

Przepisy podatkowe nakładają na podmioty powiązane wiele obowiązków, które mają sprawić, by podmioty te ustalały we wzajemnych transakcjach cenę transferową zgodnie z zasadami rynkowymi. Dlaczego to takie ważne? Otóż często obserwowanym zjawiskiem jest to, że przy negocjacjach w zakresie cen podmioty powiązane biorą pod uwagę inne kwestie niż podmioty wolnorynkowe. Podmioty wolnorynkowe dążą do uzyskania jak najwyższego zysku. Natomiast dla podmiotów powiązanych celem zazwyczaj jest zysk grupy, zatem cena we wzajemnych transakcjach często ma na celu osiągnięcie jak najwyższego zysku dla grupy przez minimalizowanie zobowiązań podatkowych.

1. Podmioty powiązane, czyli jakie?

Częstym zjawiskiem jest prowadzenie polityki optymalizacji zobowiązań podatkowych poprzez odpowiednie kształtowanie ceny transferowej. Przepisy podatkowe przeciwdziałają takiej optymalizacji i nakazują podmiotom powiązanym stosowanie takich cen jak między podmiotami niepowiązanymi, czyli cen rynkowych.

Mimo że przepisy podatkowe zawierają mniej lub bardziej szczegółowe regulacje w zakresie ustalania cen transferowych, kwestie te są jednymi z najtrudniejszych, jeżeli chodzi o interpretacje. Stanowią też źródło sporów między podatnikami a organami podatkowymi.

Według szacunków około 70% światowego handlu odbywa się w ramach światowych, globalnych grup kapitałowych, czyli między podmiotami powiązanymi. Oznacza to, że polityka cen transferowych zgodna z przepisami prawnymi ma olbrzymie znaczenie – zarówno dla organów podatkowych, jak i dla podatników.

Publikacja ma na celu w praktyczny sposób przedstawić Państwu regulacje nałożone na podmioty powiązane. Zaczniemy od wyjaśnienia, kiedy podmioty będą uważane za powiązane, a co za tym idzie – zobowiązane do przestrzegania ww. przepisów. W kolejnych rozdziałach wyjaśnimy, w jaki sposób organy podatkowe badają, czy warunki transakcji między podmiotami powiązanymi odpowiadają warunkom rynkowym, i jakie działania podejmują, gdy wykorzystywanie powiązań prowadzi do zaniżania podatku dochodowego.

Wiedza ta doprowadzi nas do zasadniczej części Poradnika, mianowicie do warsztatu pisania dokumentacji podatkowej transakcji między podmiotami powiązanymi. Dokumentacja ta jest jednym z podstawowych obowiązków nałożonych na podmioty powiązane. W swoistym „wypracowaniu” podatnicy muszą bowiem przekonać organ podatkowy, że przyswoili informacje na temat przepisów dotyczących podmiotów powiązanych i że wiedzę tę zastosowali w praktyce do ustalenia warunków transakcji ze swoim podmiotem powiązanym (przede wszystkim ceny).

W powszechnej opinii obowiązek przygotowania dokumentacji jest skomplikowany, a usługi jej sporządzenia są bardzo kosztowne. Dlatego poprzez praktyczne wskazówki pokażemy, jak tworzyć dokumentację do różnego rodzaju transakcji (sprzedaży towarów, usług, pożyczek).

Ceny transferowe – chronologia zmian

Przepisy dotyczące podmiotów powiązanych w ostatnich latach często się zmieniały. Powoduje to wiele problemów interpretacyjnych – może się bowiem okazać, że w zależności od tego, który okres jest przedmiotem kontroli, taka sama transakcja może wymagać stworzenia dokumentacji na podstawie trzech różnych stanów prawnych.

Czasami zmiany te są drobne, czasami gruntowne. Z ostatnią, bardzo gruntowną zmianą przepisów mieliśmy do czynienia w 2019 r. Z dniem 1 stycznia 2019 r. w ustawach o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: ustawa o CIT) i fizycznych (dalej: ustawa o PIT) przestały obowiązywać dotychczasowe przepisy dotyczące podmiotów powiązanych. W ich miejsce ustawodawca wprowadził nowy rozdział zatytułowany „Ceny transferowe” (w ustawie o PIT jest to rozdział 4b, a w ustawie o CIT rozdział 1a). W rozdziałach tych na nowo zdefiniowano pojęcia stosowane w przepisach, rozszerzono katalog metod szacowania i zmieniono zasady tworzenia dokumentacji podatkowej. Na nowo uregulowano zasady dotyczące szczególnych transakcji między podmiotami powiązanymi, takich jak usługi o niskiej wartości dodanej czy pożyczki.

Nowe rozdziały w ustawach dodatkowo zostały podzielone na oddziały, co sprawiło, że regulacje te są bardziej przejrzyste i czytelne.

