

*Aurelia Bielawska  
Michał Piechocki  
Uniwersytet Szczeciński*

## **Regulacje prawne dotyczące ustalania cen transferowych i ich oddziaływanie na przebieg transakcji handlowych przedsiębiorców**

### **LEGAL REGULATIONS REGARDING THE DETERMINATION OF TRANSFER PRICES AND THEIR IMPACT ON THE COURSE OF COMMERCIAL TRANSACTIONS OF ENTREPRENEURS**

*Celem niniejszej publikacji jest przedstawienie i porównanie wybranych aspektów regulacji podatkowych obowiązujących w krajach Unii Europejskiej w zakresie ustalania cen transferowych, stosowanych w transakcjach o niskiej wartości dodanej zawieranych pomiędzy podmiotami powiązаныmi, w rozliczeniach wewnątrzgrupowych i innych aspektach związanych z międzynarodowym prawem z zasadami obowiązującymi w prawie rosyjskim.*

*Zasadnicza teza opracowania zawiera się w stwierdzeniu, że regulacje podatkowe dotyczące dokumentowania zasad sporządzania cen transferowych obowiązujące w poszczególnych krajach Unii Europejskiej, pomimo przyjęcia wspólnych założeń, znacznie różnią się między sobą, co uniemożliwia jednolite podejście przedsiębiorców do ich ustalania.*

*Przygotowując opracowanie dokonano analizę literatury przedmiotu z zakresu finansów, rachunkowości i prawa, analizę i ocenę obowiązujących oraz projektowanych aktów prawnych, a - formując wnioski z badań - skonfrontowano wyniki analizy z doświadczeniami własnymi autorów.*

**Słowa kluczowe:** ceny transferowe, podatki, obowiązki przedsiębiorców, dokumentowanie przebiegu transakcji.

#### **Wstęp**

Ceny transferowe w Polsce są zagadnieniem coraz lepiej rozpoznawalnym wśród przedsiębiorców. Jeszcze kilka lat temu tematyka ta była znana jedynie w środowisku dużych przedsiębiorstw, w szczególności tych z kapitałem zagranicznym. Pierwsze regulacje dotyczące cen transferowych pojawiły się w prawie polskim w latach dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku, z kolei „na świecie” prace nad tymi regulacjami rozpoczęły się już dwadzieścia lat wcześniej. Problematyka regulacji cen transferowych jest w Polsce mało popularna, co może wynikać ze skomplikowania tej problematyki i niskiej świadomości prawnej przedsiębiorców mikro, małych i średnich przedsiębiorstw dominujących w polskiej gospodarce. Przedsiębiorcy ci zazwyczaj w ogóle nie wiedzą o istnieniu obowiązków wynikających z konieczności stosowania cen transferowych. Dzięki promocji tego zagadnienia w prasie i zwiększeniu się ilości

publikacji naukowych na ten temat następuje stopniowa poprawa w tym zakresie. Ministerstwo Finansów również coraz częściej wskazuje na zagadnienie cen transferowych jako istotne dla „uszczelniania” systemu podatkowego.

Co istotne, pojęcie „ceny transferowe” nie zostało zastosowane przez polskiego ustawodawcę wprost w żadnym akcie prawnym powszechnie obowiązującym, choć trwają prace legislacyjne, które *mogą* przyczynić się do zmiany istniejącego stanu rzeczy, tzn. mogą przyczynić się do wypracowania normatywnego zdefiniowania pojęcia „cen transferowych”. Aktualnie jednak brak jest powszechnie akceptowanej definicji, która mogłaby ewentualnie rozwiązać wątpliwości dotyczące pojęcia i zasad funkcjonowania cen transferowych.

Na gruncie polskiego systemu prawnego przyjmuje się, iż *ceny transferowe są cenami stosowanymi we wszelkich transakcjach realizowanych przez podmioty, pomiędzy którymi występują powiązania – lub które mają siedzibę w rajach podatkowych*. Powiązania te mogą mieć zarówno charakter kapitałowy, jak i podmiotowy. Przedsiębiorstwa stosujące ceny transferowe mogą działać na terenie tylko jednego kraju, lub na terenie wielu krajów – wtedy można mówić o przedsiębiorstwach wielonarodowych (*Multinational Enterprises – MNEs*)<sup>1</sup>.

Inną definicją, która zasługuje na uwzględnienie, jest definicja pochodząca z komunikatu Komisji Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych, zgodnie z którą *ceny transferowe to ceny, po jakich przedsiębiorstwo przekazuje przedsiębiorstwom powiązanim towary fizyczne i dobra niematerialne – lub po jakich świadczy tym przedsiębiorstwom usługi*<sup>2</sup>.

