

Zeszyty Naukowe Wydziału Ekonomii i Finansów
Uniwersytetu Radomskiego im. Kazimierza Pułaskiego
Studia Ekonomiczne, Prawne i Administracyjne
Zeszyt 4 (2024)
DOI <https://doi.org/10.24136/sepia.2024.016>

Joanna Czyżykowska¹, Magdalena Czyżewska², Katarzyna Januszek³,
Aleksandra Wijata⁴

CENY TRANSFEROWE I PODATEK U ŹRÓDŁA

Streszczenie

W artykule przedstawiono kluczowe aspekty cen transferowych oraz podatku u źródła w kontekście przepisów obowiązujących w Polsce. Omówiono definicje i zastosowanie cen transferowych w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi oraz wyzwania związane z ich prawidłowym dokumentowaniem. Poruszono również kwestię podatku u źródła, jego znaczenia dla międzynarodowych rozliczeń oraz obowiązków podatników i płatników w tym zakresie. Szczególną uwagę poświęcono regulacjom prawnym oraz praktycznym wyzwaniom w spełnianiu obowiązków dokumentacyjnych i rozliczeniowych, z naciskiem na konieczność dochowania należytej staranności. Artykuł wskazuje na znaczenie zgodności z przepisami prawa, które ma kluczowy wpływ na relacje podatkowe przedsiębiorstw z organami skarbowymi.

Słowa kluczowe: ceny transferowe, podatek u źródła, regulacje podatkowe, transakcje między podmiotami powiązаныmi.

¹ Studentka II roku studiów II stopnia, Kierunek: Finanse i rachunkowość, Wydział Ekonomii i Finansów, Uniwersytet Radomski im. Kazimierza Pułaskiego, e-mail: 117046@student.uthrad.pl.

² Studentka II roku studiów II stopnia, Kierunek: Finanse i rachunkowość, Wydział Ekonomii i Finansów, Uniwersytet Radomski im. Kazimierza Pułaskiego, e-mail: 110903@student.uthrad.pl.

³ Studentka II roku studiów II stopnia, Kierunek: Finanse i rachunkowość, Wydział Ekonomii i Finansów, Uniwersytet Radomski im. Kazimierza Pułaskiego, e-mail: 111877@student.uthrad.pl.

⁴ Studentka II roku studiów II stopnia, Kierunek: Finanse i rachunkowość, Wydział Ekonomii i Finansów, Uniwersytet Radomski im. Kazimierza Pułaskiego, e-mail: 111399@student.uthrad.pl.

WSTĘP

Ceny transferowe oraz podatek u źródła stanowią dwa kluczowe zagadnienia w międzynarodowym zarządzaniu finansami i podatkami. W dynamicznie zmieniającym się otoczeniu prawnym, zagadnienia te nabierają szczególnego znaczenia, zwłaszcza w kontekście rosnącej globalizacji działalności gospodarczej i coraz bardziej rygorystycznych wymogów regulacyjnych. Ceny transferowe, które określają warunki transakcji między podmiotami powiązаныmi, odgrywają istotną rolę w przeciwdziałaniu sztucznemu transferowi zysków między różnymi jurysdykcjami podatkowymi. Jednocześnie, podatek u źródła, pobierany od dochodów osiąganych przez nierezydentów, wymaga precyzyjnego zrozumienia przepisów i stosowania ich w praktyce, co często wiąże się z dużym stopniem skomplikowania.

Celem artykułu jest kompleksowe omówienie zasad funkcjonowania cen transferowych i podatku u źródła, z uwzględnieniem zmian w przepisach planowanych od 2025 rok. Analiza obejmuje zarówno aspekty teoretyczne, takie jak definicje i zasady ustalania cen transferowych, jak i praktyczne implikacje wynikające z obowiązku dokumentacyjnego czy międzynarodowych umów podatkowych. Ponadto poruszono kwestie związane z rolą tych mechanizmów w ochronie interesów fiskalnych państw oraz w zapewnianiu przejrzystości i efektywności międzynarodowego systemu podatkowego.

1. CENY TRANSFEROWE – DEFINICJA I ZNACZENIE

Koncepcja cen transferowych pojawiła się w literaturze po raz pierwszy w latach 60. XX wieku, kiedy wykorzystano ją do potrzeb analiz ekonometrycznych. Za twórcę tego terminu uważa się J. Hirshleifera, który w trakcie badań opracował model, którego zadaniem było wskazanie punktu równowagi między marginalnym kosztem krańcowym sprzedaży oddziału a marginalnym zyskiem brutto jego nabycia⁵.

Termin ceny transferowe jest polskim odpowiednikiem anglosaskiego terminu *transfer pricing*, który odnosi się do procedury ustalania wartości wzajemnych transferów produktów i usług zarówno w obrębie jednej jednostki gospodarczej, jak i pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Ceny, na podstawie których wyceniane są te transfery, nazywane są cenami transferowymi⁶.

Pojęcie cen transferowych znajduje zastosowanie w różnych dziedzinach nauki, a przede wszystkim w rachunkowości, prawie podatkowym, finansach oraz zarządzaniu strategicznym. We współczesnej literaturze przedmiotu ceny transferowe definiuje się jako ceny stosowane w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi, które obejmują towary, usługi, wartości niematerialne oraz honoraria, a tymi które

⁵ J. Wyciśłok, *Ceny transferowe. Przedsiębiorstwa powiązane. Przerzucanie dochodów*, C.H. Beck, Warszawa 2014, s. 1.

⁶ A. Zbaraszewska, *Ceny transferowe w regulacjach prawa bilansowego i podatkowego*, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 4(88), Szczecin 2017, s. 200.

różnią się od cen ustalanych na wolnym rynku w podobnych warunkach przez podmioty niezwiązane ze sobą⁷. Natomiast według S. Sojaka i D. Boćkowskiego cena transferowa stanowi „cenę ustaloną przez zakład sprzedający, wydział bądź spółkę córkę przedsiębiorstwa wielonarodowego na produkt lub usługę dostarczaną do zakładu, wydziału bądź spółki córki tego samego przedsiębiorstwa, jak również ceny wewnętrzne”⁸.

Zgodnie z art. 11a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych cena transferowa oznacza „rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cenę, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy”⁹. Z kolei Wytyczne Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) definiują ceny transferowe jako ceny, po których jednostka gospodarcza świadczy usługi powiązanim podmiotom lub dostarcza towary oraz dobra niematerialne¹⁰. Mimo że wytyczne te nie stanowią prawa powszechnie obowiązującego w Polsce, dostarczają cennych wskazówek pomocnych w wyjaśnieniu trudnych zagadnień, w tym aspektów definicyjnych oraz stanowią podstawę do konstruowania krajowych regulacji podatkowych w obszarze cen transferowych.

W kontekście cen transferowych istotną rolę odgrywają podmioty powiązane, które pełnią kluczową funkcję w określaniu warunków transakcji w ramach grup kapitałowych. Są to podmioty, które pozostają ze sobą w różnorodnych relacjach, takich jak powiązania kapitałowe, zarządcze, kontrolne czy osobowe. Tego rodzaju zależności mogą prowadzić do sytuacji, w której warunki transakcji, w tym ceny transferowe, odbiegają od warunków stosowanych przez podmioty niezależne, czyli takie, które nie są ze sobą powiązane i zawierają transakcje w porównywalnych warunkach rynkowych. Wynika to z faktu, że podczas gdy podstawowym celem podmiotów niezależnych jest maksymalizacja zysków lub minimalizacja strat, podmioty powiązane mogą realizować inne cele, takie jak maksymalizacja korzyści całej grupy kapitałowej a nie poszczególnych jej członków. Równie ważna jest zasada ceny rynkowej, zgodnie z którą podmioty powiązane powinny ustalić takie same warunki transakcji, jak i w przypadku transakcji między podmiotami niezależnymi. Jeśli organy podatkowe stwierdzą, że warunki tych rozliczeń, a więc ceny transferowe, odbiegają od rynkowych, prowadząc do zaniżenia dochodu podlegającego opodatkowaniu (lub zawyżenia straty), mają prawo skorygować dochód lub stratę do poziomu, który wynikałby z zastosowania cen rynkowych. Zasada ta, określana także jako zasada pełnej konkurencji, została opracowana przez OECD i jest podstawowym standardem oceny, czy rozliczenia między podmiotami powiązаныmi

⁷ J. Wyciśłok, *Ceny transferowe...*, op. cit. s. 1.

