

Doc. dr Elżbieta KOTOWSKA  
Wyższa Szkoła Menedżerska w Warszawie

## OCHRONA DOCHODÓW PUBLICZNYCH POPRAZ REGULACJE PRAWNE DOTYCZĄCE CEN TRANSFEROWYCH®

*W dobie globalizacji problematyka cen transferowych nabiera szczególnego znaczenia m.in. dlatego, że może być przedmiotem sporów finansowych między podatnikiem a administracją skarbową. Potrzebne są zatem jasne i przejrzyste regulacje prawne, które eliminowałyby potencjalne spory.*

### WPROWADZENIE

W strukturze dochodów publicznych najistotniejszą pozycją są dochody o charakterze podatkowym. Ich wielkość zależy od wielu czynników, w tym od konstrukcji samego podatku, w której podstawa opodatkowania i odniesiona do niej stawka podatkowa, określa wymiar podatku do zapłaty.

W interesie państwa istotne jest aby obowiązek podatkowy, wynikający z art. 84 Konstytucji RP był realizowany na zasadach powszechnych [4] i zgodnie z wymogami zawartymi w ustawach szczegółowych, które stanowią podstawę do wyliczenia konkretnego zobowiązania.

Zjawisko kontestowania władzy podatkowej – a więc podważanie zasadności obowiązków podatkowych – jest niemal tak stare, jak same podatki. Źródeł negowania władzy podatkowej należy dopatrywać się w cechach podatku, bowiem to właśnie jego przymusowy charakter oraz zasady wyliczenia podstawy opodatkowania i wysokość stawki podatkowej budzą szczególnie sprzeciw podatników, dlatego też podejmowane są różne działania na rzecz ucieczki od podatku lub jego istotnego obniżenia.

Problematyka cen transferowych jest ściśle związana z postępującą globalizacją. Ceny transferowe to pojęcie używane dość często w środkach masowego przekazu, wykorzystywane przez podatników i organy podatkowe, choć nie jest to legalna definicja. Rosnące znaczenie zagadnień związanych z cenami transferowymi wpływa bezpośrednio na wzrost dynamiki zmian przepisów zarówno w uregulowaniach polskich jak i międzynarodowych. Jest to zjawisko nieuniknione, ponieważ przepisy te nie są nadal kompleksowe i pozostawiają wątpliwości, które mogą być wykorzystywane zarówno przez podatników jak i przez organy administracji podatkowych, przynosząc negatywne skutki dla obu stron [11].

**Celem artykułu jest przedstawienie regulacji prawnych dotyczących cen transferowych, których istotą jest ochrona dochodów publicznych. W szczególności chodzi o wykazanie, że w polskim prawie podatkowym problematyka cen transferowych znajduje odzwierciedlenie w wielu aktach prawnych i jest spójna z prawem międzynarodowym i dyrektywami UE.**

### DOCHODY PUBLICZNE

W teorii finansów publicznych dochody publiczne mają różną treść. Najogólniej można stwierdzić, że są to dochody

państwa i jednostek samorządu terytorialnego przejmowane od przedsiębiorstw i gospodarstw domowych. W gospodarce pieniężnej przyjmują różne formy i wyrażają się jako popyt władz publicznych (rządowych i samorządowych) na pieniądź. Zasadniczą część dochodów publicznych jest przejmowana w drodze przymusu. Państwo, korzysta z wszelkich atrybutów władzy, stosując represje wobec tych podmiotów, które opierają się przekazaniu części dochodów na rzecz władz publicznych. Władze publiczne znajdują się w uprzywilejowanej pozycji – w porównaniu z gospodarstwami domowymi i przedsiębiorstwami – w zdobywaniu środków pieniężnych potrzebnych na finansowanie wydatków. Nie ponoszą bowiem wysiłku gospodarczego, ryzyka związanego z działalnością gospodarczą, aby pozyskać dochody. Główny wysiłek sprowadza się do stworzenia prawnych podstaw definitywnego przejmowania dochodów, stworzenia aparatu wykonawczego, który realizuje oparte na przepisach prawnych decyzje o przejmowaniu dochodów pochodzących od gospodarstw domowych i przedsiębiorstw. Metoda pozyskiwania dochodów publicznych ma charakter administracyjny a nie ekonomiczny i związana jest z ryzykiem politycznym a nie ekonomicznym. Sposób działania organów administracji finansowej w sferze dochodów, może czasami przynosić negatywne skutki dla podmiotów, od których państwo przejmuje te dochody, a także dla całej gospodarki. Konieczne jest zatem poszukiwanie kompromisu pomiędzy władzą a zobowiązanymi podmiotami w kwestii obowiązkowych obciążeń ich dochodów. Polityka państwa w zakresie przejmowania dochodów powinna spełniać takie warunki, jak: jawność i stabilność zasad związanych z obciążeniami, sprawiedliwe rozłożenie ciężarów publicznych, oszczędne i racjonalne gospodarowanie tymi środkami [9].