Okazało się jednak, że mimo gruntownych zmian wprowadzonych w 2019 r. przepisy dotyczące cen transferowych nie były pozbawione błędów. Dlatego od 1 stycznia 2021 r. w ustawach o podatku dochodowym wprowadzono kilka zmian, mających w dużej mierze charakter redakcyjny i porządkujący.

Ponadto epidemia COVID-19 wymusiła w 2020 r. i 2021 r. odroczenie terminów sporządzenia dokumentacji i złożenia wymaganych formularzy organom podatkowym.

Polski Ład – czyli zmiany podatkowe wprowadzone w 2022 r. – przyniósł kolejne modyfikacje w przepisach o cenach transferowych. Regulacje zaczęły obowiązywać od 1 stycznia 2022 r. – w większości mają zastosowanie do dokumentacji sporządzanych już za rok 2021.

Często zmieniające się przepisy i nakładanie nowych obowiązków na podatników powodują, że tematyka cen transferowych jest wyjątkowo skomplikowana i wiąże się z ryzykiem popełnienia błędów.

1.1. Współpraca podmiotów powiązanych i jej wpływ na zobowiązania podatkowe

Współpraca i wymiana handlowa między podmiotami powiązanymi (kapitałowo bądź osobowo) powoduje, że dążąc do minimalizacji obciążeń fiskalnych podmioty te ustalają między sobą ceny różne od cen stosowanych na wolnym rynku. Zjawisko to jest wykorzystywane szczególnie w wymianie międzynarodowej i polega na „przerzucaniu” dochodów do kraju stosującego korzystniejsze opodatkowanie.

Przykład 1

Polska spółka z o.o. P i spółka cypryjska C są podmiotami powiązanymi. Spółka P jest opodatkowana podatkiem 19%, spółka C – podatkiem 12,5%. Ich działalność polega na tym, że spółka P sprzedaje spółce C wyprodukowane przez siebie rowery w cenie 700 zł za sztukę. Koszt produkcji roweru wynosi 400 zł.

W danym roku (2022 r.) spółka polska sprzedała 1000 rowerów. Spółka cypryjska sprzedała te rowery niepowiązanej spółce z Niemiec w cenie 1000 zł za sztukę.

Tabela 1. Ustalenie dochodu i podatku spółek powiązanych w 2022 r.

Spółka polska	Spółka cypryjska
Przychód: $700 \text{ zł} \times 1000 \text{ szt.} = 700\,000 \text{ zł}$	Przychód: $1000 \text{ zł} \times 1000 \text{ szt.} = 1\,000\,000 \text{ zł}$
Koszty: $400 \text{ zł} \times 1000 \text{ szt.} = 400\,000 \text{ zł}$	Koszty: $700 \text{ zł} \times 1000 \text{ szt.} = 700\,000 \text{ zł}$
Dochód: 300 000 zł	Dochód: 300 000 zł
Podatek: $300\,000 \text{ zł} \times 19\% = 57\,000 \text{ zł}$	Podatek: $300\,000 \text{ zł} \times 12,5\% = 37\,500 \text{ zł}$

Łączny podatek zapłacony przez spółki wyniósł więc 94 500 zł.

Na początku następnego roku (2023) spółki podjęły decyzję o zmianie cen rowerów, tak aby przyniosło to korzyści podatkowe. Ponieważ stawka podatku dochodowego na Cyprze jest znacznie niższa niż w Polsce, podjęto decyzję, że cena roweru sprzedawanego przez polską spółkę będzie wynosiła 500 zł, co spowoduje, że wzrośnie dochód spółki cypryjskiej, a zmniejszy się – spółki polskiej.

Wielkość sprzedaży dla podmiotu niemieckiego oraz koszty produkcji w 2023 r. pozostaną bez zmian.

Tabela 2. Ustalenie dochodu i podatku spółek powiązanych w roku 2023 r.

Spółka polska	Spółka cypryjska
Przychód: $500 \text{ zł} \times 1000 \text{ szt.} = 500\,000 \text{ zł}$	Przychód: $1000 \text{ zł} \times 1000 \text{ szt.} = 1\,000\,000 \text{ zł}$
Koszty: $400 \text{ zł} \times 1000 \text{ szt.} = 400\,000 \text{ zł}$	Koszty: $500 \text{ zł} \times 1000 \text{ szt.} = 500\,000 \text{ zł}$
Dochód: 100 000 zł	Dochód: 500 000 zł
Podatek: $100\,000 \text{ zł} \times 19\% = 19\,000 \text{ zł}$	Podatek: $500\,000 \text{ zł} \times 12,5\% = 62\,500 \text{ zł}$

Łączny podatek zapłacony przez spółki wyniósł więc 81 500 zł, czyli o 13 000 zł mniej niż rok wcześniej.

W ten sposób – poprzez „sztuczne” ustalenie ceny – podmioty powiązane osiągnęły korzyść w postaci znacznie mniejszych zobowiązań podatkowych.