Projekt nowelizacji ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>3</sup> (zapowiadana jest także nowelizacja ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>4</sup>)<sup>5</sup> zawiera następujące sformułowanie: *cena transferowa oznacza rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cenę, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy*. Projekt aktualnie jest na etapie prac w Komisji Prawniczej.

Ostatnią z definicji, którą należy wskazać, jest definicja pochodząca z Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa,<sup>6</sup> która – choć nie posługuje się zwrotem „ceny transferowe” – to zawiera definicję „ceny transakcyjnej” w następującym brzmieniu: *cena przedmiotu transakcji zawieranej pomiędzy podmiotami powiązanimi w rozumieniu prawa podatkowego dotyczącego podatku dochodowego od osób*

<sup>1</sup> K. Bany, Wytoczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych, Lex, Warszawa 2012, s. 19.

<sup>2</sup> KOM(2009) 472, wersja ostateczna, Bruksela, 14.09.2009. <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2009/PL/1-2009-472-PL-F1-1.Pdf>

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm.).

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1509 ze zm.).

<sup>5</sup> Projekt z dnia 15 lipca 2018 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, źródło: <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12313855>

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.).

*fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku od towarów i usług. Jest to zatem stricte podatkowa definicja ceny transferowej.*

Co kluczowe wskazany zapis w swoim założeniu dotyczy regulacji międzynarodowych. Założeniem OECD było to, że wszystkie kraje, które zgodziły się na wdrożenie przepisów dotyczących cen transferowych rzeczywiście wprowadzą je w ujednoliconym brzmieniu. W tej chwili jednak Polska jest jednym z niewielu krajów, które w pełni wdrożyły proponowaną przez OECD regulację dotyczącą cen transferowych.<sup>7</sup>

Zasadnicza teza artykułu zawiera się w stwierdzeniu, że *regulacje podatkowe obowiązujące w krajach, które wyraziły zgodę na ich implementację w krajowych systemach prawnych znacznie odbiegają od siebie, przez co nie jest możliwe jednolite podejście przedsiębiorców do zagadnienia cen transferowych.* W opracowaniu wykorzystano przede wszystkim wyniki analizy literatury przedmiotu z zakresu finansów, rachunkowości i prawa, obowiązujących oraz projektowanych aktów prawnych, a także – formułując wnioski z badań - wykorzystano doświadczenie własne autorów.

### **Geneza międzynarodowej regulacji cen transferowych**

Organizacja do spraw współpracy i rozwoju (OECD) opracowała publikację pt. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2017. Publikacja ta adresowana jest zarówno do administracji skarbowych krajów członkowskich OECD, jak i międzynarodowych przedsiębiorstw. Obszerne opracowanie OECD, stanowi o takich kwestiach, jak rozumienie cen transferowych, metody stosowane do ustalenia cen transferowych, dokumentacja cen transferowych, zasady *arm's lenght* (zasady ceny rynkowej) czy skutki erozji podstawy opodatkowania i transferu zysków. Wytyczne te podlegają okresowej aktualizacji. Ostatnia aktualizacja została dokonana w 2017 r.

Krótką historią cen transferowych przedstawioną w tabeli 1. wskazuje na najważniejsze zdarzenia, które miały wpływ na rozbudowę regulacji dotyczących cen transferowych. Genezą regulacji dotyczącej cen transferowych była globalizacja przedsiębiorstw oraz wykorzystywanie rajów podatkowych do transferowania dochodów poza granice kraju, w którym były osiągane. W ten sposób niejako wyprowadzano dochody poza granice kraju i jednocześnie zmniejszano obciążenia podatkowe w przedsiębiorstwach międzynarodowych.

Ponadto, istotną przyczyną, dla której rozpoczęto prace nad uregulowaniem transakcji pomiędzy podmiotami był wpływ tych transakcji na rynek finansowy. Ustalenie ceny transferowej na poziomie ceny rynkowej może być szkodliwe dla przedsiębiorstwa, jeżeli cena rynkowa jest „sztucznie” zawyżana bądź „zaniżana” przez przedsiębiorstwa działające na rynku. Zawyżanie ceny może być efektem wykorzystywania pozycji monopolistycznej, zaniżanie z kolei – działaniem w celu zniszczenia konkurencji lub stworzenia bariery wejścia dla nowych przedsiębiorstw.[Sobańska, Sychta, 2002, s. 189].