⁸ S. Sojak, D. Boćkowski, *Ceny transferowe. Aspekt podatkowy*, Warszawa 2003, s. 39.

⁹ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. 2024 poz. 226.

¹⁰ B. Kubista, *Dokumentacja cen transferowych jako instrument ochrony podatnika*, Wolters Kluwer, Warszawa 2023, s. 42.

są zgodne z warunkami rynkowymi¹¹. Innymi słowy, transakcje pomiędzy podmiotami powiązаныmi powinny odzwierciedlać warunki rynkowe, aby uniknąć sztucznego transferu dochodów pomiędzy jurysdykcjami podatkowymi.

Tabela 1. Funkcje cen transferowych

Funkcja minimalizowania ryzyka	Podstawowym zadaniem cen transferowych jest zmniejszanie lub ograniczanie ryzyka związanego z przeprowadzaniem transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi.
Funkcja podziału dochodu	Podmioty powiązane dysponują pewną swobodą w ustalaniu cen transferowych, co pozwala im na kształtowanie obciążeń podatkowych i wpływa na poziom dochodu podlegającego opodatkowaniu.
Funkcja sterowania	Funkcja sterowania obejmuje planowanie i koordynowanie działań mających wpływ na działalność przedsiębiorstwa.
Funkcja kontrolna	Ceny transferowe chronią interesy państwa oraz konkurencyjność rynku, wymuszając odpowiednie planowanie i koordynację podatków w grupie kapitałowej.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie <https://cgofinance.pl/dokumentacja-cen-transferowych/> [dostęp: 20.12.2024 r.]

Zrozumienie istoty cen transferowych ma fundamentalne znaczenie zarówno dla podatników, jak i organów podatkowych, ponieważ w dużej mierze decydują one o wysokości dochodów i wydatków, a tym samym o zyskach podlegających opodatkowaniu przez przedsiębiorstwa powiązane, które są kontrolowane przez odrębne organy podatkowe. W związku z tym, aby ograniczyć negatywne skutki różnic w opodatkowaniu tego samego rodzaju zysku w różnych krajach, państwa członkowskie OECD są zachęcane do uwzględniania Wytycznych OECD w zakresie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych w krajowych procedurach dotyczących wyceny transferu. Pozwala to na jednolitą ocenę poprawności ustalania cen transferowych zgodnie z zasadą pełnej konkurencji¹². Ponadto temat cen transferowych jest również intensywnie omawiany na forum Unii Europejskiej. Dowodem na to jest utworzenie przy Komisji Europejskiej organu doradczego – Wspólnego Forum UE ds. cen transferowych, które opracowało liczne praktyczne zalecenia dotyczące tego zagadnienia¹³.

2. OBOWIĄZKI DOKUMENTACYJNE W ZAKRESIE CEN TRANSFEROWYCH

Ceny transferowe są mechanizmem o charakterze międzynarodowym. Choć obowiązują wytyczne Unii Europejskiej i OECD, polscy podatnicy w pierwszej kolejności muszą stosować się do krajowych przepisów prawnych. Jednym z formalnych

¹¹ <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/abc-cen-transferowych/> [dostęp: 20.12.2024 r.].

¹² J. Wyciśłok, *Ceny transferowe...*, op. cit. s. 2.

¹³ <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/abc-cen-transferowych/> [dostęp: 21.12.2024 r.].

wymogów jest obowiązek dokumentacyjny, który zobowiązuje do przygotowania dokumentacji szczegółowo opisującej ceny transferowe zgodnie z polskim prawem.

W polskim systemie prawnym kwestie dotyczące cen transferowych są uregulowane w kilku kluczowych aktach prawnych, do których należą¹⁴:

- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2019 poz. 1387, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 865, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U. 2019 poz. 648, z późn. zm.).

Przygotowanie dokumentacji dotyczącej cen transferowych dla transakcji realizowanych między podmiotami powiązаныmi jest spełnieniem wymogów określonych przez przepisy podatkowe. W Polsce, zgodnie z Wytycznymi OECD, obowiązuje tzw. trójstopniowa dokumentacja cen, która obejmuje lokalną i grupową dokumentację cen transferowych oraz raportowanie według krajów¹⁵.

Podmioty powiązane mają obowiązek sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych w formie elektronicznej za dany rok podatkowy. Dokumentacja ta powinna zostać przygotowana najpóźniej do końca dziesiątego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego. Celem tego obowiązku jest wykazanie, że ceny transferowe zostały ustalone na warunkach odpowiadających tym, które ustaliłyby między sobą podmioty niezależne. Lokalna dokumentacja cen transferowych jest tworzona dla transakcji kontrolowanej o jednolitym charakterze, której wartość w danym roku podatkowym przekracza określone progi dokumentacyjne¹⁶.

¹⁴ <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/akty-prawne/> [dostęp: 22.12.2024 r.].

¹⁵ <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/abc-cen-transferowych/> [dostęp: 22.12.2024 r.].

¹⁶ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. 2024 poz. 226, art. 23w. ust. 1

Tabela 2. Obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych

Rodzaj transakcji	Próg wartości (PLN netto)	Podstawa określenia progu	Ustalenie progu
Finansowe	10 mln	<ul style="list-style-type: none"> Wartość kapitału udostępnionego (pożyczka, kredyt, depozyt) Wartość nominalna (emisja obligacji) Suma gwarancyjna (poręczenie lub gwarancja) 	Progi dokumentacyjne określone są oddzielnie dla: <ul style="list-style-type: none"> każdej jednorodnej transakcji kontrolowanej, strony kosztowej oraz przychodowej. Wartość transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym ustala się niezależnie od liczby wystawionych dokumentów księgowych, zrealizowanych lub otrzymanych płatności oraz powiązanych podmiotów, z którymi ta transakcja jest zawierana.
Towarowe	10 mln	Wartość właściwa dla danej transakcji kontrolowanej	
Usługowe	2 mln		
Pozostałe	2 mln		
Przypisanie dochodu/straty do zakładu zagranicznego	2 mln	Wartość przypisanych przychodów lub kosztów	
Umowa spółki niemającej osobowości prawnej	2 mln	Łączna wartość wkładów wniesionych do takiej spółki	
Transakcje zawierane z „rajami podatkowymi”	2,5 mln	Wartość właściwa dla transakcji dokonywanej z podmiotem z tzw. „raju podatkowego” – w przypadku transakcji finansowej	W przypadku transakcji z podmiotami z tzw. „rajów podatkowych” nie ma znaczenia, czy istnieją powiązania między stronami. Oznacza to, że po przekroczeniu ustalonych limitów obowiązek dokumentacyjny powstaje, nawet jeśli podatnik zawiera transakcje z niezależnym kontrahentem.
	500 tys.	Wartość właściwa dla transakcji dokonywanej z podmiotem z tzw. „raju podatkowego” – w przypadku transakcji innej niż transakcja finansowa	

Źródło: Opracowanie własne na podstawie *Ceny transferowe – kompendium wiedzy*, s. 4 <https://grantthornton.pl/wp-content/uploads/2022/03/Grant-Thornton-Ceny-transferowe-kompendium-2022.pdf> [dostęp: 28.12.2024 r.]

Podatnicy zobowiązani do opracowania lokalnej dokumentacji cen transferowych muszą również przeprowadzić analizę cen transferowych, czyli analizę porównawczą lub analizę zgodności, dla każdej transakcji indywidualnie. Dokładne przeprowadzenie analizy cen transferowych jest ważne, ponieważ jej wyniki znajdują się w informacji o cenach transferowych TPR, która stanowi zbiorczy zestaw danych dla organów podatkowych i jest wykorzystywana m.in. do typowania podmiotów do kontroli. Analiza ta musi być aktualizowana przynajmniej co trzy lata, chyba

że zmiany w otoczeniu ekonomicznym, które mają istotny wpływ na przeprowadzoną analizę, uzasadniają wcześniejszą aktualizację¹⁷.

