Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 11/09/2026 00:40:46

Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

Edyta Jóźwiak
Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie
edytajozwiak.uwm@interia.pl

Piotr Herman
Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie
piotr.herman@uwm.edu.pl

Ceny transferowe i wybrane problemy związane z ich implementacją

STRESZCZENIE

Zmienność jest cechą immanentną systemów prawnych, na przestrzeni ostatnich lat jest ona jeszcze bardziej zauważalna. Systemy krajowe państw członkowskich Unii Europejskiej zmierzają do jak najszerszej współpracy, a wszystko po to, by jak najpełniej spełniać wymagania szybko rozwijającego się społeczeństwa. W niniejszym artykule autorzy zajęli się opisaniem rozwoju międzynarodowej współpracy w zakresie zwalczania problemu podwójnego opodatkowania oraz unikania opodatkowania. Na tym tle dużą rolę odgrywają prace OECD z 2016 r., dzięki którym powstał projekt zatytułowany *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). Regulacje w nim zawarte dotyczą głównie przypadków, gdzie interakcje odmiennych przepisów podatkowych prowadzą w efekcie do nieopodatkowania części zysków międzynarodowych przedsiębiorstw. Jedno z kluczowych zadań projektu zostało określone jako działanie nr 13, a wprowadza ono obowiązek trójstopniowej dokumentacji w odniesieniu do cen transferowych. Jako że autorzy uważają, iż najistotniejsze z punktu widzenia ustawodawstwa jest stworzenie efektywnych, a zarazem jasnych przepisów prawa, w niniejszej publikacji podjęto rozważania na temat problemów, jakie stoją na drodze ustawodawcy krajowego podczas procesu implementacji dyrektyw dotyczących cen transferowych.

Słowa kluczowe: współpraca międzynarodowa; ceny transferowe; system prawa podatkowego; podmioty powiązane; Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju

WPROWADZENIE

Celem niniejszego artykułu jest opisanie najważniejszych problemów związanych z implementacją przepisów dotyczących cen transferowych. Autorzy wyszli z założenia, że szybko postępujące zmiany w dziedzinie prawa podatkowego mogą wiązać się z problemami w rozumieniu przepisów, a także z przełożeniem norm na realne działania. W związku z tym poniżej opisano międzynarodowe i krajowe działania, których celem jest wprowadzenie ulepszonych norm prawno-podatkowych.

Problematyka związana z wprowadzaniem norm międzynarodowych do porządku krajowego jest tematem ponadczasowym. Prawo musi wciąż dostosowywać się do zmieniającego się społeczeństwa, dlatego można stwierdzić, że owa zmienność jest cechą immanentną stosunków międzynarodowych. Do głównych czynników, jakie mają wpływ na funkcjonowanie państwa, należą m.in.: jego ustrój, prawodawstwo i suwerenność, procesy globalizacji i integracji wewnątrzwspólnotowej. Rozwój podatkowego prawa międzynarodowego rozpoczął się już w połowie XIX w. Początkowo miał on charakter administracyjny, z czasem jednak państwa coraz częściej zawierały bilateralne umowy, które dotyczyły spornych kwestii podatkowych[1].

[1] Z. Kukulski, *Konwencja Modelowa OECD i Konwencja Modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015, s. 31–33.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 11/09/2026 00:40:46
Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

Pierwsze prace nad stworzeniem dokumentu, który miałby ułatwić współpracę państw w zakresie podatkowym, rozpoczęły się już w 1921 r. za sprawą Ligi Narodów[2]. Dzięki temu państwom tworzącym OECD (Organizacja Wspólnoty Gospodarczej i Rozwoju) udało się dużo szybciej zakończyć prace nad pierwszym zaleceniem – w sprawie współpracy państw odnoszących się do opodatkowania[3].

W 1963 r. Komitet Podatkowy przedstawił pierwszy raport zatytułowany *Projekt Konwencji w sprawie podwójnego opodatkowania dochodu i majątku*[4], a w 1995 r. OECD przedstawiła wytyczne co do dokumentowania cen transferowych. W rozdziale V podjęto próby usystematyzowania dokumentacji. Miało to zapewnić wiarygodne informacje potwierdzające rynkowy charakter transakcji i jednocześnie zapobiec nadmiernym obciążeniom związanym z przygotowywaniem dokumentacji. Wynika z tego, że już na początku lat 90. XX w. zauważono, jak istotną rolę odgrywa współpraca między podatnikami a organami skarbowymi[5].