Dochody publiczne są różne pod względem treści. W oparciu o zapisy art.5.2 ustawy o finansach publicznych, można wśród nich wyróżnić następujące rodzaje dochodów [19]:

- Daniny publiczne,
- Dochody publiczne z majątku i praw majątkowych,
- Pozostałe dochody.

Wśród bardzo zróżnicowanych rodzajów dochodów publicznych największe znaczenie posiadają – daniny publiczne. Są one klasycznym ciężarem nakładanym na gospodarstwa domowe i przedsiębiorstwa. Ich cechą charakterystyczną jest to, że podmiot ponoszący ciężar daniny publicznej nie otrzymuje w zamian żadnego bezpośredniego świadczenia.

Podstawową daniną publiczną jest podatek, określany jako danina publiczna należąca do najstarszych kategorii finansowych i ekonomicznych. W dalszej kolejności wymienić należy: opłaty o charakterze zbliżonym do podatków, składki na rzecz funduszy celowych [9].

Dochody publiczne skoncentrowane są przede wszystkim w budżecie państwa i budżetach jednostek samorządu terytorialnego. Są to środki pieniężne pobierane od podmiotów gospodarczych i gospodarstw domowych przez państwowe lub samorządowe organy administracji skarbowej, w celu realizacji wydatków zapewniających realizację zadań publicznych. Można je podzielić na dochody podatkowe i niepodatkowe, co ilustruje tabela nr 1.

**Tabela 1.** Dochody budżetu państwa w mln zł i ich struktura w latach 2008 i 2009

Dochody budżetu	2008	w %	2009	w %
dochody podatkowe	228 194,4	81	249 724,2	83
dochody niepodatkowe	18 415,5	6,5	17 999,1	6
środki z Unii Europejskiej	35 282,1	12,5	33 601,4	11
<b>Ogółem</b>	<b>281 892,0</b>	<b>100</b>	<b>301 324,7</b>	<b>100</b>

Źródło: [http://www.gazetapodatnika.pl/artykuly/dochody\\_budzetu\\_porownanie\\_2008\\_2009-a\\_9453.htm](http://www.gazetapodatnika.pl/artykuly/dochody_budzetu_porownanie_2008_2009-a_9453.htm).

Na dochody podatkowe składają się: podatki dochodowe – od osób prawnych i fizycznych, podatek tonażowy oraz podatki pośrednie: od towarów i usług, akcyzowy, od gier.

Dochody niepodatkowe to: dywidenda, cło, dochody z mienia jednostek sektora finansów publicznych, wpływy z umów najmu, dzierżawy itp.

Z danych zawartych w tabeli nr 1 wyraźnie wynika, że w strukturze dochodów budżetu państwa najwięcej wpływów generują dochody o charakterze podatkowym. Ich wielkość i strukturę przedstawia tabela nr 2.

**Tabela 2.** Dochody podatkowe budżetu państwa w mln zł i ich struktura w latach 2008 i 2009

Dochody podatkowe	2008	w %	2009	W%
podatek od towarów i usług	111 700	49	116 880	47
podatek akcyzowy	52 200	23	58 110	23,2
podatek od gier	990	0,4	1364	0,5
podatek dochodowy od osób prawnych	27 150	12	33 120	13
podatek dochodowy od osób fizycznych	36 154	15,5	40 250	16,2
Podatek tonażowy	0,4	0,0018	0,2	0,00001
<b>Ogółem</b>	<b>228 194,4</b>	<b>100</b>	<b>249 724,2</b>	<b>100</b>

Źródło: [http://www.gazetapodatnika.pl/artykuly/dochody\\_budzetu\\_porownanie\\_2008-2009-a\\_9453.htm](http://www.gazetapodatnika.pl/artykuly/dochody_budzetu_porownanie_2008-2009-a_9453.htm)

Analiza danych zawartych w tabelach wskazuje w sposób jednoznaczny na szczególne znaczenie dochodów podatkowych dla państwa i jego finansów. Ich funkcja fiskalna znana

jest od dawien dawna i umożliwia realizację różnych zadań państwa tych tradycyjnych jak i tych, które wynikają prowadzonej polityki społeczno-gospodarczej. Problem obciążeń podatkowych i ich egzekwowania to jedna z najważniejszych kwestii finansów publicznych.