W dokumentacji lokalnej cen transferowych podatnik powinien uwzględnić następujące elementy¹⁸:

- opis podmiotu powiązanego,
- opis transakcji, w tym analizę funkcji, ryzyk i aktywów,
- analizę cen transferowych, w tym:
 - a) analizę danych podmiotów niepowiązanych lub transakcji zawieranych z podmiotami niepowiązanymi lub pomiędzy podmiotami niepowiązanymi uznanych za porównywalne do warunków ustalonych w transakcjach kontrolowanych,
 - b) analizę wykazującą zgodność warunków, na jakich została zawarta transakcja kontrolowana, z warunkami, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane,
- informacje finansowe.

Zgodnie z wytycznymi OECD, oprócz dokumentacji lokalnej, podatnicy będący częścią grup kapitałowych mają obowiązek dołączyć także grupową dokumentację cen transferowych. Dokumentacja ta stanowi syntetyczny opis grupy kapitałowej, który ma na celu przedstawienie zasad jej działalności, stosowanej polityki cen transferowych, rozliczeń wewnętrznych oraz ekonomicznego kontekstu transakcji realizowanych przez podmioty wchodzące w jej skład. Termin na sporządzenie grupowej dokumentacji cen transferowych przypada na koniec dwunastego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego. Obowiązek ten dotyczy głównie większych podatników, dla których ochrona interesów fiskalnych jest szczególnie ważna¹⁹.

Dokumentację grupową przygotowują podmioty, które²⁰:

- są częścią grupy, dla której sporządzane jest skonsolidowane sprawozdanie finansowe,
- skonsolidowane przychody w poprzednim roku podatkowym przekroczyły kwotę 200.000.000 zł lub jej równowartość,
- konsolidowane są metodą proporcjonalną lub pełną,
- są zobowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych.

Należy jednak zaznaczyć, że dokumentacja grupowa może być przygotowana w języku angielskim. Niemniej jednak, polski organ podatkowy ma prawo zażądać

¹⁷ *Ceny transferowe – kompendium wiedzy*, s. 3-4 <https://grantthornton.pl/wp-content/uploads/2022/03/Grant-Thornton-Ceny-transferowe-kompendium-2022.pdf> [dostęp: 28.12.2024 r.].

¹⁸ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. 2024 poz. 226, art. 23zc. ust. 1.

¹⁹ Ibidem, s. 6.

²⁰ *Dokumentacja cen transferowych – przewodnik (wersja 2024)*, s. 13 https://www.tpadvisor.pl/wp-content/uploads/2024/01/Przewodnik_TP_Advisory_wersja_2024.pdf [dostęp: 28.12.2024 r.].

przedłożenia dokumentacji grupowej w tłumaczeniu na język polski w ciągu 30 dni od daty otrzymania takiego wezwania²¹.

Zgodnie z polskimi przepisami prawa, dokumentacja grupowa powinna przede wszystkim zawierać następujące elementy²²:

- opis grupy podmiotów powiązanych,
- opis istotnych wartości niematerialnych i prawnych posiadanych przez grupę,
- opis istotnych transakcji finansowych,
- informacje finansowe i podatkowe grupy.

Ponadto, podatnicy będący częścią dużych grup kapitałowych mają obowiązek raportowania na poziomie poszczególnych krajów. Raport ten jest składany w przypadku, gdy skonsolidowane przychody grupy w ubiegłym roku obrotowym przekroczyły następujące kwoty²³:

- 3.250.000.000 zł – w przypadku, gdy grupa kapitałowa sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe w walucie polskiej,
- 750.000.000 euro albo równowartość tej kwoty przeliczonej według zasad określonych przez państwo lub terytorium, w którym jednostka dominująca ma siedzibę, bądź też ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez EBC na ostatni dzień roku obrotowego poprzedzającego sprawozdawczy rok obrotowy.

Dodatkowo, obowiązkiem raportowania krajowego objęty jest podmiot, który spełnia kryteria jednostki dominującej, niebędącej jednocześnie jednostką zależną, sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe oraz posiada zagraniczny zakład lub co najmniej jedną jednostkę zależną poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. Podmiot krajowy, który spełnia określone warunki, jest zobowiązany do poinformowania szefa Krajowej Administracji Skarbowej o pełnieniu funkcji jednostki dominującej i raportującej w imieniu grupy, najpóźniej w ciągu trzech miesięcy od zakończenia danego roku podatkowego²⁴.

Przepisy w zakresie cen transferowych przewidują jednak szereg zwolnień z obowiązków przygotowywania dokumentacji cen transferowych, które dotyczą transakcji zawieranych wyłącznie przez podmioty krajowe. Przy czym ważne jest, aby każda ze stron spełniła następujące warunki²⁵:

- strony transakcji nie korzystają z podmiotowego zwolnienia z CIT na podstawie art. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych,

²¹ Ibidem.

²² Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. 2024 poz. 226, art. 23zc. ust. 2.

²³ Ustawa z dnia 9 marca 2017 o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami Dz. U. 2019 poz. 648, art. 82 ust. 2.

²⁴ *Dokumentacja cen transferowych...*, op. cit. s. 31-32 [dostęp: 29.12.2024 r.].

²⁵ <https://www.rsmpland.pl/kiedy-nie-trzeba-miec-dokumentacji-cen-transferowych> [dostęp: 29.12.2024 r.].

- strony transakcji nie poniosły straty podatkowej w danym roku podatkowym,
- strony transakcji nie korzystają ze zwolnienia z CIT przewidzianego dla Specjalnej Strefy Ekonomicznej oraz Polskiej Strefy Inwestycji.

Aby podmioty mogły korzystać ze zwolnienia z obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych, podatnik musi jednocześnie spełnić wszystkie wymienione wcześniej warunki. Warto zaznaczyć, że zwolnienie to może dotyczyć każdej transakcji krajowej, niezależnie od jej wartości, pod warunkiem spełnienia wskazanych wytycznych²⁶.

Ponadto podmioty powiązane mają obowiązek składania informacji o cenach transferowych TPR, aby zapewnić organom podatkowym pełną przejrzystość w zakresie swoich transakcji. TPR to zbiór danych dotyczących transakcji między podmiotami powiązanymi oraz transakcji zawieranych przez podatników i spółki, które nie są osobami prawnymi, z podmiotami mającymi siedzibę, miejsce zamieszkania lub zarząd w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, czyli tzw. rajach podatkowych. Informacje te należy złożyć do końca jedenastego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego, bezpośrednio do naczelnika właściwego urzędu skarbowego. Informacja TPR zawiera dane dotyczące²⁷:

- transakcji kontrolowanych, które wymagają sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych,
- niektórych transakcji kontrolowanych, które są zwolnione z obowiązku sporządzania lokalnej dokumentacji,
- transakcji z podmiotami z siedzibą w rajach podatkowych, które nie są transakcjami kontrolowanymi.

Celem raportowania TPR jest dostarczenie administracji podatkowej niezbędnych informacji do oceny ryzyka zaniżenia dochodów do opodatkowania w zakresie cen transferowych, a także do analiz makroekonomicznych i statystycznych. Jednocześnie informację TPR należy składać wyłącznie drogą elektroniczną, zgodnie z przepisami ordynacji podatkowej. Dokument TPR przygotowuje się zgodnie z formularzem elektronicznym dostępnym w Biuletynie Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów²⁸.

Niewłaściwe przygotowanie lub brak dokumentacji cen transferowych może prowadzić do poważnych konsekwencji, które mogą skończyć się nałożeniem sankcji finansowych. Zgodnie z art. 56c kodeksu karnego skarbowego, kara grzywny grozi za²⁹:

- niesporządzenie dokumentacji cen transferowych,

²⁶ Ibidem.

²⁷ <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/informacja-tpr/> [dostęp: 30.12.2024 r.].