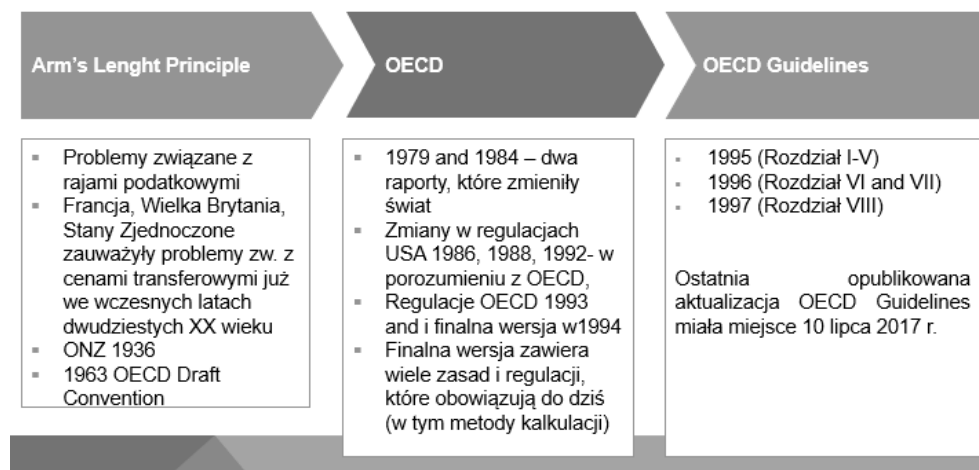
W zakresie rachunkowości zaleca się wyodrębnianie transakcji z podmiotami powiązanymi poprzez ich przedstawianie w sprawozdaniach finansowych w osobnych

---

<sup>7</sup> <https://www.finanse.mf.gov.pl/cit/ceny-transferowe1/ceny-transferowe-wg-oecd-i-ue>

pozycjach. Transparencja informacji w zakresie finansów przedsiębiorstwa ma za zadanie zniechęcić przedsiębiorstwa międzynarodowe do wykorzystywania cen transferowych do nieuzasadnionego przenoszenia dochodów poza granice kraju, w którym są osiągane.

**Tabela 1.** Krótka historia cen transferowych



Źródło: Opracowanie Michał Piechocki, na podstawie:  
[http://shodhganga.inflibnet.ac.in/bitstream/10603/99649/13/13\\_chapter%202.pdf](http://shodhganga.inflibnet.ac.in/bitstream/10603/99649/13/13_chapter%202.pdf) (data 18.11.2018/)

## Regulacje cen transferowych w Europie z punktu widzenia przedsiębiorcy

Przedsiębiorcę najbardziej interesuje to, jakie ryzyko i jakie obowiązki wynikają z wprowadzenia określonych regulacji prawnych. W metodologii LEAN (szczupłe zarządzanie), tak często stosowanej wśród przedsiębiorców obowiązki te stanowią stratę, jako że 90% procesów gospodarczych to strata, a tylko 10% powiększa wartość produktu [Liker, 2016, s. 121]. Wśród tych obowiązków jest m. in. obowiązek sprostania wymogom prawnym, co z punktu widzenia klienta końcowego nie przynosi wartości dodanej. Mając taką świadomość, im trudniejsze do realizacji obowiązki, niejasne przepisy, *tylko bardziej wydłuża się czas potrzebny do ich realizacji i zwiększają się koszty działalności przedsiębiorstwa, co zmniejsza jego konkurencyjność.*

Stąd też należy tutaj wskazać na ryzyko i obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego, a konkretnie wynikające z norm dotyczących cen transferowych.

Z punktu widzenia interesu podatnika zasadnicze znaczenie ma przygotowanie właściwej i rzetelnej dokumentacji cen transferowych. Zadaniem podatnika jest udokumentowanie tego, że zastosowane ceny pomiędzy podmiotami powiązаныmi mają charakter rynkowy, tzn. są takie jakie mogłyby wystąpić w transakcji między podmiotami niezależnymi.

Wyróżniamy kilka typów dokumentacji:

1. *Local File* (wymagane przez prawo),

2. *Master File* (wymagane przez prawo),
3. dokumentacja bieżąca/ciągła (zalecana dla potrzeb kontroli podatkowej w celu udowodnienia wykonania usługi),
4. inne dokumenty (w zależności od indywidualnych regulacji poszczególnych krajów).