## CENY TRANSFEROWE

Ceny transferowe w kontekście postawionego celu tego artykułu mają związek z dochodami podatkowymi ponieważ odnoszą się jednego z podstawowych elementów konstrukcji podatku<sup>1</sup> – podstawy opodatkowania, która wraz z obowiązującą stawką podatku stanowi podstawę do wyliczenia zobowiązania podatkowego (jeżeli nie ma ulg i zwolnień), które należy uiszczyć na rzecz państwa bądź innego związku publicznoprawnego (samorządu).

W warunkach polskich ceny transferowe postrzegane są w sposób niejednoznaczny, często negatywnie, jako narzędzie stosowane w praktykach biznesowych, związane z przeliczeniem dochodu za granicę celem zmniejszenia obciążeń podatkowych.

Tymczasem ceny transferowe to po prostu ceny stosowane w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanymi. Samo pojęcie ma charakter neutralny, a odrębność pojęcia cen transferowych od cen w ogóle wynika z faktu, że determinują one wysokość podatku, jaki korporacja, działająca w formie grupy podmiotów powiązanych w skali międzynarodowej, zapłaci w danym państwie.

Definicję podmiotu powiązanego odnaleźć można w zapisach pochodzących z różnych źródeł. Jednym z nich są wytyczne OECD<sup>2</sup>. Zgodnie z zapisami zawartymi w wydanej Konwencji Modelowej w Sprawie Podatku od Dochodu i Majątku z 1977 r. – dwa przedsiębiorstwa są ze sobą powiązane, „jeżeli jedno z nich bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu kontroli lub kapitale drugiego przedsiębiorstwa albo, jeżeli te same osoby bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu, kontroli lub kapitale obu przedsiębiorstw” [6]. Jest to jednak międzynarodowa definicja, której interpretacja w praktyce jest trudna do zastosowania ze względu na uogólnienia.

Międzynarodową definicję tego pojęcia możemy także odnaleźć w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości (MSR 24), które omawiają kwestię ujawniania informacji na temat podmiotów powiązanych<sup>3</sup>. Zgodnie z punktem 5 tych standardów podmioty uznaje się za powiązane ze sobą, jeżeli

<sup>1</sup> W teorii podatku do podstawowych elementów konstrukcji podatku należą: podmiot podatku, przedmiot opodatkowania, podstawa opodatkowania, stawki (skale) podatku.

<sup>2</sup> Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) zawiązana w 1960 r. w Paryżu skupiająca 30 wysoko rozwiniętych, demokratycznych państw. Polska jest jej członkiem od 1996r.

<sup>3</sup> Standardy opracowywane przez Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości – niezależną prywatną organizację, stawiającą sobie za cel ujednoczenie zasad rachunkowości stosowanych przez przedsiębiorstwa. W 2001 r. Komitet został zastąpiony przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, a standardy przez nią publikowane noszą nazwę Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF). Większość MSR i MSSF zostało zatwierdzone przez Komisję Europejską do stosowania w Unii Europejskiej i obowiązują od 1 stycznia 2005 r. jako podstawy sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych spółek notowanych na regulowanych rynkach kapitałowych Unii. (Por. K. Winiarska, FASB, ISAB, US GAAP, IFRS...- międzynarodowe regulacje w polskiej rachunkowości, portal internetowy: [www.ksiegowosc.infor.pl](http://www.ksiegowosc.infor.pl); dostęp: 20 września 2008 r.).

jeden z podmiotów posiada zdolność kontrolowania drugiego podmiotu lub wywierania znaczącego wpływu na podejmowane przez drugi podmiot decyzje finansowe. Dalej odnaleźć można rozstrzygnięcie znaczenia „kontroli” i „znaczącego wpływu”, ale nadal jest to definicja ogólna niewiążąca bezpośrednio dla przedsiębiorstw.

Bardziej szczegółowych zapisów należy szukać w krajowych uregulowaniach prawnych. Sam termin ceny transferowej jest polskim odpowiednikiem anglosaskiego terminu transfer pricing [12]. Pojęcie to nie jest jasno sprecyzowane w polskich przepisach prawnych, choć funkcjonuje w nich od 1997 r. W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych [14] (dalej: ustawa o CIT lub updop) jedyny zapis zawierający w swej treści nazwę zbliżoną do ceny transferowej zawarty jest w art. 11 ust. 3a. Mowa w nim o cenie transakcyjnej odnoszącej się do przepisów Ordynacji podatkowej [16] (dalej: op). W tej ustawie, w art. 3 pkt 10 czytamy, że cena transakcyjna to cena przedmiotu transakcji zawieranej pomiędzy podmiotami powiązаныmi w rozumieniu przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych [13] (dalej: ustawa o PIT lub updof), podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku od towarów i usług [18] (dalej: ustawa o VAT lub uvat). W praktyce więc stosowany termin wywodzi się z opublikowanego przez OECD raportu pt. Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych [21] (dalej: Wytyczne OECD). Ceny transferowe w rozumieniu ww. raportu są to ceny, po których przedsiębiorstwo przekazuje towary oraz dobra niematerialne lub świadczy usługi powiązanym przedsiębiorstwom.