²⁸ Ibidem.

²⁹ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy Dz.U. z 2024 poz. 628, art. 56c.

- sporządzenie dokumentacji cen transferowych niezgodnie ze stanem rzeczywistym,
- sporządzenie dokumentacji po terminie.

Osoby odpowiedzialne za sporządzenie dokumentacji mogą zostać ukarane grzywną wynoszącą 720 stawek dziennych za brak dokumentacji. Ta sama kara dotyczy podmiotów, które przygotowują dokumentację niezgodną z rzeczywistością. Natomiast za sporządzenie dokumentacji po terminie grozi kara grzywny w wysokości do 240 stawek dziennych³⁰.

3. METODY USTALANIA CEN TRANSFEROWYCH

Podmioty realizujące transakcje z podmiotami powiązanymi muszą stosować warunki zbliżone do tych, które obowiązywałyby między podmiotami niezależnymi, w szczególności obowiązek ten dotyczy ustalania ceny rynkowej dla transakcji. Organy podatkowe mają prawo sprawdzić, czy transakcje są przeprowadzane na zasadach odpowiadających warunkom rynkowym. Jeśli stwierdzą, że warunki odbiegają od rynkowych, co skutkuje zaniżeniem dochodu do opodatkowania, mogą dokonać oszacowania dochodu. Szacowanie cen transferowych przeprowadzane jest zgodnie z metodami zawartymi w przepisach podatkowych (art. 11d ustawy o CIT oraz art. 23p ustawy o PIT). Szczegóły dotyczące sposobu oszacowania reguluje rozporządzenie Ministra Finansów z 21 grudnia 2018 r., dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1444) i osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 870). Rozporządzenia te zostały częściowo zmienione z dniem 4 marca 2022 r. Do 2018 r. przepisy pozwalały wykorzystać pięć metod szacowania cen transferowych: porównywalnej ceny niekontrolowanej, odsprzedaży, rozsądnej marży, marży transakcyjnej netto oraz podziału zysku. Organy podatkowe mogły stosować wyłącznie wyżej wymienione metody. W przypadku stwierdzenia przez organ podatkowy, że cena transakcji odbiega od rynkowej, organ musiał wybrać jedną z tych pięciu metod wraz z uzasadnieniem wyboru. Podmioty powiązane, w przeciwieństwie do organów, nie są zobowiązane do korzystania z ustawowych metod, mogą ustalać ceny własnymi sposobami, pod warunkiem, że ceny będą zgodne z cenami rynkowymi. Od 2019 r. przepisy (art. 11d ust. 2 ustawy o CIT i art. 23p ustawy o PIT) pozwalają organom podatkowym na użycie innych metod, w tym technik wyceny, jeśli zastosowanie dotychczasowych metod jest niemożliwe. W takich przypadkach organ wybiera najbardziej odpowiednią metodę, dostosowaną do okoliczności³¹.

Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej polega na porównaniu ceny ustalonej w transakcjach między podmiotami powiązanymi z cenami stosowanymi w podobnych transakcjach przez podmioty niezależne. Celem jest ustalenie wartości

³⁰ Ibidem.

³¹ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity z 2023 roku, Dz.U. 2024.226 tj., art. 23p.

rynkowej przedmiotu transakcji. Porównanie może być wewnętrzne (dotyczy transakcji tego samego podmiotu z niezależnymi kontrahentami) lub zewnętrzne (odnosi się do transakcji innych, niezależnych podmiotów). Aby zastosować metodę, transakcje muszą być porównywalne, co oznacza, że cechy transakcji, warunki jej realizacji oraz strategię gospodarcze stron są identyczne lub różnice można skorygować w sposób eliminujący ich wpływ na cenę. Czynniki decydujące o porównywalności to: cechy przedmiotu transakcji, cechy podmiotów transakcji, warunki transakcji, warunki ekonomiczne oraz strategię gospodarcze. Metoda sprawdza się szczególnie w przypadku towarów o ustalonych cenach giełdowych lub w sytuacjach, gdy podobne transakcje między podmiotami powiązаныmi i niezależnymi zachodzą na tym samym rynku geograficznym i poziomie łańcucha dystrybucji. Natomiast jej zastosowanie jest trudne, gdy transakcje różnią się rynkiem, poziomem sprzedaży, a także gdy dotyczą dóbr niematerialnych lub nie ma danych o transakcjach z niezależnymi podmiotami. Ważne, aby porównywalne dane były ogólnodostępne, co ogranicza wykorzystanie informacji z innych kontroli podatkowych przez organy podatkowe³².

Metoda ceny odsprzedaży polega na ustaleniu ceny rynkowej transakcji między podmiotami powiązаныmi w oparciu o cenę, po jakiej towar lub usługa zakupione od podmiotu powiązanego są odsprzedawane podmiotowi niezależnemu. Kluczowym elementem tej metody jest obniżenie ceny odsprzedaży o odpowiednią marżę brutto ceny odsprzedaży, która obejmuje koszty oraz uzasadnioną stopę zysku. Czynniki uwzględniane przy ustalaniu marży to czas między zakupem a odsprzedażą – uwzględnienie zmian rynkowych, takich jak inflacja, kursy walut czy koszty. Stan i zużycie towaru – odsprzedaż powinna nastąpić bez znaczącego zwiększenia wartości towaru (np. poprzez przetworzenie). Prawa wyłączne sprzedawcy – jeśli sprzedawca posiada wyłączność na sprzedaż danego towaru, może to wpłynąć na wysokość marży. Metoda jest skuteczna, gdy transakcje odbywają się w krótkim czasie, na podobnym rynku i bez istotnych zmian w towarze/usłudze. Marża powinna być oparta na porównywalnych danych rynkowych³³.

Metoda rozsądnej marży (koszt plus) polega na ustaleniu ceny sprzedaży w transakcji między podmiotami powiązаныmi poprzez dodanie do bazy kosztowej (koszty bezpośrednie i pośrednie związane z wytworzeniem lub zakupem towarów/usług) odpowiedniego narzutu zysku. Narzut ten powinien być porównywalny z marżami stosowanymi w podobnych transakcjach przez podmioty niezależne. Metoda jest odwrotnością metody ceny odsprzedaży – tutaj zaczyna się od kosztów, do których dodaje się marżę, aby ustalić cenę rynkową. Baza kosztowa uwzględnia koszty bezpośrednie (np. materiałów, robocizny) i pośrednie (np. logistyki), z wyłączeniem kosztów zarządu. Narzut ustalany jest w oparciu o marże stosowane przez ten sam podmiot w transakcjach z niezależnymi kontrahentami (porównanie

³² W. Chaczykowska, B. Redzińska, *Ceny Transferowe- dokumentacja podatkowa w 2024 r.*, Infor PL S.A, Warszawa 2024, s. 25.

³³ *Ibidem*, s. 27.

wewnętrzne) oraz marże stosowane przez inne podmioty niezależne w porównywalnych transakcjach (porównanie zewnętrzne). Ceną transakcji jest suma kosztów i odpowiedniego narzutu, która powinna być zgodna z rynkowymi warunkami. Metoda jest szczególnie odpowiednia w przypadku świadczenia usług, produkcji lub dostawy dóbr, gdy możliwe jest dokładne określenie kosztów. Może być stosowana, np. gdy podmiot powiązany wykonuje usługi badawcze na zlecenie innego podmiotu w grupie. Do ograniczeń tej metody należą trudność w precyzyjnym określeniu kosztów (zwłaszcza pośrednich), konieczność dokładnego porównania procesów i warunków produkcji, aby narzut zysku był rzetelnie ustalony. Metoda koszt plus zakłada, że cena towaru/usługi odzwierciedla koszty ich wytworzenia oraz rynkowy zysk. Jeśli narzuty stosowane w transakcji kontrolowanej są zbliżone do tych w transakcjach niekontrolowanych, cena jest uznawana za rynkową³⁴.