Nie każdy przedsiębiorca musi przygotować wszystkie ww. dokumenty, jednak te wskazane w punkcie 1, 3 i 4 są zalecane przez doradców podatkowych. Dokumentacja dotycząca cen transferowych sporządzana jest na potrzeby urzędów skarbowych kontrolujących przedsiębiorstwa uczestniczące w transakcji. Obowiązek sporządzenia *Master File* dotyczy stosunkowo dużych podatników, których przychody lub koszty w roku poprzedzającym rok podatkowy przekroczyły 20 mln euro. Co więcej, dokumentacja *Master File* może być przygotowana przez jeden podmiot z grupy, najczęściej spółkę holdingową.

W samej regulacji, o której mowa wyżej (podobnie jak we wspomnianych wcześniej wytycznych OECD) nie wskazano na żadne rozróżnienie wdrażanej regulacji w zależności od kraju. Niestety w praktyce każdy kraj stosuje odrębne zasady w tym zakresie. Taki stan potwierdza również status wdrożenia regulacji dotyczących *Local File* i *Master File* na świecie. Status ten przedstawiono w tabeli 2. Różny etap wdrożenia pociąga za sobą istotne skutki prawne z punktu widzenia przedsiębiorców.

**Tabela 2.** Status wdrożenia *Master File* i *Local File*

Regulacja wdrożona	Planowane jest wdrożenie regulacji	Wdrożenie nie jest planowane
Australia, Austria, Belgii, Bośnia i Hercegowina, Chiny, Kolumbia, Kostaryka, Dania, Finlandia, Francja, Gabon, Niemcy, Honk-Kong, Węgry, Indie, Indonezja, Japonia, Kazachstan, Lichtensten, Maleza, Meksyk, Holandia, Nowa Zelandia, Pakistan, Peru, Polska, Rosja, Południowa Afryka, Południowa Korea, Hiszpania, Szwecja, Tajwan, Wielka Brytania	Izrael, Litwa, Turcja, Chile, Grecja, Wyspa Man, Kenia, Malezja, Namibia, Nigeria, Katar, Norwegia, Rwanda, Słowacja, Szwajcaria, Tajlandia, Uganda	Pozostałe kraje Afryki, Pozostałe kraje Ameryki Południowej, USA, Kanada,

Źródło: Opracowanie Michał Piechocki, na podstawie opracowania KPMG <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2018/10/tnf-beeps-action-13-october16-2018.pdf> (26.10.2018).

Według stanu na dzień 4 września 2018 r. 37 krajów na świecie wdrożyło regulację dotyczącą cen transferowych w zakresie *Local File* i *Master File*. Projekty ustaw powstały w 3 krajach. Natomiast w 17 krajach wyrażona została intencja, zamiar wdrożenia regulacji.

W praktyce oznacza to szereg problemów dla przedsiębiorców uczestniczących w wymianie międzynarodowej. Dla przykładu, jeśli polski podmiot A, będący spółką córką podmiotu B z siedzibą we Francji zawiera transakcje z tym podmiotem, to konieczne będzie stosowanie zasady ceny rynkowej (*arm's length principle*), a następnie – w Polsce – konieczne będzie przygotowanie dokumentacji tych transakcji. Spółka matka B zlokalizowana we Francji, jako że nie jest zobowiązana do przygotowania *Master File* i *Local File* – prawdopodobnie przerzuci ten obowiązek na spółkę córkę A zlokalizowaną w Polsce.

Zauważyć przy tym można, że poza różnicami w statusie wdrożenia regulacji, występują również różnice w samej regulacji, która została wdrożona. Nie wszystkie bowiem kraje przyjęły dokładnie takie samo rozumienie zagadnienia cen transferowych. Inne jest przede wszystkim podejście organów skarbowych. Działanie takie nie sprzyja jednolitości i przejrzystości rozwiązań w omawianym zakresie.

## **Ustalanie cen transferowych w przedsiębiorstwach międzynarodowych**

OECD w celu ułatwienia wyboru stosowanych metod ustalania cen transferowych (opisywanych później w szczególności w local file) wydało dokument wskazujący na pięć współczynników porównywalności.<sup>8</sup> Posiadanie dostępu do porównywalnych danych znacznie ułatwia wybór stosowanej metody ustalania cen, a tym samym egzekwowanie zasady ceny rynkowej (arm's length principle).