Dla celów fiskalnych polski ustawodawca definiuje podmioty powiązane (lub inaczej jednostki powiązane, osoby powiązane) w ustawie o CIT [14], ustawie o PIT [13], ustawie o VAT [18] oraz ustawie Kodeks celny (dalej: ukc) [15]. Dwie pierwsze ustawy w art. 11 updop oraz art. 25 updof zawierają identyczną definicję pojęcia podmiotów powiązanych w stosunkach międzynarodowych i krajowych. W pierwszym przypadku podmioty są powiązane, jeżeli:

a. podatnik podatku dochodowego mający siedzibę (zarząd) lub miejsce zamieszkania na terytorium Polski („podmiot krajowy”) bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym za granicą lub w jego kontroli, albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa,

b. osoba fizyczna lub prawna mająca miejsce zamieszkania albo siedzibę (zarząd) za granicą („podmiot zagraniczny”) bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego podmiotu krajowego,

c. te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie, bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo posiadają udział w kapitale tych podmiotów.

Natomiast w stosunkach krajowych podmioty są ze sobą powiązane w następujących sytuacjach:

a. między podmiotami lub osobami pełniącymi w nich funkcje zarządzające, nadzorcze albo kontrolne istnieją powiązania o charakterze rodzinnym, kapitałowym, majątkowym lub wynikającym ze stosunku pracy bądź którakolwiek z wymienionych osób łączy funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne w tych podmiotach,

b. jeden z podmiotów jest powiązany kapitałowo z innym podmiotem krajowym,

c. jeden z podmiotów pozostaje w związku gospodarczym z innym podmiotem krajowym.

Dla potrzeb podatku od towarów i usług osoby powiązane rozpoznaje się jako osoby pozostające w specyficznym związku (art. 17 uvat), gdy pomiędzy kontrahentami lub osobami pełniącymi u kontrahentów funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne zachodzą powiązania o charakterze rodzinnym, kapitałowym, majątkowym lub wynikającym ze stosunku pracy. Związek ten istnieje także, gdy którakolwiek z wymienionych osób łączy te funkcje.

We wszystkich ww. przypadkach przez pojęcie powiązań rodzinnych polski ustawodawca rozumie małżeństwo oraz pokrewieństwo lub powinowactwo do drugiego stopnia. Z powiązaniem kapitałowym mamy do czynienia w sytuacji, gdy jedna z osób lub jeden z kontrahentów posiada lub dysponuje, bezpośrednio lub pośrednio, prawem głosu wynoszącym co najmniej 5% wszystkich praw głosu (art. 25 ust. 6 updof; art. 11 ust. 6 updop). Natomiast związek gospodarczy zachodzi w przypadku, gdy podmioty krajowe pozostające w takim związku układają swoje wzajemne stosunki na warunkach odbiegających od warunków, jakie stosują wobec podmiotów, z którymi nie pozostają w takim związku bądź, jaki stosują między sobą podmioty niezależne (art. 25 ust. 1 updof; art. 11 ust. 5a updop). W szczególności należy wskazać następujące sytuacje: między podmiotami krajowymi zawarta jest umowa spółki cywilnej, jawnej lub komandytowej, umowa wspólnego przedsięwzięcia, wspólnego użytkowania rzeczy lub praw oraz umowa kooperacyjna [10].

Na gruncie prawa celnego osoby powiązane zostały zdefiniowane w szczególny sposób, gdzie istotnym elementem rozpoznania takich osób jest związek wynikający z zarządzania, współwłasności, stosunku pacy, sprawowania kontroli w różnej formie lub pozostawania pod wspólną kontrolą, powiązań rodzinnych lub stosunku sprawowania wyłączności w działalności gospodarczej [12]. Szczegółowo powiązania te zostały wymienione w art. 22 ukc [15].