DZIAŁANIA OECD W ZAKRESIE REGULACJI PODATKOWYCH

Regulacje, które zostały zawarte w projekcie *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), celują głównie w przypadki, w których interakcje odmiennych przepisów podatkowych prowadzą w efekcie do nieopodatkowania części zysków międzynarodowych przedsiębiorstw. Flagowy projekt, który został już zrealizowany przez OECD, dotyczy m.in umów mających na celu unikanie bądź ograniczanie opodatkowania przez transfer zysków z jurysdykcji podatkowych, w których zyski zostały wypracowane i powinny być opodatkowane w miejscach o korzystniejszej polityce podatkowej[6].

Międzynarodowy charakter planowania podatkowego w połączeniu z nieharmonijnymi działaniami poszczególnych państw nie wystarcza, a w niektórych sytuacjach może nawet pogorszyć sytuację. Dlatego tak ważna jest synchronizacja podejmowanych działań, aby zarówno kraje rozwinięte, jak i rozwijające się miały narzędzia do walki z naruszeniami podatkowymi. Trzeba jednak przyznać, że wyzwania stojące przed krajami rozwiniętymi w obszarze regulacji podatkowych różnią się pod względem charakteru i skali od tych, z jakimi zmagają się kraje rozwijające się. Przykładem może tu być słaby rozwój prawodawstwa lub administracji, co może prowadzić do bardziej śmiałego unikania opodatkowania, niż ma to miejsce w krajach o bardziej zaawansowanych gospodarkach. Z tego powodu rozwiązania wprowadzane w ramach OECD muszą kłaść nacisk na inne aspekty w przypadku krajów rozwijających się aniżeli w rozwiniętych gospodarkach[7].

---

[2] Komitet Ekspertów Technicznych Ligi Narodów jako pierwszy wskazał, że jednorazowe opodatkowanie dochodu z transgranicznej działalności gospodarczej jest manifestacją najbardziej elementarnej i niekwestionowanej zasady sprawiedliwości fiskalnej – zasady jednorazowego opodatkowania.

[3] *Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku, wersja skrócona 15 lipca 2014*, Warszawa 2016, s. 10–15.

[4] *Draft Double Taxation Convention on Income and on Capital*, OECD, Paris 1963.

[5] M. Paszek, *Wpływ regulacji międzynarodowych na kształt polskich przepisów w zakresie cen transferowych*, [w:] *Ceny transferowy. Lokalna i grupowa dokumentacja podatkowa oraz inne obowiązki sprawozdawcze*, red. E. Ścierska, Warszawa 2016, s. 29–30.

[6] G. Janowski, *Wpływ BEPS na polski system podatkowy*, „Zeszyty Naukowe Wydziału Nauk Ekonomicznych Uniwersytetu Łódzkiego" 2016, nr 20, s. 130.

[7] *Ibidem*, s. 130–131.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 11/09/2026 00:40:46
Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

OECD, w związku z narastającym problemem pomniejszania podstawy opodatkowania w kraju rzeczywistego przychodu i przesuwania go w miejsce, gdzie stawki podatkowe nie są tak wysokie, podjęła działania zmierzające do wyeliminowania tego procederu. Celem OECD w tym zakresie jest dostarczenie krajom potrzebnych narzędzi do tego, by zyski były opodatkowane w kraju, w którym są rzeczywiście generowane. Ustawodawcy krajowi i organizacje międzynarodowe z OECD na czele podjęli prace nad stworzeniem przepisów pozwalających na połączenie z jednej strony interesu finansowego państwa, a z drugiej – wolności prowadzenia działalności gospodarczej[8]. W tym celu wprowadzono w życie projekt BEPS. W jego ramach przedstawiono 15 obszarów, na których mają nastąpić działania zmierzające do uszczelnienia systemu. Jednym z nich jest działanie dotyczące cen transferowych, wskazujące na sposób i charakter dokumentowania rozliczeń i raportowania[9].