Trudności jakie napotykają przedsiębiorcy w ustaleniu ceny pomiędzy podmiotami powiązаныmi związane są z koniecznością jej dostosowania do cen rynkowych. Samo to zadanie nie byłoby kłopotliwe, gdyby nie to, że wprowadzono sugerowane metody badania tych cen (sprawdzania czy są to ceny rynkowe) przez administracje skarbowe. Problemem przedsiębiorców nie jest zatem zapewnienie *rynkowości ceny*, tylko ryzyko czy w ocenie organu skarbowego ustalona cena zostanie uznana za rynkową.

Zastosowanie ceny rynkowej w zasadzie opiera się na porównaniu warunków kontrolowanej transakcji z warunkami stosowanymi pomiędzy niezależnymi podmiotami. Warunkiem uznania przedstawionych rozliczeń cen transferowych za poprawnie sporządzone jest uznanie przedstawionej charakterystyki porównywanych transakcji za *wystarczająco porównywalne*.

„Porównywalne,” to nie oznacza „identyczne”. Zachowanie porównywalności oznacza, że :

- żadna z różnic pomiędzy porównywanymi transakcjami nie może istotnie wpłynąć na cenę oraz finansowe współczynniki podlegające analizie w wybranej metodzie cen transferowych lub
- rozsądnie uzasadnione dostosowanie może zostać zastosowane w celu wyeliminowania efektu tych różnic (z punktu wyżej).

Niezależne przedsiębiorstwa, oceniając warunki potencjalnej transakcji, porównują transakcję z innymi dostępnymi dla nich opcjami kontraktów i zawierają transakcję tylko wtedy, gdy nie widzą żadnej alternatywy, która jest zdecydowanie bardziej atrakcyjna. Na przykład niezależne przedsiębiorstwo prawdopodobnie nie zaakceptuje ceny oferowanej za jego produkt przez potencjalnego nabywcę, jeśli wie, że inni klienci są skłonni zapłacić więcej na podobnych warunkach. Wszystkie metody, które uwzględniają zasadę ceny rynkowej, można powiązać z koncepcją, że niezależne przedsiębiorstwa rozważają dostępne opcje i porównując jedną opcję z drugą, rozważają wszelkie różnice między opcjami, które miałyby znaczny wpływ na wartość kontraktu. Na przykład, przed zakupem produktu po określonej cenie, niezależne przedsiębiorstwa

---

<sup>8</sup> <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/45765363.pdf>

zwykle powinny rozważyć, czy mogą kupić ten sam produkt na innych porównywalnych warunkach, ale po niższej cenie od innego sprzedawcy.<sup>9</sup>

Jak wspomniano powyżej, przy dokonywaniu tych porównań należy wziąć pod uwagę istotne różnice między porównywanymi transakcjami lub przedsiębiorstwami. OECD określa pięć "czynników porównywalności", które mogą być istotne przy ustalaniu porównywalności, a mianowicie:

1. Charakterystyka przekazanej własności lub usług.
2. Funkcje wykonywane przez strony (z uwzględnieniem wykorzystywanych aktywów i podejmowanego ryzyka) w odniesieniu do kontrolowanej transakcji. Ich badanie jest często określane jako "analiza funkcjonalna",
3. Warunki umowne kontrolowanej transakcji,
4. Okoliczności ekonomiczne stron,
5. Strategie biznesowe stosowane przez strony w odniesieniu do kontrolowanej transakcji.

Wspomniane w punkcie 5. strategie biznesowe muszą zostać zbadane przy ustalaniu porównywalności dla celów cen transferowych. Strategie biznesowe uwzględniają wiele aspektów działalności przedsiębiorstwa, takich jak innowacje i rozwój nowych produktów, stopień dywersyfikacji ryzyka operacyjnego i finansowego, awersja do ryzyka, ocena ryzyka politycznego, wkład istniejących i planowanych praw pracowniczych, czas trwania uzgodnień i inne czynniki wpływające na bieżące prowadzenie działalności. Takie strategie biznesowe mogą wymagać wzięcia ich pod uwagę przy ustalaniu porównywalności transakcji kontrolowanych i niekontrolowanych oraz przedsiębiorstwa.