Ceny transferowe mają znaczenie zarówno dla podatnika, jak i dla administracji podatkowej, ponieważ określają one w znacznej mierze poziom dochodów i kosztów, a tym samym zyski podlegające opodatkowaniu przedsiębiorstw powiązanych podlegających odrębnym organom podatkowym. Dlatego też pojęcie to często stosuje się jako określenie decyzji cenowych, podejmowanych przez przedsiębiorstwa wielonarodowe, mających na celu przerzucanie dochodów pomiędzy członkami grupy, aby zminimalizować obciążenia podatkowe. Jeżeli cena na transferowane pomiędzy jednostkami przedsiębiorstwa międzynarodowego dobra, wartości niematerialne lub usługi jest zaniżona, to zyskowość podmiotu kupującego wzrasta, a podmiotu sprzedającego maleje i odwrotnie w przypadku ceny zawyżonej. Kwestia przerzucania dochodu nabiera szczególnego znaczenia, gdy członkowie grupy mają swoje siedziby w krajach o różnych stawkach podatkowych. W takim przypadku podstawa opodatkowania państwa o wyższych obciążeniach podatkowych może się kurczyć, natomiast przychody państwa o niższym poziomie podatków będą się zwiększały.

Ceny te stosowane są również przez przedsiębiorstwa powiązane i posiadające siedziby na terenie jednego kraju lub

przez przedsiębiorstwa mające zakłady, które są samodzielnymi jednostkami organizacyjnymi zlokalizowanymi w różnych regionach tego samego państwa. Niezależnie od tego, przedsiębiorstwa stosują dwie metody transferu:

a. transfer ukierunkowany na ceny – poprzez wykorzystanie cen transferowych,

b. transfer ukierunkowany na koszty – poprzez zakup usług spółki z siedzibą w kraju o liberalnej jurysdykcji podatkowej.

W pierwszej metodzie spółka macierzysta eksportuje towary do kraju importera za pośrednictwem spółki zależnej, zlokalizowanej w „raju podatkowym”<sup>4</sup>. Spółka zależna płaci za towar cenę transferową, niższą od ceny faktycznie oferowanej na rynku i płaconej przez docelowego importera. Następnie spółka pośrednicząca odsprzedaje ten towar finalnemu nabywcy po rynkowej cenie. W ten sposób zyski osiągane z tytułu sprzedaży eksportowej przez spółkę macierzystą, mającą siedzibę w kraju o wysokiej stopie opodatkowania, transferowane są do spółki zależnej, zlokalizowanej w rajku podatkowym, która wykazuje z tego tytułu dochód zwolniony od podatku lub obciążony bardzo niską stopą opodatkowania.

W strategii transferu ukierunkowanego na koszty spółka macierzysta, funkcjonująca w kraju o wysokich podatkach, zwiększa koszty uzyskania przychodów przez zakup usług świadczonych przez spółkę zależną w rajku podatkowym. W ten sposób spółka macierzysta zmniejsza podstawę opodatkowania z wysoką stawką podatku dochodowego, natomiast spółka zależna wykazuje dochód wolny od podatku.

Te właśnie mechanizmy przerzucania dochodów stały się główną przyczyną wzrostu zainteresowania tą tematyką przez administrację podatkową.

## PODSTAWOWE REGULACJE PRAWNE W ZAKRESIE CEN TRANSFEROWYCH

Regulacje prawne zakresu cen transferowych rozpatrywać należy w kontekście ustaleń: międzynarodowych, wspólnotowych i krajowych.

Międzynarodowe prawo podatkowe reguluje zasady opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez podmioty tego prawa w krajach niebędących siedzibą lub miejscem zamieszkania tych podmiotów. Uzyskanie dochodu poza granicami swojej rezydencji podatkowej powoduje, że taki dochód podlega unormowaniom prawa podatkowego kraju, w którym powstał. W celu uniknięcia podwójnego opodatkowania takiego dochodu, wiele państw wykorzystuje normy zawarte w wypracowanej przez OECD Modelowej Konwencji w Sprawie Podatku od Dochodu i Majątku [6].

Prace nad rozwiązywaniem problemów związanych z podwójnym opodatkowaniem doprowadziły do sformułowania w 1928 r. pierwszego modelu konwencji dwustronnej. Na-

stępnie zostały sporządzone Modelowa Konwencja w Meksyku (1943 r.) i w Londynie (1946 r.). Na tych dokumentach opierały się późniejsze umowy i konwencje zawierane pomiędzy rządami poszczególnych państw. Po zakończeniu II wojny światowej prace nad tą problematyką zostały wznowione w 1956 r., kiedy OECD uchwaliła pierwsze zalecenie w sprawie podwójnego opodatkowania[8].