Metoda podziału zysków polega na ustaleniu faktycznych zysków osiągniętych w ramach danej transakcji (lub transakcji) przez podmioty powiązane, a następnie podziale tych zysków między te podmioty w taki sposób, w jaki zrobiłyby to podmioty niezależne. Metoda opiera się na podziale wynikowej rentowności osiągniętej przez podmioty powiązane w łańcuchu produkcyjno-dystrybucyjnym w wyniku sprzedaży towarów lub usług podmiotowi spoza grupy. Na tej podstawie ustala się cenę transferową w transakcji między podmiotami powiązanymi. Podział zysków dokonuje się za pomocą dwóch głównych metod:

- 1) Analizy rezydualnej – każdemu podmiotowi powiązanemu przypisuje się podstawowy zysk odpowiedni dla pełnionych funkcji, zaangażowanych aktywów i ponoszonego ryzyka, analogiczny do zysku osiąganego przez podmioty niezależne w podobnych transakcjach. Ten zysk zapewnia zwrot rynkowy. Pozostały zysk, który nie został przypisany w pierwszym etapie, dzielony jest między podmioty powiązane zgodnie z zasadami, jakie przyjęłyby podmioty niezależne w podobnej sytuacji.
- 2) Analizy udziału, która polega na podziale wspólnego zysku z transakcji między podmioty powiązane na podstawie względnej wartości działań podejmowanych przez każde z nich. Uwzględnia się funkcje pełnione przez strony, zaangażowane aktywa materialne i niematerialne oraz kapitał ludzki. Podział zysków wymaga precyzyjnego określenia przychodów osiągniętych przez każde z podmiotów oraz poniesionych przez nie kosztów związanych z daną transakcją. Metoda ta jest szczególnie przydatna w przypadku skomplikowanych transakcji, w których trudno określić porównywalne transakcje rynkowe³⁵.

Metoda marży transakcyjnej netto polega na analizie marży zysku netto osiąganego przez podmiot w transakcji lub transakcjach z podmiotem powiązanym i porównaniu jej z marżą osiąganą przez ten sam podmiot w transakcjach z podmiotami niezależnymi lub marżą stosowaną w porównywalnych transakcjach przez podmioty

³⁴ Ibidem, s. 34.

³⁵ Ibidem, s. 37.

niezależne. Marża transakcyjna netto jest określana poprzez odjęcie od przychodu z transakcji kosztów związanych z jego uzyskaniem, w tym kosztów ogólnych zarządu, które są proporcjonalnie przypisywane do danej transakcji. Zastosowanie metody wymaga uwzględnienia takich czynników jak: konkurencja na rynku, skuteczność i strategia zarządzania, pozycja rynkowa, różnice w strukturze kosztów i koszty pozyskania kapitału, doświadczenie w działalności gospodarczej. W przeciwieństwie do innych metod, pozwala na większą tolerancję różnic produktowych, co oznacza, że charakterystyka dóbr i usług ma mniejszy wpływ na analizę. Kluczowa jest porównywalność podmiotów w aspekcie funkcjonalnym, co oznacza analizę pełnionych funkcji, angażowanych aktywów i ponoszonego ryzyka. Jeśli brak jest możliwości uzyskania danych zewnętrznych, metoda może być stosowana w sposób wewnętrzny, poprzez analizę transakcji tego samego podmiotu z różnymi kontrahentami. Ministerstwo Finansów w swoich wytycznych z 2021 roku podkreśla te różnice, wskazując, że metoda ta koncentruje się bardziej na porównywalności podmiotów niż na szczegółach transakcji, co czyni ją bardziej elastyczną³⁶.

Inne metody i techniki wyceny od 2019 r. ustawodawca dopuścił możliwość stosowania innych metod i technik wyceny, w sytuacjach, gdy metody podstawowe (np. porównywalnej ceny niekontrolowanej czy marży transakcyjnej netto) nie mogą być zastosowane. Wprowadzenie takich narzędzi, jak metoda zdyskontowanych przepływów pieniężnych, pozwala na elastyczniejsze podejście, szczególnie w branżach, gdzie brak jest porównywalnych transakcji, np. w nieruchomościach. Nowe przepisy dają organom podatkowym większe możliwości, istnieje ryzyko ich nadużycia. Organy mogą stosować inne metody nie dlatego, że metody podstawowe są niemożliwe do użycia, lecz z powodu braku umiejętności ich właściwego zastosowania. Ochroną dla podatników jest zasada, że organ podatkowy powinien stosować metodę wybraną przez podatnika, chyba że inna metoda jest bardziej adekwatna w danych okolicznościach. W praktyce, zastosowanie metody transakcyjnej lub zysku transakcyjnego przez podatnika ogranicza organom możliwość wyboru alternatywnych technik wyceny³⁷.

4. ZMIANY W PRZEPISACH DOTYCZĄCYCH CEN TRANSFEROWYCH OD 2025 ROKU

W 2025 r. podatnicy, przygotowując dokumentację i raporty dotyczące transakcji za 2024 r., będą korzystać z przepisów obowiązujących od roku podatkowego rozpoczynającego się po 1 stycznia 2022 r. Podstawowe pojęcia, takie jak definicja podmiotów powiązanych, pozostają bez zmian. Obowiązek dokumentacyjny nadal dotyczy transakcji spełniających określone progi: 10 mln zł dla transakcji towarowych i finansowych oraz 2 mln zł dla usługowych i innych transakcji. W przypadku transakcji z podmiotami z „rajów podatkowych” obowiązują obecne regulacje dotyczące

³⁶ Ibidem, s. 40.

³⁷ Ibidem, s. 41.

dokumentacji dla transakcji bezpośrednich, zarówno przychodowych, jak i kosztowych. Progi te wynoszą 2,5 mln zł dla transakcji finansowych i 0,5 mln zł dla pozostałych transakcji. Terminy sporządzania dokumentacji pozostają bez zmian: podatnicy mają dziesięć miesięcy po zakończeniu roku podatkowego na przygotowanie dokumentacji, a informację TPR należy złożyć do urzędu skarbowego w terminie do końca jedenastego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego. Dokumentacja grupowa powinna być gotowa do końca dwunastego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego. Informacja TPR za rok 2024 musi zawierać oświadczenie o sporządzeniu dokumentacji zgodnie ze stanem faktycznym oraz stosowaniu cen rynkowych. Dokument ten należy złożyć w urzędzie skarbowym właściwym dla podatnika. Obowiązują również dotychczasowe zwolnienia z przygotowania dokumentacji cen transferowych, m.in. w ramach *safe harbour*, czy dla refaktur, a także z analiz cen transferowych w przypadku mikro- i małych przedsiębiorców lub transakcji niekontrolowanych z podmiotami z rajów podatkowych. W kontekście „*safe harbour*” dla transakcji finansowych konieczne jest bieżące monitorowanie potencjalnych zmian dotyczących stóp bazowych i wysokości marży³⁸.

W Monitorze Polskim opublikowano obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2024 roku, które określa rodzaj bazowej stopy procentowej i wysokość marży w transakcjach finansowych między podmiotami powiązаныmi, mających zastosowanie w uproszczeniach typu *safe harbour* dla celów cen transferowych. Regulacja ta dotyczy zarówno podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT), jak i podatku dochodowego od osób prawnych (CIT), weszła w życie z dniem 1 stycznia 2025 roku. Obwieszczenie określa rodzaj bazowej stopy procentowej oraz wysokość marży, niezbędne do ustalenia oprocentowania pożyczek, kredytów lub emisji obligacji między podmiotami powiązаныmi, co stanowi jeden z warunków korzystania z uproszczenia typu *safe harbour* w obszarze cen transferowych. Regulacje te wynikają z przepisów zawartych w art. 23s ust. 4 ustawy o PIT oraz art. 11g ust. 4 ustawy o CIT. Zmiany dotyczą rezygnacji ze wskaźników LIBOR GBP 3M i LIBOR USD 3M, których publikacja zakończyła się odpowiednio w marcu i wrześniu 2024 r. Zamiast nich dla transakcji w dolarach amerykańskich oraz funtach brytyjskich zastosowanie mają nowe bazowe stopy procentowe oparte na wskaźnikach referencyjnych SOFR i SONIA. Szczegóły dotyczące tych wskaźników zostały zawarte w uzasadnieniu obwieszczenia. Nowe regulacje, określone w obwieszczeniu, mają zastosowanie do transakcji zawieranych od dnia 1 stycznia 2025 r.³⁹.