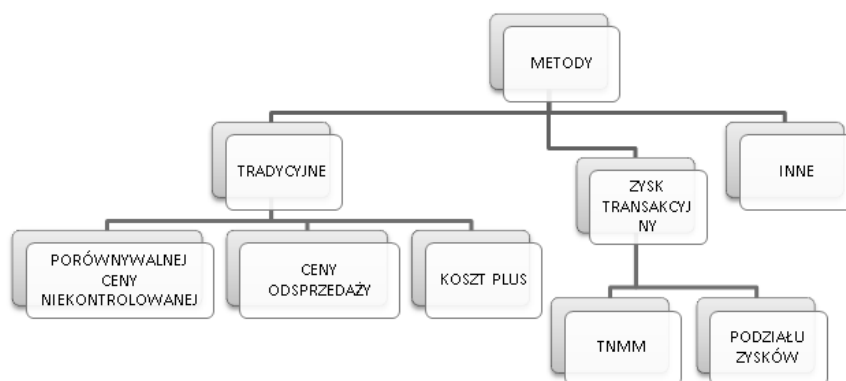
Strategie biznesowe mogą również obejmować systemy penetracji rynku. Przedsiębiorstwo, które chce penetrować rynek lub zwiększyć swój udział w rynku, może tymczasowo naliczyć cenę za swój produkt niższą niż cena obowiązująca w przypadku innych porównywalnych produktów na tym samym rynku. Ponadto przedsiębiorstwo, które chce wejść na nowy rynek lub rozszerzyć (lub obronić) swój udział w rynku, może tymczasowo ponieść wyższe koszty (np. z powodu kosztów rozpoczęcia działalności lub zwiększonych wysiłków marketingowych), a tym samym osiągnąć niższy poziom rentowności niż inni podatnicy działający w tym samym rynek.

Przytoczenie wyżej wymienionych pięciu współczynników porównywalności miało na celu przedstawienie słabego punktu analizy cen transferowych ze względu na wysoki stopień uznaniowości. Taki element jak *strategia gospodarcza, czy okoliczności ekonomiczne* stron w praktyce eliminują możliwość uznania danych za porównywalne. Konieczne jest zatem każdorazowe wyjaśnienie odchyłeń od cen rynkowych.

Poza zastosowaniem wyżej wskazanych współczynników porównywalności konieczne jest dokonanie wyboru metody kalkulacji cen transferowych. Kalkulacja dokonywana może być w dowolny sposób, jednak organy skarbowe sprawdzają rynkowość *cen transferowej* wykorzystując jedną z pięciu metod.

---

<sup>9</sup> <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/45765363.pdf>



Metody ustalania cen transferowych, Opracowanie własne

**Rysunek 1.** Metody ustalania cen transferowych  
Źródło: Opracowanie własne.

Dla przykładu, najczęściej wykorzystywaną metodą w przedsiębiorstwach usługowych jest tradycyjna metoda „koszt plus”, w której stosuje się rynkowy narzut na bazę kosztową. Przez bazę kosztową w tej metodzie rozumie się sumę kosztów bezpośrednio związanych z nabyciem lub wytworzeniem we własnym zakresie przedmiotu transakcji oraz kosztów pośrednich, z wyłączeniem kosztów ogólnych zarządu, to jest kosztów działania jednostki jako całości oraz kosztów zarządzania tą jednostką.[Lasiński-Sulecki, 2014, s 234]. W odniesieniu do usług o niskiej wartości dodanej sugerowaną wysokością wspomnianego narzutu marży jest 5%.

## Porównanie polityki skarbowej w Unii Europejskiej i w Rosji w kontekście stosowania międzynarodowych regulacji podatkowych

Polityka skarbowa oraz wytyczne dla organów skarbowych nierzadko *stanowią istotne utrudnienie* w stosowaniu jednolitych przepisów podatkowych. Doświadczenie wskazuje, że mimo ujednoczenia przepisów podatkowych są kraje stosujące agresywną politykę podatkową w zakresie ustalania cen transferowych i kraje, w których podejście organów skarbowych jest bardziej przyjazne. Np. w Niemczech, gdzie polityka skarbowa nie jest agresywna, podejście organów skarbowych do egzekwowania przepisów podatkowych jest zupełnie inne aniżeli w Rosji, gdzie polityka skarbowa jest bardzo agresywna. Dodać przy tym należy, że przepisy rosyjskiej ustawy numer 630365-6 o opodatkowaniu zysków kontrolowanych spółek zagranicznych (CFC's) oraz o przychodzie od organizacji zagranicznych<sup>10</sup> zostały zaakceptowane przez niższą Izbę Parlamentu (Dumę) 18 listopada 2015 r. Wprowadzany przez nie reżim CFC (*Controlled Foreign Corporation*) dał rosyjskim organom skarbowym możliwość opodatkowania spółek zagranicznych kontrolowanych i zarządzanych z terytorium Rosji. Dlatego też

<sup>10</sup> Źródło: <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/837888,rosja-tez-zawalczy-z-rajami-podatkowymi>.



dochód osiągnięty przez takie podmioty jest opodatkowany na tym samym poziomie, jak w przypadku innych rosyjskich firm (stawka maksymalna 20%). Uznać zatem można, że Rosja stosuje różne możliwe narzędzia walki z wyprowadzaniem dochodów poza granicę.