Należy zwrócić uwagę, że opracowane przez OECD dokumenty nie mają charakteru wiążących aktów prawnych w stosunku do państw członkowskich. Stanowią one jedynie wytyczne dotyczące przyszłego ustawodawstwa i często są określane mianem miękkiego prawa (soft law) [1]. Takim właśnie dokumentem był pierwszy raport opublikowany przez OECD w 1963 r., który stał się podstawą do opracowania w 1977 r. wspomnianej już Modelowej Konwencji z komentarzami. Kolejne uaktualnione wersje tego dokumentu zostały opublikowane w 1992 r., a ostatnia w 2006 r.

Obecnie obowiązujące dokumenty OECD związane z problematyką cen transferowych to:

a. Modelowa Konwencja w Sprawie Podatku od Dochodu i Majątku,

b. Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych.

Podstawy do rozstrzygania wszelkich sporów związanych z problematyką cen transferowych znajdują się przede wszystkim w zapisach Modelowej Konwencji i Wytycznych OECD, a w szczególności dotyczą kwestii: określającej miejsce zamieszkania i siedzibę podatnika (art. 4), definicji dotyczącej zakładu (art. 5), sposobów wyliczania zysków i kosztów przedsiębiorstw działających jako zakład (art.7), definicji podmiotu powiązanego (art. 9), zasad opodatkowania dywidendy (art. 10), zasad opodatkowania odsetek (art. 11), metod unikania opodatkowania odsetek (art. 11), metod unikania podwójnego opodatkowania (art. 11), kwestii równego traktowania (art. 24), zawierania postanowień w sprawach wzajemnych porozumień (art. 25) [8].

Problematykę cen transferowych w kontekście uregulowań Unii Europejskiej podejmuje Konwencja Arbitrażowa EWG z dnia 23 lipca 1990 w sprawie eliminacji podwójnego opodatkowania w związku z korektą zysków przedsiębiorstw powiązanych (dalej: konwencja EWG)[5]. Wynika ona wprost z art. 9 Modelowej Konwencji OECD oraz wytycznych OECD, a zasady w niej opisane odzwierciedlają ogólnie przyjęte zasady problematyki wyceny transferów.

Konwencja EWG dotyczy opodatkowania podatkami dochodowymi zysków przedsiębiorstw powiązanych i określa, jakie podatki w poszczególnych państwach są do nich zaliczane. Konwencja EWG znajduje zastosowanie, jeżeli dla celów podatkowych zyski, które są włączone do zysków przedsiębiorstwa państwa będącego stroną konwencji, są lub prawdopodobnie będą włączone także do zysków przedsiębiorstwa innego państwa będącego stroną konwencji, a tym samym zostaną opodatkowane podwójnie. Zgodnie z art. 1 przedmiotowej konwencji państwa będące stronami konwencji mogą do sytuacji objętych jej zakresem stosować bezpośrednio postanowienia konwencji albo odpowiadające im co do treści przepisy prawa krajowego [20].

Prawo krajowe regulujące zagadnienie cen transferowych w Polsce można podzielić na dwie grupy: zasadnicze akty prawne i akty uzupełniające. Unormowania znajdujące się

<sup>4</sup> Poszukiwanie dróg ucieczki przed obciążeniami podatkowymi doprowadziło w niektórych państwach do wykształcenia systemów podatkowych oferujących korzystne – zarówno z punktu widzenia podmiotów gospodarczych, jak i osób fizycznych – regulacje prawno-finansowe. Kraje te określa się jako „raje podatkowe” bądź „oazy podatkowe”. W krajach anglojęzycznych powszechnie używa się terminu „tax haven”, lub jurysdykcje offshore lub strefy offshore, czyli regiony, kraje charakteryzujące się niskimi podatkami lub ich brakiem i małymi wymaganiami przy rejestracji spółek.[7]

w pierwszej grupie dotyczą m.in.: definicji podmiotów powiązanych, cen transferowych w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi, dokumentacji podatkowej, a w drugiej grupie akty zawierające przepisy związane z cenami transfe-

rowymi, ale nie zawsze wykorzystywane w kontroli skarbowej, czy też przy sporządzaniu dokumentacji podatkowej.

Zasadnicze akty prawne o charakterze ustawowym i wydane na ich podstawie rozporządzenia, w zakresie cen transferowych wyszczególnione zostały w tabeli nr 3.

