

CENY TRANSFEROWE PRAKTYCZNY PRZEWODNIK

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

redakcja naukowa Jarosław F. Mika

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

CENY TRANSFEROWE PRAKTYCZNY PRZEWODNIK

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

redakcja naukowa Jarosław F. Mika

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

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 sierpnia 2024 r.

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

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne
JustLuk

Projekt okładek serii
Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Poszczególne części książki napisali:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ISBN 978-83-8358-978-7

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

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

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

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

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

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

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

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

WPROWADZENIE

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Rozdział I

STRUKTURA PRZEPISÓW Z ZAKRESU CEN TRANSFEROWYCH

1. Istota cen transferowych

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Podmioty powiązane

2.1. Identyfikacja powiązań w cenach transferowych – wprowadzenie

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

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

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

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

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

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

2.2. Pojęcie znaczącego wpływu

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

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

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

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

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

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

2.3. Rodzaje powiązań

2.3.1. Uwagi ogólne

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

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

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

2.3.2. Powiązania kapitałowe

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

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

Publikacja w 10 krokach przedstawia, na co należy zwrócić uwagę przy raportowaniu transakcji z podmiotami powiązаныmi. Autorzy odpowiadają na pytania:

- które z podmiotów należy uznać za podmioty powiązane,
- w jaki sposób zidentyfikować transakcje podlegające raportowaniu,
- czy zostały spełnione przesłanki obligujące do sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych,
- które transakcje mogą skorzystać ze zwolnienia z obowiązku ujawniania,
- w jaki sposób sporządzić dokumentację podatkową,
- na co zwrócić uwagę, przygotowując analizę cen transferowych,
- czym się kierować, wybierając metodę weryfikacji ceny transferowej,
- w jaki sposób poprawnie wypełnić informację o cenach transferowych TPR,
- jak przygotować deklarację o rynkowości cen,
- w jaki sposób spełnić pozostałe obowiązki sprawozdawcze.

Ponadto w opracowaniu omówione zostały zagadnienia dotyczące odpowiedzialności osób zobligowanych do raportowania cen transferowych w kontekście zarówno kontroli podatkowej, jak i ewentualnych sankcji.

Książka przeznaczona jest dla doradców podatkowych, pracowników administracji skarbowej, ekonomistów, księgowych oraz dyrektorów finansowych. Zainteresuje studentów finansów i prawa podatkowego.

Jarostaw F. Mika – doktor nauk ekonomicznych; doradca podatkowy; członek Komitetu ds. Podatków w Krajowej Izbie Gospodarczej (2021–2025) oraz Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego (2022–2026); autor i współautor publikacji z zakresu prawa podatkowego.



9788383589787 W01P01

ISBN 978-83-8358-978-7



9 788383 589787

ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA: +48 801 044 545
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL
WWW.PROFINFO.PL