**Tabela 3.** Porównanie obowiązków podatników w Unii Europejskiej i Rosji

<b>Wymogi stawiane podatnikom</b>	<b>Polska</b>	<b>Inne kraje UE</b>	<b>Rosja</b>
Local file	TAK	ZDECYDOWANA WIEKSZOŚĆ	Regulacja: TAK Praktyka: TAK
Master File	TAK	ZDECYDOWANA WIEKSZOŚĆ	Regulacja: TAK Praktyka: TAK
Dowód na wykonanie usługi	Tylko na żądanie organu	Tylko na żądanie organu	TAK
Dowód na otrzymanie usługi	NIE	NIE	TAK
Test korzyści (polegający na zbadaniu jakie korzyści przynosi konkretna transakcja dla przedsiębiorstwa)	TAK	TAK	TAK
Dodatkowe wyjaśnienia w trakcie kontroli	TAK	TAK	TAK

Źródło: Opracowanie własne; Porównanie obowiązków podatników w Unii Europejskiej i Rosji na podstawie doświadczeń zawodowych autorów.

Jak wskazano w tabeli nr 3 dotyczącej obowiązków podatników w Unii Europejskiej i Rosji w zakresie sporządzania dokumentacji w zakresie rozliczania cen transferowych, elementem istotnie różnicującym jest dodatkowy obowiązek przedstawienia dokumentów wskazujących na otrzymanie usługi, produktu – a nie tak jak w pozostałych przypadkach – tylko ich wykonanie. Ma to istotne znaczenie z punktu widzenia przedsiębiorców ze względu na trudność udowodnienia obu tych aspektów transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Obowiązek ten jednak nie wynika wprost z przepisów podatkowych w Rosji, lecz z praktyki organów skarbowych.

### **Konfrontacja regulacji dotyczących cen transferowych oraz wniosków z badań z doświadczeniami autorów**

Badania przeprowadzone na potrzeby tego artykułu wskazują wprost, iż istnieje rozbieżność pomiędzy wytycznymi publikowanymi przez OECD oraz regulacjami wdrażanymi przez autonomiczne kraje. Rozbieżności te wynikają z różnych interesów poszczególnych krajów. Konfrontując powyższe z doświadczeniami autorów wskazać należy, iż inne jest podejście do regulacji cen transferowych w tych krajach, w których większość stanowią spółki matki w stosunku do tych krajów, w których spółek matek jest mniej. Dla przykładu – w Polsce głównie lokowane są spółki córki lub spółki siostry z własnościowym kapitałem zagranicznym. Wynika to z faktu, iż Polska jest krajem stosunkowo korzystnym podatkowo. Inaczej zupełnie przedstawia się sytuacja Rosji czy

Niemiec, gdzie spółek matek jest wyjątkowo dużo. Ryzyko wyprowadzania z Polski dochodów do Niemiec lub Rosji, gdzie są spółki matki jest duże, stąd w Polsce regulacje dotyczące cen transferowych są dobrze rozwinięte. W Rosji gospodarcza sytuacja kraju oraz agresywna polityka podatkowa zabezpiecza interesy kraju i pozostawia wysoki poziom uznaniowości przy potencjalnej kontroli podatkowej.

Z doświadczenia autorów wynika jeszcze jeden wniosek istotny dla oceny zagadnienia będącego przedmiotem niniejszego artykułu. Charakter polityki podatkowej kraju oraz sytuacja gospodarcza kraju ma większe znaczenie dla ryzyka podatkowego przedsiębiorcy aniżeli sama regulacja dotycząca cen transferowych. Tam, gdzie sytuacja gospodarcza kraju jest dobra a polityka podatkowa łagodna – na podstawie tej samej regulacji – ryzyko podatkowe jest znacznie niższe aniżeli tam, gdzie sytuacja gospodarcza kraju jest zła a polityka podatkowa agresywna. Cele stawiane przed administracją podatkową kraju przez rządy krajowe są bowiem nadrzędne dla kontrolerów i urzędów skarbowych aniżeli sama regulacja, która często ma charakter uznaniowy. Przy cenach transferowych uznaniowość jest jednak nieunikniona ze względu na różnorodność sytuacji ekonomicznej kontrolowanej transakcji.