Powyższe działania nie mogą ingerować w zasadę swobody zawierania umów. Dotyczy to także wspomnianego sposobu dokumentowania i raportowania oraz kontroli następczej. W tym aspekcie należy zwrócić uwagę na rosnącą złożoność międzynarodowego handlu – jest ona nierozerwalnie związana ze stałym rozwojem międzynarodowych korporacji, które kładą nacisk na maksymalizację wyniku finansowego. Wspomniane przesłanki stanowiły podłoże dla wprowadzenia działania nr 13 BEPS, które skupia się na omówieniu dokumentacji i celów jej wprowadzenia dla cen transferowych. Jak wskazuje M. Paszek, istotnym problemem dla organów podatkowych była niewystarczająca dokumentacja cen transferowych. Brak wspomnianych danych może prowadzić do nieefektywnego egzekwowania podatków[10]. Ze względu na skalę działalności konkretnych podmiotów powiązanych utrata przychodów Skarbu Państwa jest dużo większa już w przypadku optymalizacji podatkowej, która dotyczy jednego przedsiębiorstwa. Jak podkreślają przedstawiciele doktryny, poprzednie regulacje nie były wystarczająco efektywne do identyfikowania mechanizmu stosowania cen transferowych[11].

DZIAŁANIA KRAJOWE DOTYCZĄCE REGULACJI PODATKOWYCH

Korzyści ze stworzenia bardziej przejrzystych i spójnych zasad zauważył również polski ustawodawca, dlatego w celu zabezpieczenia korzyści fiskalnych państwa opracowano oraz wdrożono zbiór nowych przepisów. Wprowadzone zmiany występują niemal analogicznie w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych[12] oraz w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych[13]. Stanowią one przebudowę krajowego systemu m.in. w kwestii stosowanej dotychczas praktyki podatkowej w zakresie dokumentowania cen transferowych.

Nie ulega wątpliwości, że w związku z globalnym charakterem cen transferowych istotny wpływ na regulacje ich dotyczące mają przepisy proponowane na arenie międzynarodowej. Polskę jako członka Wspólnoty Europejskiej obowiązują przepisy prawa unijnego,

[8] D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 178.
[9] Zob. *Ceny transferowe. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, www.ey.com/pl/pl/services/tax/transfer-pricing-and-operating-model-effectiveness/ey-ceny-transferowe-beps [dostęp: 09.10.2017].
[10] M. Paszek, *op. cit.*, s. 30.
[11] D. Mączyński, *op. cit.*, s. 178.
[12] Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2016 r., poz. 2032), dalej jako: u.p.d.o.f.
[13] Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2016 r., poz. 1888), dalej jako: u.p.d.o.p.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 11/09/2026 00:40:46

a jest ono prawem szczególnym, ponieważ jego idea opiera się z jednej strony na autonomiczności porządku prawnego, a z drugiej jego celem jest doprowadzenie do ujednolicenia systemów prawnych państw członkowskich. Częściowym rozwiązaniem w tym przypadku jest zasada, w myśl której gdy jakieś przepisy krajowe nie są zbieżne z przepisami prawa unijnego, prawo unijne ma pierwszeństwo[14].

Kwestia regulacji podatkowych ma dwojaki charakter, ponieważ obejmuje regulacje unijne, które Polska – jak wynika to z traktatu z Lizbony – jest zobowiązana implementować, a także wytyczne OECD, które również odnoszą się do naszego kraju. Ważne na tym etapie jest przedstawienie korelacji powyższych organizacji.

System OECD ma charakter platformy monitoringu światowej oraz europejskiej sytuacji gospodarczej, generuje on zasady i wytyczne postępowania (m.in. w międzynarodowych stosunkach gospodarczych), jest miejscem mniej oficjalnego dialogu z innymi państwami[15]. Stanowi zatem jedynie zalecenie dla państw oraz dla Unii Europejskiej. Kompleksowe raporty OECD pomagają tworzyć prawo na szczeblu europejskim, a następnie krajowym. Przykładem takiej współpracy są np. działania Komisji Europejskiej w ramach Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych – od 2002 r. poszukuje ona rozwiązań mających zapobiec rozwojowi problemu wynikającego ze stosowania zasady ceny rynkowej w ramach rynku wewnętrznego. Prace te stanowią uzupełnienie działań OECD, a ich efekty znajdują odzwierciedlenie w sprawozdaniach KE, którymi wzywa państwa członkowskie do wdrożenia zaleceń do krajowego porządku prawnego[16].

Powyższe wskazuje jednoznacznie, że w materii prawa (nie tylko podatkowego) Polska zobowiązana jest implementować dyrektywy unijne, które nierzadko opierają się na raportach wydawanych przez OECD. Nie zawsze jednak wprowadzenie nowych regulacji jest łatwe dla ustawodawcy.