Komisja Europejska zaprezentowała projekt dyrektywy dotyczącej harmonizacji przepisów w zakresie cen transferowych (TP), która ma wejść w życie w państwach członkowskich od 1 stycznia 2026 roku. Dyrektywa stanowi element pakietu reform BEFIT (Business in Europe: Framework for Income Taxation), a jej założenia były

³⁸ <https://grantthornton.pl/publikacja/top-17-zmian-i-wyzwan-podatkowych-na-2025-r/#7> [dostęp: 03.12.2024 r.].

³⁹ <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/zmiany-w-prawie/rodzaj-bazowej-stopy-procentowej-i-marzy-dla-potrzeb-cen-transferowych-na-rok-2025/> [dostęp: 03.12.2024 r.].

omówione podczas XVIII posiedzenia Forum Cen Transferowych przez przedstawicieli Ministerstwa Finansów, którzy przedstawili także zmiany w zakresie informacji TPR. Głównym celem dyrektywy jest ujednoczenie regulacji cen transferowych w całej Unii Europejskiej, co ma zapewnić spójne stosowanie zasady ceny rynkowej (*arm's length principle*) oraz zwiększyć pewność podatkową dla międzynarodowych grup kapitałowych. Harmonizacja obejmie nie tylko transakcje w grupach międzynarodowych objętych globalnym podatkiem minimalnym, ale także wszystkie zagraniczne transakcje handlowe i finansowe między podmiotami powiązаныmi. Projekt zakłada wprowadzenie jednolitej definicji podmiotów powiązanych, w której próg kapitałowy wynosić będzie 25% – tak jak obecnie w Polsce. Definicja ma jednak obejmować także inne rodzaje powiązań, które zostaną szczegółowo opisane. Dyrektywa określa katalog metod ustalania cen transferowych oraz kryteria wyboru odpowiedniej metody. Oprócz pięciu podstawowych metod OECD, przewiduje także możliwość stosowania innych technik wyceny, podobnych do przepisów obowiązujących w Polsce. Kluczowe jest, że dyrektywa odwołuje się bezpośrednio do wytycznych OECD, które będą obowiązywały w najnowszej wersji zatwierdzonej przez Unię Europejską. Dotyczy to m.in. zakresu dokumentacji cen transferowych, która musi być zgodna z tymi wytycznymi. Komisja Europejska wskazuje, że państwa członkowskie mają czas na implementację dyrektywy do prawa krajowego do 31 grudnia 2025 r., tak aby nowe przepisy mogły obowiązywać od początku 2026 roku⁴⁰.

W ramach pakietu BEFIT Komisja Europejska zaproponowała dwa projekty dyrektyw, które mają na celu harmonizację systemów podatkowych w Unii Europejskiej: dyrektywę dotyczącą Ram Opodatkowania Dochodów (BEFIT) oraz dyrektywę w sprawie cen transferowych. Oba projekty zakładają uproszczenie otoczenia podatkowego, ograniczenie 27 różnych systemów określania podstawy opodatkowania i wprowadzenie jednolitych zasad na poziomie unijnym.

Dyrektywa w sprawie cen transferowych ma na celu eliminację problemów wynikających z niespójnych regulacji w państwach członkowskich, takich jak arbitralna wycena transakcji, przenoszenie zysków, unikanie opodatkowania oraz wysokie koszty zgodności. Wprowadzenie jednolitej definicji przedsiębiorstw powiązanych oraz ujednoczenie stosowania zasady ceny rynkowej w całej Unii ma zmniejszyć ryzyko podwójnego opodatkowania i sporów podatkowych. Projekt zakłada również obowiązkowe stosowanie wytycznych OECD w najnowszej wersji zatwierdzonej przez UE, co ma zapewnić większą spójność w interpretacji przepisów.

Kluczowe elementy dyrektywy to:

- 1) Zasada ceny rynkowej – jednolite podejście do wyceny transakcji między podmiotami powiązаныmi.

⁴⁰ <https://www.bdo.pl/pl-pl/publikacje/bdo-w-mediach/2023/unijne-przepisy-o-tp-od-2026-roku> [dostęp: 03.12.2024 r.].

- 2) Jednolita definicja podmiotów powiązanych – z uwzględnieniem progu 25% udziałów oraz innych form powiązań, takich jak wpływ na zarządzanie czy udziały w zyskach.
- 3) Harmonizacja metod ustalania cen transferowych – uwzględnienie pięciu podstawowych metod OECD oraz możliwość stosowania technik wyceny w uzasadnionych przypadkach.
- 4) Spójne zasady korekt cen transferowych – uregulowanie mechanizmów korekt pierwotnych, współzależnych i wyrównawczych w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania.
- 5) Jednolita dokumentacja cen transferowych – uproszczenie wymagań formalnych poprzez wprowadzenie spójnych wzorców dokumentacyjnych.

Komisja Europejska zobowiązała państwa członkowskie do implementacji przepisów dyrektywy do końca 2025 r., tak aby mogły one wejść w życie 1 stycznia 2026 r. Nowe regulacje mają uprościć systemy podatkowe i poprawić warunki prowadzenia działalności gospodarczej w UE, przy jednoczesnym ograniczeniu zjawiska unikania opodatkowania oraz podwójnego opodatkowania.

W porównaniu z dotychczasowymi polskimi przepisami dotyczącymi cen transferowych, które już bazują na wytycznych OECD, zmiany mogą być ograniczone. Oczekuje się, że dyrektywa wprowadzi bardziej restrykcyjne zasady w niektórych obszarach, takich jak szczegółowe metody wyliczania rynkowego przedziału wyników czy bardziej ujednolicone podejście do dokumentacji cen transferowych⁴¹.

5. PODATEK U ŹRÓDŁA – DEFINICJA I ZASADY OPODATKOWANIA

Podatek u źródła (ang. *WHT* – *withholding tax*) jest zryczałtowanym podatkiem dochodowym. Podatek ten jest opłacany od dochodów uzyskiwanych przez niektórych podatników: osoby fizyczne i prawne, z tytułu transakcji dokonywanych z podmiotami zagranicznymi. Tryb rozliczenia podatku u źródła posiada nietypową specyfikę. Podmiot zagraniczny (osoba prawna lub fizyczna) jest podatnikiem, ale zobowiązany do rozliczenia tego podatku w Polsce jest polski podmiot, wypłacający świadczenie będące przychodem podmiotu zagranicznego. Zasady stosowania tego podatku w praktyce są bardzo złożone i rodzą nie raz wiele niejasności. Funkcjonowanie podatku u źródła ma na celu ochronę interesów państwa oraz ochronę podatnika przed podwójnym opodatkowaniem⁴².

Cały proces z prawidłowym naliczeniem, pobraniem, udokumentowaniem, a także odprowadzeniem do urzędu podatku u źródła spoczywa na płatniku. Polskie

⁴¹ <https://www.parp.gov.pl/component/content/article/86034:projekt-dyrektywy-w-sprawie-cen-transferowych-co-moze-zmienic-sie-w-polskich-przepisach> [dostęp: 03.12.2024 r.].

⁴² H. Buk, A. Szydłowska, *Podatek u źródła jako narzędzie unikania podwójnego opodatkowania przez międzynarodowe korporacje*, Zeszyty naukowe WSB w Poznaniu, 2024, t. 104, Nr 1, s. 1-2.

przepisy określają od jakich dochodów (przychodów) uzyskiwanych przez nierezydentów na terytorium Polski pobierać podatek. Określają je art. 21 i 22 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, które są omówione poniżej⁴³.

