, że rzeczywisty właściciel jest podmiotem rajowym, jeżeli druga strona transakcji z podatnikiem dokonuje w roku podatkowym rozliczeń z podmiotem rajowym. Domniemanie znajduje zastosowanie w sytuacji, gdy zostanie ustalone, że druga strona transakcji przekraczającej wartość 500 000 zł dokonuje w roku podatkowym bezpośrednio rozliczeń z podmiotem rajowym.

W Projekcie objaśnień wskazuje się, że rozliczenia kontrahenta podatnika z podmiotem rajowym należy rozumieć bardzo szeroko. Przez rozliczenie należy rozumieć zapłatę środkami pieniężnymi, zapłatę w naturze (przekazanie innego składnika majątkowego lub świadczenie usługi), drogą kompensaty wzajemnych należności i zobowiązań. Co ważne, pod uwagę należy brać jakiegokolwiek rozliczenia kontrahenta podatnika z podmiotem rajowym, tj. uregulowanie jakichkolwiek rozrachunków (należności, zobowiązań).

Domniemanie może być podważone tylko poprzez wykazanie, że rzeczywisty właściciel nie jest podmiotem rajowym. Skutkiem podważenia domniemania jest brak obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych.

Naszym zdaniem przepis powinien być interpretowany w ten sposób, iż konieczne jest obalenie domniemania istnienia beneficjenta rzeczywistego z raju podatkowego w odniesieniu do transakcji pomiędzy podatnikiem a kontrahentem. Kontrahent w dalszym ciągu może realizować inne, niezwiązane z działalnością podatnika transakcje z podmiotami z rajów podatkowych, które nie wpłyną na powstanie obowiązku przygotowania dokumentacji cen transferowych.



Podmiot A z siedzibą w Polsce dokonuje transakcji z podmiotem B (niepowiązanym) na terytorium Niemiec. Podmiot A kupuje od podmiotu B sprzęt elektroniczny. Jednocześnie podmiot B kupuje od podmiotu z Hongkongu usługi doradcze. Zgodnie z art. 11o ust. 1b u.p.d.o.p. istnieje domniemanie beneficjenta rzeczywistego, co oznacza, że powstaje obowiązek dokumentacyjny. Jeżeli jednak podmiot A wykaże, iż podmiot B sam wyprodukował sprzęt elektroniczny lub nabył go od innego podmiotu,

który nie ma miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu na terytorium raju podatkowego, to nie będzie miał obowiązku dokumentacyjnego.

Wskazana interpretacja w zakresie obalenia domniemania w stosunku do beneficjenta rzeczywistego znajduje swoje potwierdzenie w przykładzie 1 Projektu objaśnień, s. 7.

Projekt objaśnień odwołuje się również do zasad dochowania przez podatnika należytej staranności przy weryfikacji beneficjenta rzeczywistego.

Ministerstwo Finansów wskazuje, iż standard należytej staranności ma charakter stopniowalny w zależności od tego, czy kontrahent podatnika jest podmiotem powiązanym czy też podmiotem niepowiązanym. W przypadku podmiotów powiązanych, ze względu na większy dostęp do informacji, weryfikacja powinna być szersza. Okoliczność dokonywania przez kontrahenta transakcji w roku podatkowym rozliczeń z podmiotem rajowym można wywieść ze wszystkiego, co może przyczynić się do wyjaśnienia tych okoliczności i jednocześnie nie jest sprzeczne z prawem. W szczególności źródłami informacji uzyskanych od podmiotu powiązanego mogą być:

- 1) oświadczenia wiedzy, z których wynika, że nie dokonuje on żadnych rozliczeń, w roku podatkowym podatnika, z podmiotem rajowym;
- 2) dokumentacja cen transferowych (*local file, master file*);
- 3) informacja podatkowa o jednostkach wchodzących w skład grupy podmiotów (CbC);
- 4) sprawozdanie finansowe wraz z raportem oraz opinią biegłego rewidenta;
- 5) struktura właścicielska;
- 6) opinia przedstawiciela zawodu zaufania publicznego (np. biegły rewident, adwokat, doradca podatkowy).

W przypadku transakcji z podmiotem niepowiązanym do zachowania należytej staranności wystarczające jest pozyskanie przez podatnika oświadczenia wiedzy od drugiej strony transakcji, z którego wynika, że ta druga strona transakcji nie dokonuje żadnych rozliczeń, w roku podatkowym podatnika, z podmiotem rajowym. Oświadczenie ma być wystarczające, o ile z innych dostępnych dla podatnika informacji nie wynika odmienny stan faktyczny.