**Tabela 3.** Akty prawne regulujące tematykę cen transferowych w Polsce

Lp.	Akt normatywny	Numer przepisu	Tematyka zawarta w przepisie
1.	2	3	4
1	Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.)	Art. 25 Art.25a	Definicja podmiotów powiązanych, Wykaz metod szacunku dochodu, Zasady dokumentacji oraz progi wartościowe
2	Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.)	Art. 4a Art. 9a Art.11	Definicja zagranicznego zakładu, Zasady dokumentacji oraz progi wartościowe Zasady opodatkowania dochodów osiąganych poza terytorium RP
3	Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.)	Art. 20a-20r	Uprzednie porozumienia cenowe – metody ustalania cen, Obowiązek przekazywania informacji podatkowych o umowach zawartych z nierezydentami
4.	Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 ze zm.)	Art. 32	Powiązania rodzinne i kapitałowe
5	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 maja 2005 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową dla celów podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2005 r. Nr 94, poz. 791)	–	Wykaz krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową
6	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2002 r. w sprawie informacji podatkowych (Dz. U. z 2002 r. Nr 240, poz. 1061)	–	Obowiązek składania informacji podatkowych o umowach zawartych z nierezydentami
7	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 31 maja 2006 r. w sprawie wzoru sprawozdania o realizacji uznanej metody ustalania ceny transakcyjnej dla celów podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2006 r. Nr 99, poz. 687)	–	APA – raport roczny
8	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009r.w sprawie sposobu i trybu określenia dochodów osób fizycznych w drodze oszacowania i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób fizycznych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych.(Dz.U. z 2009 r. Nr 160, poz. 1267)	–	Opis metod szacowania dochodu w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi, podlegających przepisom ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych
9.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009r.w sprawie sposobu i trybu określenia dochodów osób prawnych w drodze oszacowania i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób fizycznych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz. U. z 2009 r. Nr 160, poz. 1268)	–	Opis metod szacowania dochodu w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi, podlegających przepisom ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Pozostałe akty prawne określane często jako uzupełniające wykorzystywane zarówno przez administrację podatkową, jak i przez podatników, zawiera tabela nr 4. Zestawione w tabelach polskie regulacje prawne dotyczące cen transferowych

oparte są na wytycznych OECD i dyrektywach UE. Zapisy powyższe służą realizacji zasady ustalania ceny transferowej i innych warunków transakcji, w taki sposób aby odzwierciedlały ceny i warunki rynkowe. Naruszenie uregulowań

**Tabela 4.** Uzupełniające akty prawne regulujące zagadnienia cen transferowych [8]

Lp.	Akt normatywny	Numer przepisu	Tematyka zawarta w przepisie
1.	Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych	Art. 9b Art. 12 ust. 1 pkt 1 Art. 12 ust.3 Art. 15 ust 1, 1a Art. 15a	Cash pooling, netting Różnice kursowe Cienka kapitalizacja Sankcyjne opodatkowanie
2.	Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 1999 r. Nr 83, poz. 930 ze zm.)	Art. 80 ust. 1 Art. 23	Sankcje karne skarbowe

prawnych uprawnia władze podatkowe do podjęcia działań zmierzających do właściwego wyliczenia podstawy opodatkowania. Mogą tego dokonać poprzez oszacowanie rynkowej wartości dochodu i określenie właściwej wysokości zobowiązania podatkowego. Niezachowanie należytej staranności w zakresie ustalania cen i warunków transakcji z podmiotami powiązаныmi oznacza dla podatnika ryzyko powstania zaległości podatkowych oraz sankcje w postaci podwyższonej stawki podatku CIT w wysokości 50% w stosunku do doszacowanego dochodu w przypadku braku wymaganej prawem dokumentacji transakcji z podmiotami powiązаныmi [2]. Dodatkowo zastosowane będą sankcje karne wynikające w przepisów ustawy kodeks karny skarbowy[17], co w istotny sposób może odbić się na kondycji finansowej przedsiębiorstwa i jego możliwościach rozwojowych.

## PODSUMOWANIE

Analizując przepisy prawne zakresu cen transferowych w kontekście dochodów publicznych, podkreślić należy, że polskie regulacje prawne w istotny sposób porządkują kwestie cen transferowych, co jest korzystne dla podatników i państwa. Ich istotą jest przede wszystkim ochrona dochodów publicznych poprzez zapobieganie ucieczce przed podatkiem lub jego istotnym zaniżeniem. Trzeba jednak podkreślić, że nie eliminują, a jedynie ograniczają spory natury prawnej i finansowej między podatnikami a organami podatkowymi. Należy zatem oczekiwać dalszych zmian w tym zakresie, pomimo iż przyjęte rozwiązania wynikają z ustaleń międzynarodowych i dyrektyw UE.