Tabela 3. Stawki poboru podatku od dochodów (przychodów) uzyskiwanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez nierezydentów oraz źródła tych przychodów

Przychody opodatkowane stawką 20%	Przychody opodatkowane stawką 10%
Ze źródeł takich jak odsetki, prawa autorskie lub prawa pokrewne, prawa do projektów wynalazczych, znaki towarowe oraz wzory zdobnicze, w tym również przychody ze sprzedaży tych praw, należności za udostępnienie tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego, użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego, a także informacje związane z nabytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know-how)	Należności z tytułu wywozu ładunków i przewozu pasażerów przyjętych do transportu w polskich portach przez zagraniczne przedsiębiorstwa morskiej żeglugi handlowej, z wyjątkiem tranzytowych ładunków i pasażerów
Z opłat za świadczone usługi w zakresie działalności widowiskowej, rozrywkowej lub sportowej, świadczonej przez osoby prawne mające siedzibę za granicą, które są organizowane za pośrednictwem osób fizycznych lub osób prawnych prowadzących działalność w obszarze imprez artystycznych, rozrywkowych lub sportowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej	Te, które zostały uzyskane na terenie Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczne przedsiębiorstwa żeglugi powietrznej. Wyjątkiem są przychody związane z lotniczym rozkładowym przewozem pasażerskim, który wymaga posiadania biletu lotniczego przez pasażera
W zakresie świadczeń takich jak doradztwo, księgowość, badanie rynku, usługi prawne, usługi reklamowe, zarządzanie i kontrola, przetwarzanie danych, rekrutacja pracowników oraz pozyskiwanie personelu, gwarancje, poręczenia i świadczenia o podobnym charakterze	

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity z 2023 roku, Dz.U. z 2023 r., poz. 2805, art. 21

Ustawa o podatku dochodowym przewiduje jeszcze jedną stawkę. Podatek dochodowy od przychodów określonych w art. 7b ust. 1 pkt 1, obejmujących dywidendy oraz inne dochody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych z siedzibą lub zarządem na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, wynosi 19% uzyskanego przychodu (dochodu)⁴⁴.

Podatek u źródła musi być pobrany, jeśli spełnione jest łącznie sześć warunków:
1) Wypłacana należność stanowi przychód osiągnięty na terytorium Polski.

⁴³ M. Makowski, *Podatek u źródła*, Infor PL S.A, Warszawa 2024, s. 6-7.

⁴⁴ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym..., op. cit., art. 21.

- 2) Przychód ten jest określony w następujących przepisach w art. 29 ust. 1 i art. 30a ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT oraz art. 21 ust. 1 i art. 22 ust. 1 ustawy o CIT.
- 3) Należność ta wypłacana jest nierezydentowi, czyli osobie fizycznej niemającej miejsca zamieszkania w Polsce lub podatnikowi podatku dochodowego od osób prawnych niemającemu siedziby lub zarządu w Polsce.
- 4) Należność jest wypłacana przez polską osobę prawną (np. spółka z.o.o.), jednostkę niemającą osobowości prawnej (np. spółka jawna) lub przez osobę fizyczną będącą przedsiębiorcą.
- 5) Pobranie podatku nie wyłącza umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta z państwem nierezydenta.
- 6) Nie ma zastosowanie art. 21 ust. 3 lub art. 22 ust. 4 ustawy o CIT o zwolnieniu od podatku dochodowego⁴⁵.

Obowiązek poboru podatku u źródła może zostać wyłączony na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Polska. Taka umowa może również wprowadzać wymóg stosowania innej, obniżonej stawki podatku u źródła. W obu przypadkach niezbędne jest przedstawienie przez nierezydenta dokumentu potwierdzającego miejsce zamieszkania lub siedziby dla celów podatkowych poprzez odpowiedni certyfikat rezydencji podatkowej (w niektórych sytuacjach może to być także kopia certyfikatu)⁴⁶.

6. PODATEK U ŹRÓDŁA W TRANSAKCJACH MIĘDZYNARODOWYCH

W sytuacji, gdy dochód lub majątek uzyskiwany przez tego samego podatnika, w tym samym okresie są obciążone równymi lub podobnymi podatkami przez dwa różne państwa, mówimy o zjawisku podwójnego opodatkowania. Takie sytuacje są zdecydowanie niekorzystne, dlatego zainteresowane państwa podejmują kroki, aby zapobiegać ich występowaniu lub łagodzić ich skutki. Narzędzia do walki z podwójnym opodatkowaniem zawarte są w dwustronnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania (UPO)⁴⁷.

Zasady określone w tych umowach precyzują, jak należy opodatkować dochód lub majątek osoby, która ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym państwie, a osiąga dochody w innym. Zgodnie z polską konstytucją, umowy międzynarodowe, po ratyfikacji i ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw, stają się powszechnie obowiązującym źródłem prawa. W związku z tym, umowy dotyczące unikania podwójnego opodatkowania, które Polska zawarła z około 90 państwami, są bezpośrednio wykorzystywane do rozstrzygnięcia kwestii opodatkowania dochodów zagranicznych.

⁴⁵ M. Makowski, *Podatek...*, op. cit., s. 10.

⁴⁶ D. Strzała, *Nowe zasady poboru podatku u źródła – mechanizm walki z optymalizacją podatkową czy patologia podatkowa?*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych Nr 8/2019, s. 26.

⁴⁷ M. Makowski, *Podatek...*, op. cit., s. 24.

Oznacza to, że Polska ma umowy z niemal połową krajów świata, w tym z większością państw europejskich, Ameryki Północnej oraz Azji⁴⁸.

W przypadku gdy umowa przewiduje możliwość opodatkowania konkretnego dochodu zarówno w kraju rezydencji podatnika, jak i w kraju źródła dochodu konieczne jest zapoznanie się z przepisami zawartymi w umowie dotyczącymi metod unikania podwójnego opodatkowania. Podmiot wypłacający świadczenie ma obowiązek weryfikacji, czy dany kontrahent lub osoba fizyczna jest rezydentem w Polsce⁴⁹.

Rezydencją podatkową jest ten kraj, który ma prawo opodatkować podatnika od całkowitych dochodów. W przypadku osób fizycznych, rezydencją jest miejsce ich zamieszkania, natomiast dla osób prawnych – kraj, w którym znajduje się siedziba przedsiębiorstwa. Kwestia rezydencji podatnika wiąże się z ustaleniem, czy na podstawie polskich przepisów podlega on nieograniczonemu czy też ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu⁵⁰.

Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania ma zastosowanie w sytuacji, gdy podatnik, którego miejsce zamieszkania lub siedziba znajduje się w jednym państwie, uzyskuje dochód w innym państwie. W takich przypadkach zarówno kraj rezydencji, jak i kraj źródła mają interes w opodatkowaniu tego dochodu. Celem tych umów jest zapobieżenie sytuacjom, w których ten sam dochód byłby opodatkowany w dwóch różnych państwach. Warto zauważyć, że umowa ta będzie obowiązywać jedynie wtedy, gdy miejsce rezydencji podatnika i źródło jego dochodów znajdują się w różnych krajach. Jeżeli natomiast zarówno rezydencja podatnika, jak i źródło jego dochodów znajdują się w tym samym państwie, nie stosuje się żadnej umowy, ponieważ tylko to jedno państwo ma prawo do opodatkowania tych dochodów⁵¹.

7. PODATEK U ŹRÓDŁA W 2025 ROKU – PRZEWIDYWANE ZMIANY

Podatek u źródła (WHT) stał się jednym z kluczowych obszarów zainteresowania Krajowej Administracji Skarbowej, co jest efektem rosnącej liczby prowadzonych kontroli oraz ich skuteczności. Wprowadzenie mechanizmu *pay and refund* w 2022 roku oraz wzrost liczby domiarów podatkowych wskazują na szczególne zaangażowanie organów podatkowych w kwestie związane z WHT. Płatnicy mają obowiązek zachować szczególną staranność podczas weryfikacji uprawnień odbiorców płatności do korzystania z preferencji podatkowych. Obejmuje to m. in. potwierdzenie statusu rzeczywistego właściciela oraz upewnienie się, że odbiorca należności prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą. Biorąc pod uwagę wzrastającą liczbę kontroli w tym zakresie, prognozy wskazują, że w 2025 roku ich liczba może utrzymać się na obecnym poziomie lub nawet wzrosnąć⁵².