## **Podsumowanie**

Różnice w obowiązujących normach prawnych w krajach kontrahentów są zjawiskiem znanym od dawna. Autonomiczne kraje korzystają z niezależności w stanowieniu prawa i dostosowują przepisy do lokalnych potrzeb. Istotne jest jednak określenie wpływu obowiązującego prawa wywieranego na przedsiębiorców przez poszczególne państwa. Oczywiście jest bowiem to, że zwiększone ryzyko podatkowe prowadzonej działalności gospodarczej powoduje zwiększenie kosztów jej prowadzenia, a tym samym wpływa negatywnie na rozwój tych przedsiębiorstw.

Niezależnie od powyższego, za istotne należy uznać również aspekty polityczne, kondycję finansową kraju oraz stopień agresywności polityki podatkowej. Czynniki te wywierają wpływ na przebieg kontroli podatkowej w przedsiębiorstwie, co z kolei rzutuje na oczekiwania wobec przedsiębiorców.

Warto zauważyć, że poziom skomplikowania rozwiązań w omawianym zakresie skutkuje koniecznością korzystania z pomocy firm doradczych, które przejmują obowiązki przedsiębiorców w omawianym zakresie. Wiązą się z tym koszty korzystania z usług ww. firm doradczych, które jednak mogą okazać się korzystną alternatywą dla kosztów popełnienia błędu, które bezpośrednio mogą obciążyć samo przedsiębiorstwo.

Pomimo wszystkich wyżej wymienionych trudności dla przedsiębiorców, samą chęć ujednoczenia i wdrożenia regulacji dotyczących cen transferowych na świecie należy ocenić pozytywnie. Negatywne skutki gospodarcze wyprowadzania dochodów z kraju ich powstawania wpływają na hamowanie rozwoju danego kraju. Regulacje dotyczące cen transferowych ograniczają nadużycia związane z wykorzystaniem rajów podatków do tzw. optymalizacji podatkowych, co jeszcze kilka lat temu stanowiło duży problem. Wskutek wdrożenia wspomnianych, złożonych regulacji, duży nacisk został również nałożony na etykę zawodową z zakresu finansów, księgowości i prawa. Doradcy z tych dziedzin powinni wzmacniać świadomość przedsiębiorców i zachęcać do uwzględniania norm prawnych zgodnie z intencją twórców prawa.

## Bibliografia

Liker J. K. *Droga Toyoty 14 Zasad zarządzania wiodącej firmy produkcyjnej świata*, Warszawa 2016

Bany K. *Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o. 2012.

Sobańska I., Szychta A. *Rozwój gospodarki rynkowej a rachunkowość w XXI wieku*, Uniwersytet Łódzki 2002,

Lasiński-Sulecki K. *Ceny transferowe w prawie podatkowym i celnym*, Lex 2014

KOM (2009) 472, wersja ostateczna, Bruksela, 14.09.2009,  
<http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2009/PL/1-2009-472-PL-F1-1.Pdf>

Projekt z dnia 15 lipca 2018 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw,  
<https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12313855>

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. 1997 nr 137 poz. 926

<http://podatki.gazetaprawna.pl/>

<https://www.ey.com/gl/>

<https://www.finance.mf.gov.pl/>

<https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/45765363.pdf>

## Summary

The purpose of this publication is to present European and Russian tax regulations regarding transfer pricing, transactions between related parties, intra-group settlements, low-value transactions and other aspects related to international tax law. The basic thesis is contained in the statement that the tax regulations in the world, despite the commonly accepted assumptions, differ significantly from each other, which makes it impossible for a uniform approach of entrepreneurs to the issue of transfer prices. The study was created using a critical analysis of the literature on the subject, applicable legal acts and draft legal acts, as well as the author's own experience using deductive and inductive reasoning.

**Keywords:** transfer prices, taxes, obligations of entrepreneurs, documenting the course of the transaction.

### Informacja o autorach

**Prof. dr hab. Aurelia Bielawska prof. zw.**

Uniwersytet Szczeciński

Wydział Zarządzania i Ekonomiki Usług

al. Papieża Jana Pawła II 22a

70-453 Szczecin

[aurelia.bielawska@wzieu.pl](mailto:aurelia.bielawska@wzieu.pl)

ORCID: 0000-0002-7815-0530

**Michał Piechocki**

Uniwersytet Szczeciński

Wydział Zarządzania i Ekonomiki Usług