Wymóg weryfikacji ogranicza się do obowiązku przedsięwzięcia przez podatnika czynności, środków, których można od niego rozsądnie wymagać, biorąc pod uwagę charakter danej transakcji. Tym samym dochowanie należytej staranności powinno być analizowane odrębnie dla konkretnego przypadku. W żadnym przypadku nie może być mowy o niedochowaniu należytej staranności ze względu na nieznaną niedostępnych dla podatnika stosunków umownych pomiędzy drugą stroną transakcji i jej kontrahentami.

W zakresie transakcji z rajami podatkowymi warto wspomnieć o jeszcze jednej nowej regulacji. W przypadku tego rodzaju transakcji ustawodawca przewidział, iż w dokumentacji lokalnej (w przypadku obowiązku jej sporządzenia na podstawie przepisu art. 11o ust. 1

i 1a u.p.d.o.p.) powinno znaleźć się uzasadnienie gospodarcze transakcji, w szczególności opis spodziewanych korzyści ekonomicznych, w tym podatkowych. W dokumentacji powinien się zatem znaleźć dodatkowy punkt. Wypełnienie nałożonego obowiązku nie powinno w zasadzie stanowić problemu w przypadku transakcji o rzeczywistym charakterze gospodarczym. Wydaje się, że wystarczające może być wskazanie celu zawieranej transakcji w kontekście działalności podatnika. Dodatkowo można wskazać, dlaczego podatek zdecydował się na zawarcie transakcji z konkretnym kontrahentem. Jeżeli chodzi o korzyści ekonomiczne, w tym podatkowe, to zadanie może być trudniejsze. Przykładowo można wskazać, że w przypadku transakcji związanych z poniesieniem kosztu można wskazać na fakt uznania wartości transakcji za koszt uzyskania przychodu, odniesienie się do jego wysokości.

4. Wyłączenie obowiązku sporządzania dokumentacji

Przepisy przewidują również katalog wyłączeń z obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych (art. 11n u.p.d.o.p., art. 23z u.p.d.o.f.). Wyłączenia mają zastosowanie do transakcji definiowanych jako transakcje kontrolowane i realizowane pomiędzy podmiotami definiowanymi jako powiązane. Wyłączenia mają zarówno charakter przedmiotowy, jak i podmiotowy.

Za najbardziej istotne z punktu widzenia możliwości jego zastosowania ze względu na liczbę podatników jest wyłączenie obowiązku dokumentacyjnego dotyczące transakcji zawieranych pomiędzy krajowymi podmiotami powiązanymi. Pozwala ono w sposób rzeczywisty wyłączyć spod obowiązku dokumentacyjnego transakcje realizowane pomiędzy podatnikami podatku dochodowego o nieograniczonym obowiązku podatkowym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Aby transakcja kontrolowana nie podlegała obowiązkowi dokumentacyjnemu, muszą zostać spełnione następujące warunki:

- 1) transakcja jest zawierana wyłącznie przez podmioty powiązane mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) w roku podatkowym, w którym zawierana jest transakcja, każdy z tych podmiotów powiązanych spełnia łącznie następujące warunki:
 - a) nie korzysta ze zwolnienia podmiotowego,
 - b) nie korzysta ze zwolnienia dotyczącego dochodów osiąganych w specjalnych strefach ekonomicznych oraz zwolnienia z tytułu realizacji nowych inwestycji zgodnie z ustawą z 10.05.2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (Dz.U. z 2020 r. poz. 1752),
 - c) nie poniósł straty podatkowej.

Wymienione powyżej przesłanki muszą być spełnione kumulatywnie. Analizując ich treść, wydaje się, iż najczęstszą przyczyną wykluczającą możliwość skorzystania ze zwolnienia z obowiązku dokumentacyjnego może być poniesienie straty podatkowej przez jedną ze

stron transakcji. Strata podatkowa dotyczy całego zakresu prowadzonej działalności – nie odnosi się do realizacji straty podatkowej z transakcji, która podlega obowiązkowi dokumentacyjnemu. Należy uznać, iż jest to słuszne podejście. Obowiązujące przepisy kładą duży nacisk na transparentność transakcji od samego momentu jej zaplanowania. Innymi słowy, transakcja kontrolowana od samego początku musi być projektowana w taki sposób, aby można było wykazać, iż w danym czasie podmioty niepowiązane zachowałyby się w taki sam sposób. Jednocześnie mogą mieć miejsce sytuacje niezależne od podmiotów powiązanych będących stroną transakcji kontrolowanej, w wyniku których na danej transakcji zostanie zrealizowana strata. Wykazanie straty nie przekreśla rynkowego charakteru transakcji.