W ostatnich latach napłynęły do Polski znaczne inwestycje zagraniczne. Ze zrozumiałych względów inwestorzy zagraniczni dążą do tego aby zyski wypracowane przez ten kapitał wracały do źródła. Ważne jest jednak by nie następowało to z pominięciem polskich przepisów prawnych i nie przynosiło negatywnych skutków dla dochodów publicznych. W tym kontekście ustalanie cen i pozostałych warunków transakcji z podmiotami powiązаныmi w taki sposób, aby odzwierciedlały ceny i warunki rynkowe jest zagadnieniem nader ważkim. Ceny te determinują wysokość podatku do zapłaty przez podmioty powiązane, miejsce jego zapłaty i mają bezpośredni wpływ na wysokość dochodów publicznych i zyski przedsiębiorstw. Są też ważnym narzędziem planowania podatkowego w przedsiębiorstwach, bezpośrednio wpływają na procesy optymalizacji podatkowej i generalną strategię gospodarczą przedsiębiorstw powiązanych.

## LITERATURA

- [1] **DMOWSKI A. 2006.** *Ceny transferowe, analiza regulacji prawnych. Przykłady dokumentacji podatkowej.* Wyd. Difin, Warszawa.
- [2] **DYMEK M. 2006.** *Optymalizacja podatkowa, czyli jak oszczędzić na podatku dochodowym od osób prawnych.* Wyd. ODDK, Gdańsk.
- [3] [HTTP://WWW.GAZETAPODATNIKA.PL/ARTYKULY/DOCHODY\\_BUDZETU\\_POROWNANIE\\_2008\\_2009-a\\_9453.htm](http://www.gazetapodatnika.pl/artykuly/DOCHODY_BUDZETU_POROWNANIE_2008_2009-a_9453.htm)
- [4] **KONSTYTUCJA RP Z DNIA 2 kwietnia 1997 r.**
- [5] **KONWENCJA EWG Z DNIA 23 lipca 1995 r. Nr 90/436 w sprawie eliminacji podwójnego opodatkowania w związku z korektą zysków przedsiębiorstw powiązanych (Dz. Urz. We z dnia 20 sierpnia 1990 r. Nr l 225).**

- [6] **KONWENCJA MODELOWA W SPRAWIE PODATKU OD DOCHODU I MAJĄTKU 1996.** *Komitet do spraw podatkowych oecd (oecd committee on fiscal affairs, the model tax convention on income and on capital. Paris).*
- [7] **LIPOWSKI T. 2004.** *Raje podatkowe a unikanie opodatkowania.* Wyd. C.H. Beck, Warszawa, s. 27.
- [8] **MIKA F. 2007.** *Ceny transferowe, odpowiedzialność karna skarbową, dokumentacja podatkowa.* Wyd. C. H. Beck, Warszawa.
- [9] **OWSIAK S. 2006.** *Finanse publiczne, teoria i praktyka.* Wyd. Naukowe PWN, Warszawa.
- [10] **SOJAK S., BAĆKOWSKI D. 2003.** *Ceny transferowe, aspekty prawne.* Wyd. ABC, Toruń.
- [11] **STANIK J.K., WINIARSKI K. 2008.** *Ceny i porozumienia transferowe w praktyce, wybrane zagadnienia prawnopodatkowe.* Wyd. Unimex – Oficyna Wydawnicza, Poznań.
- [12] **SZYMAŃSKI K.G., PIETRASIK A. 2003.** *Ceny transferowe – istota – szacowanie cen – ryzyko podatkowe – dokumentacja podatkowa.* Wyd. ODDK Gdańsk.
- [13] **USTAWA Z DNIA 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.u. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.).**
- [14] **USTAWA Z DNIA 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. Zm.)**
- [15] **USTAWA Z DNIA 9 stycznia 1997 r. Kodeks celny (Dz. U. Z 2001 r. Nr 75, poz. 802).**
- [16] **USTAWA Z DNIA 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2005 nr 8, poz. 60 ze zm.).**
- [17] **USTAWA Z DNIA 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 1999 r. Nr 83, poz. 930 ze zm.).**
- [18] **USTAWA Z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.).**
- [19] **USTAWA Z DNIA 29 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr.157 poz. 1240).**
- [20] **WYCIŚŁOK J. 2006.** *Ceny transferowe, przedsiębiorstwa powiązane, przeliczanie dochodów.* Wyd. C.H. Beck, Warszawa.
- [21] **RAPORT KOMITETU SPRAW PODATKOWYCH OECD 1995.** *Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych.* (OECD Committee on Fiscal Affairs, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, Paris).

## PROTECTION OF PUBLIC REVENUE THROUGH LEGAL REGULATIONS ON TRANSFER PRICING

### SUMMARY

*The main aim of this article is to show legal regulations of transfer pricing, that the most important part is to protect public revenue. The most important is to show that in Polish financial legal regulations, rules of transfer pricing, are similar as in international and EU law.*