⁴⁸ Ibidem.

⁴⁹ Ibidem, s. 25.

⁵⁰ Ibidem, s. 26.

⁵¹ Ibidem.

⁵² <https://grantthornton.pl/publikacja/podatek-u-zrodla-w-2025-roku-wyzwania-i-zmiany/>, [dostęp: 02.12.2024 r.].

W 2025 roku planowane jest wydanie nowych objaśnień podatkowych dotyczących podatku u źródła, mających na celu ułatwienie stosowania przepisów w tej dziedzinie. Objasnienia te będą miały za zadanie wyjaśnić kluczowe wątpliwości, jakie pojawiają się w praktyce, szczególnie w kontekście należytej staranności oraz weryfikacji rzeczywistego właściciela należności. Dokument ten ma również na celu precyzowanie kryteriów, które muszą spełniać płatnicy, aby mogli korzystać z preferencji wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania⁵³.

Komisja Europejska planuje uproszczenie procesu zwrotu nadpłaconego podatku u źródła, wprowadzając nową procedurę znaną jako „szybki zwrot”. Obecny mechanizm *pay and refund* nie spełnia wszystkich założeń, co skłoniło Komisję do działań, mających na celu poprawę efektywności tego procesu. Zgodnie z proponowanymi zmianami, podatek będzie pobierany według wyższej stawki WHT, a nadpłacona kwota ma być zwracana podatnikowi maksymalnie 25 dni od złożenia wniosku⁵⁴.

Komisja Europejska wskazuje, że nowe obowiązki sprawozdawcze zapewnią organom podatkowym pełną widoczność w łańcuchu finansowym, co pozwoli na weryfikację kwalifikacji inwestorów do obniżonych stawek oraz zapewnienie prawidłowego przyznania zwrotu podatku, a także pomoże w walce z nadużyciami podatkowymi. Zmiany te są również oczekiwane przez polskich podatników, którzy po wprowadzeniu mechanizmu *pay and refund* napotykać liczne trudności związane z udowodnieniem prawa do zwolnień lub obniżonych stawek. Długie, sześciomiesięczne terminy oczekiwania na wydanie opinii o stosowaniu preferencji oraz zwrotu podatku jedynie pogłębiają frustrację podatników, którzy z entuzjazmem przyjmują ich skrócenie⁵⁵.

PODSUMOWANIE

Ceny transferowe oraz podatek u źródła odgrywają kluczową rolę w zarządzaniu podatkowym podmiotów działających na rynku międzynarodowym. Odpowiednie stosowanie zasad ustalania cen transferowych oraz przestrzeganie regulacji dotyczących podatku u źródła, pozwala nie tylko na minimalizowanie ryzyka podatkowego, ale także na budowanie zgodności z obowiązującymi przepisami i normami międzynarodowymi. Wprowadzenie zmian w 2025 roku, takich jak modyfikacje w procedurach *safe harbour*, czy harmonizacja regulacji w ramach Unii Europejskiej, ma na celu uproszczenie zasad oraz zwiększenie ich transparentności.

Opracowanie kompleksowych regulacji w tych obszarach wskazuje na rosnące znaczenie współpracy międzynarodowej w zwalczaniu zjawisk takich jak unikanie opodatkowania czy podwójne opodatkowanie. Równocześnie, wymaga to od przedsiębiorców nieustannego dostosowywania swoich działań do zmieniających

⁵³ Ibidem.

⁵⁴ <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/cit/6437587,planowane-zmiany-w-podatku-u-zrodla-wht-przez-ue.html>, [dostęp: 02.12.2024 r.].

⁵⁵ Ibidem.

się realiów prawnych i ekonomicznych. Przedstawiona analiza podkreśla konieczność poszerzania wiedzy w zakresie zarządzania podatkowego oraz umiejętności praktycznego stosowania przepisów, co stanowi fundament skutecznego prowadzenia działalności gospodarczej na skalę międzynarodową.

BIBLIOGRAFIA

1. Buk H., Szydłowska A., *Podatek u źródła jako narzędzie unikania podwójnego opodatkowania przez międzynarodowe korporacje*, Zeszyty naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu, 2024, t. 104, Nr 1.
2. *Ceny transferowe – kompendium wiedzy*, <https://grantthornton.pl/wp-content/uploads/2022/03/Grant-Thornton-Ceny-transferowe-kompendium-2022.pdf> [dostęp: 28.12.2024 r.]
3. Chaczykowska W., Redzyńska B., *Ceny Transferowe- dokumentacja podatkowa w 2024 r.*, Infor PL SA, Warszawa 2024.
4. *Dokumentacja cen transferowych – przewodnik (wersja 2024)*, https://www.tpadvisory.pl/wpcontent/uploads/2024/01/Przewodnik_TP_Advisory_wersja_2024.pdf [dostęp: 28.12.2024 r.]
5. <https://cgofinance.pl/dokumentacja-cen-transferowych/> [dostęp: 20.12.2024 r.]
6. <https://grantthornton.pl/publikacja/podatek-u-zrodla-w-2025-roku-wyzwania-i-zmiany/>, [dostęp: 2.12.2024 r.]
7. <https://grantthornton.pl/publikacja/top-17-zmian-i-wyzwan-podatkowych-na-2025-r/#7> [dostęp: 3.12.2024 r.]
8. <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/cit/6437587,planowane-zmiany-w-podatku-u-zrodla-wht-przez-ue.html>, [dostęp: 02.12.2024 r.]
9. <https://www.bdo.pl/pl-pl/publikacje/bdo-w-mediach/2023/unijne-przepisy-o-tpod-2026-roku> [dostęp: 3.12.2024 r.]
10. <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/abc-cen-transferowych/> [dostęp: 20.12.2024 r.]
11. <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/akty-prawne/> [dostęp: 22.12.2024 r.]
12. <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/informacja-tpir/> [dostęp: 30.12.2024 r.]
13. <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/zmiany-w-prawie/rodzaj-bazowej-stopy-procentowej-i-marzy-dla-potrzeb-cen-transferowych-na-rok-2025/> [dostęp: 3.12.2024 r.]
14. <https://www.rsmpland.pl/kiedy-nie-trzeba-miec-dokumentacji-cen-transferowych> [dostęp: 29.12.2024 r.]
15. Kubista B., *Dokumentacja cen transferowych jako instrument ochrony podatnika*, Wolters Kluwer, Warszawa 2023.
16. Makowski M., *Podatek u źródła*, Infor PL S.A., Warszawa 2024.
17. Sojak S., Boćkowski D., *Ceny transferowe. Aspekt podatkowy*, Warszawa 2003.
18. Strzała D., *Nowe zasady poboru podatku u źródła – mechanizm walki z optymalizacją podatkową czy patologia podatkowa?*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych Nr 8/2019.

19. Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy Dz.U. z 2024 poz. 628.
20. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity z 2023 roku, Dz. U. 2024.226.
21. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. 2024 poz. 226.
22. Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami Dz. U. 2019 poz. 648.
23. Wycisłok J., *Ceny transferowe. Przedsiębiorstwa powiązane. Przerzucanie dochodów*, C.H. Beck, Warszawa 2014.
24. Zbaraszewska A., *Ceny transferowe w regulacjach prawa bilansowego i podatkowego*, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 4(88), Szczecin 2017.

TRANSFER PRICES AND WITHHOLDING TAX

Abstract

The article presents the key aspects of transfer pricing and withholding tax in the context of regulations applicable in Poland. It discusses the definitions and applications of transfer pricing in transactions between related entities, as well as the challenges associated with proper documentation. The issue of withholding tax, its significance for international settlements, and the obligations of taxpayers and payers in this regard are also addressed. Particular attention is given to legal regulations and practical challenges in meeting documentation and reporting obligations, with an emphasis on the necessity of exercising due diligence. The article highlights the importance of compliance with legal provisions, which plays a crucial role in the tax relations of enterprises with tax authorities.

Keywords: transfer pricing, withholding tax, tax regulations, transactions between related entities, tax documentation.