Inne wyłączenia z obowiązku dokumentacyjnego przewidziane w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych i ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczą transakcji kontrolowanych:

- 1) objętych decyzją w sprawie porozumienia w sprawie ustalenia cen transferowych;
- 2) których wartość w całości trwale nie stanowi przychodu albo kosztu uzyskania przychodu, z wyłączeniem transakcji finansowych, transakcji kapitałowych oraz transakcji dotyczących inwestycji, środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych;
- 3) między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową;
- 4) w przypadku gdy powiązania wynikają wyłącznie z powiązania ze Skarbem Państwa lub jednostkami samorządu terytorialnego lub ich związkami;
- 5) w których cena została ustalona w trybie przetargu nieograniczonego na podstawie ustawy z 11.09.2019 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1129);
- 6) realizowanych między grupą producentów rolnych wpisaną do rejestru, o którym mowa w art. 9 ust. 1 ustawy z 15.09.2000 r. o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 1026), lub między wstępnie uznaną grupą producentów owoców i warzyw lub uznaną organizacją producentów owoców i warzyw a jej członkami, dotyczących odpłatnego zbycia:
 - a) na rzecz grupy producentów rolnych lub wstępnie uznanej grupy lub organizacji produktów lub grup produktów wyprodukowanych w gospodarstwach członków takiej grupy,
 - b) przez grupę producentów rolnych lub wstępnie uznaną grupę lub organizację na rzecz jej członków towarów wykorzystywanych przez członka do produkcji produktów lub grup produktów, o których mowa w lit. a, oraz świadczenia usług związanych z tą produkcją;
- 7) realizowanych między wstępnie uznaną grupą producentów owoców i warzyw lub uznaną organizacją producentów owoców i warzyw, działających na podstawie ustawy z dnia 19 grudnia 2003 r. o organizacji rynków owoców i warzyw oraz rynku chmielu (Dz. U. z 2019 r. poz. 935 oraz z 2020 r. poz. 285), a jej członkami, dotyczących odpłatnego zbycia:
 - a) na rzecz takiej grupy lub organizacji produktów lub grup produktów wyprodukowanych w gospodarstwach członków takiej grupy lub organizacji,

- b) przez taką grupę lub organizację na rzecz jej członków towarów wykorzystywanych przez członka do produkcji produktów lub grup produktów, o których mowa w lit. a, oraz świadczenia usług związanych z tą produkcją;
- 8) polegających na przypisaniu dochodu do zagranicznego zakładu położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników ograniczonym obowiązku podatkowym, jeżeli przepisy właściwych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, przewidują, że dochody te mogą być opodatkowane tylko w państwie innym niż Rzeczpospolita Polska.

5. Cena transferowa

Zgodnie z art. 11a ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. oraz zgodnie z art. 23m ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. cena transferowa oznacza rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cenę, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy. Katalog form rezultatu finansowego nie jest ograniczony do kategorii wymienionych w przepisach. Wskazuje na to użycie sformułowania „w tym”.

Analizując definicję, warto zwrócić uwagę na użyte sformułowanie „rezultat”. Oznacza ono konsekwencję jakiegoś działania². Synonimem tego słowa jest również „wynik”. Cena transferowa musi więc być możliwa do określenia za pomocą jakiejś miary i musi dotyczyć zdarzenia, które miało już miejsce.

Wskazówka co do tego, jak szeroko należy rozumieć rezultat finansowy, wynika chociażby z pojawiającego się orzecznictwa. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z 22.07.2020 r., I SA/Wr 269/20, LEX nr 3050086, uznał za transakcję kontrolowaną udzielenie nieodpłatnego poręczenia. Dla podmiotu otrzymującego poręczenie ceną transferową jest wynagrodzenie, jakie za poręczenie ustaliłyby podmioty niepowiązane i które strona rozpoznała jako przychód z tytułu nieodpłatnego świadczenia.

W uzasadnieniu do wyroku możemy przeczytać: „Mając na uwadze samo brzmienie ww. przepisu, zważywszy na powołaną regulację art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., to przyjęta przez skarżącą wykładnia jest poprawna. Jeśli bowiem skarżąca przyjmuje, że w rezultacie dokonanych czynności nieodpłatnego poręczenia otrzymała korzyść kosztem kontrahenta, to winna jej wartość wykazać jako przychód podlegający opodatkowaniu. Jego wartość nie jest przedmiotem sporu, ale dla porządku trzeba stwierdzić, że musi spełniać wymogi rynkowe (a zatem odpowiadać warunkom, na jakich takie transakcje zawarłyby podmioty niepowiązane). Uzyskany przychód z nieodpłatnego świadczenia mieści się bowiem w pojęciu ceny transferowej”.

² Zob. <https://sjp.pwn.pl/slowniki/rezultat.html>, dostęp: 12.07.2021 r.