Przykład pokazuje, że spółki powiązane, które podlegają opodatkowaniu różnymi stawkami podatku, mogą wykorzystywać te powiązania w celu zmniejszania swoich zobowiązań podatkowych. Dla administracji podatkowych taka współpraca jest oczywiście niekorzystna, powoduje bowiem uszczuplenie wpływów podatkowych. Dlatego na gruncie zarówno przepisów krajowych, jak i umów międzynarodowych stosowane są przepisy, które mają na celu wyegzekwowanie na podmiotach powiązanych, by we wzajemnych relacjach zachowywały się tak, jakby tych powiązań nie było, czyli by współpracowały na zasadach rynkowych.

Badając relacje między podmiotami powiązanymi, organy podatkowe stosują zasadę dystansu (z ang. *arm's length*), co dosłownie oznacza „zasadę długości ramienia”. Zasada ta nakazuje, by mimo istniejących między podmiotami powiązań działały one w stosunkach wzajemnych, trzymając kontrahenta na długość ramienia, czyli na odpowiedni dystans. Na spółki powiązane nakłada się więc obowiązek kształtowania we wzajemnych stosunkach handlowych, w tym przede wszystkim w zakresie cen ustalanych we wzajemnych transakcjach, takich relacji, które ustaliłyby między sobą niezależne, konkurujące na rynku podmioty.

Organy podatkowe poszukują zatem odpowiedzi na pytanie, czy podmioty niepowiązane w identycznych lub porównywalnych okolicznościach ustalają lub ustaliłyby takie same ceny lub czy w ogóle zawarłyby taką transakcję na warunkach, jakie ustaliły podmioty powiązane.

Tłumaczenie wyrażenia *arm's length* ma jednak trochę inne znaczenie – polskie „na długość ramienia” mówi raczej o bliskości, podczas gdy angielskie wyrażenie podkreśla dystans.

1.2. Podmioty powiązane w prawie krajowym i międzynarodowym

Współpraca mająca na celu wpływanie na zobowiązania podatkowe jest możliwa między podmiotami, które będą chciały ze sobą współdziałać tak, by łączny zapłacony przez nie podatek okazał się jak najmniejszy. W takiej współpracy jeden z podmiotów godzi się na osiągnięcie mniejszego zysku i „przerzucenie” części tego zysku do innego podmiotu. Musi więc istnieć bliskość między tymi podmiotami, która sprawia, że chcą one taką współpracę prowadzić. Muszą to więc być podmioty „powiązane”. Podmioty, które nie mają żadnych powiązań, współdziałają w celu maksymalizacji swoich zysków, czyli transakcje między podmiotami niepowiązanymi nie mają na celu

realizowania wspólnej polityki podatkowej (byłaby ona wbrew interesom któregoś z partnerów), lecz osiągnięcie korzyści rynkowych.

Przepisy podatkowe próbują więc zidentyfikować podmioty powiązane (czyli takie, które mogą chcieć dążyć do osiągania wspólnych korzyści podatkowych) i „zmusić” je do tego, by we wzajemnych relacjach zachowywały się tak, jakby tych powiązań nie było, czyli współpracowały na takich zasadach jak podmioty niepowiązane.

Analizę tematyki podmiotów powiązanych rozpocząć więc wypada od wyjaśnienia, kiedy będziemy mieli do czynienia z powiązaniem.

1.2.1. Podmioty powiązane na gruncie polskich przepisów podatkowych

Od 1 stycznia 2019 r. ustawodawca gruntownie zmienił przepisy dotyczące podmiotów powiązanych. Zmiany dotknęły również samej definicji pojęć stosowanych w przepisach, w tym pojęcia „podmioty powiązane”.

Obecnie podmioty powiązane to:

- a) podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot, lub
- b) podmioty, na które wywiera znaczący wpływ:
 - ten sam inny podmiot lub
 - małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot, lub
- c) spółka niebędąca osobą prawną i jej wspólnik, lub
- d) spółka komandytowa i komandytowo-akcyjna i jej komplementariusz, lub
- e) spółka jawna i jej wspólnik, lub
- f) podatnik i jego zagraniczny zakład, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej – spółka kapitałowa wchodząca w jej skład i jej zagraniczny zakład.

Polski Ład z dniem 1 stycznia 2022 r., mając na uwadze spójność z innymi przepisami ustawy, zastąpił pojęcie spółki niemającej osobowości prawnej przez zdefiniowane w ustawach PIT i CIT pojęcie spółki niebędącej osobą prawną (pkt c). Ponadto przez zastąpienie słowa „wspólników” w liczbie mnogiej przez „wspólnik” w liczbie pojedynczej doprecyzowano, że powiązanie zachodzi pomiędzy spółką niebędącą osobą prawną a każdym z jej wspólników odrębnie.

Jednocześnie 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 albo zarządzających, lub
 - c) udziałów lub praw do udziału w zyskach, stratach, lub majątku, lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych, lub