CENY TRANSFEROWE UJĘTE W PROJEKCIE BEPS NR 13

Mimo że przepisy prawnopodatkowe ulegają częstym zmianom, przedsiębiorcy znajdują wciąż nowe sposoby na optymalizację podatkową. Wśród ostatnich nowelizacji znajdują się przepisy odnoszące się do cen transferowych. W 2017 r. pojawiły się przepisy, które po raz pierwszy od ponad 20 lat tak znacząco zmieniły obowiązek dokumentacyjny (dalej: TPD, czyli *Transfer Pricing Documentation*). Regulacje te zawierają m.in. działanie nr 13 BEPS. Ma ono na celu ustanowienie wspólnych standardów TPD w celu zwiększenia przejrzystości poczynań międzynarodowych „grup kapitałowych dla administracji podatkowych oraz dostarczenia informacji umożliwiających prowadzenie efektywnych kontroli cen transferowych”[17].

---

[14] Traktat z Lizbony zmieniający Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, sporządzony w Lizbonie dnia 13 grudnia 2007 r. (Dz.U. z 2009 r., nr 203, poz. 1569).

[15] *Udział Polski w pracach OECD*, www.paryzoecd.msz.gov.pl/pl/polska_w_oecd/udzial_polski [dostęp: 14.10.2017].

[16] E. Ścierska, *Ceny transferowe, lokalna i grupowa dokumentacja podatkowa oraz inne obowiązki sprawozdawcze*, Warszawa 2016, s. 17–19.

[17] M. Saja, *Ceny transferowe: Jak przygotować Dokumentację Lokalną w 2017 roku*, http://wtssaja.pl/publikacje-pl/657-ceny-transferowe-jak-przygotowac-dokumentacje-lokalna-w-2017-roku [dostęp: 11.10.2017].

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 11/09/2026 00:40:46

Zgodnie z regulacjami u.p.d.o.p. o podmiotach powiązanych mówić możemy, gdy:

- osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej „podmiotem krajowym", bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa, albo
- osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej „podmiotem zagranicznym", bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego podmiotu krajowego, albo
- ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów.

Od 1 stycznia 2017 r. nastąpiły zmiany w polskim prawie, które zostały wymuszone przez wprowadzenie: dyrektywy Rady 2014/86/UE z dnia 8 lipca 2014 r., która zmieniła dyrektywę Rady 2011/96/UE dotyczącej wspólnego systemu opodatkowania stosowanych w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich[18], oraz dyrektywy Rady (UE) 2015/121 z dnia 27 stycznia 2015 r., która zmieniła dyrektywę Rady 2011/96/UE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich[19]. Wspomniana nowelizacja:

- uregulowała na nowo obowiązek w zakresie sporządzania dokumentacji cen transferowych,
- wprowadziła kilka rodzajów dokumentacji, uwzględniając obowiązek analizy porównawczej,
- wprowadziła obowiązek sporządzenia dokumentacji również dla wspólników spółek osobowych,
- wprowadziła zmiany progu powiązań kapitałowych, który warunkuje przygotowanie dokumentacji cen transferowych.

Powyższe zmiany w przepisach powodują, iż przygotowanie dokumentacji przez podatników będzie czynnością równie ważną, jak przygotowanie rocznego sprawozdania finansowego[20]. Podniesienie rangi dokumentacji związanej z cenami transferowymi wydaje się być racjonalnym posunięciem z punktu widzenia ustawodawcy. Dodatkowo wprowadzone zmiany wynikają z porozumień międzynarodowych, co podnosi ich rangę. Ustawa wprost wskazuje

[18] Dyrektywa Rady 2014/86/UE z dnia 8 lipca 2014 r. zmieniająca dyrektywę Rady 2011/96/UE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich.

[19] Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, www.ey.com/pl/pl/services/tax/transfer-pricing-and-operating-model-effectiveness/ey-ceny-transferowe-beps [dostęp: 09.10.2017], s. 1.

[20] T. Kosieradzki. R. Piekarz, *Ceny transferowe. Nowe zasady dokumentacji*, Warszawa 2016, s. 230.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 11/09/2026 00:40:46

podatników, którzy są zobowiązani do sporządzania takiej dokumentacji. Zgodnie z art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. i art. 25 ust. 1 u.p.d.o.f. są to podatnicy[21]:

1) których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych przekroczyły w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 2 000 000 euro:
a) dokonujący w roku podatkowym transakcji z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4, mających istotny wpływ na wysokość ich dochodu lub straty,
b) ujmujący w roku podatkowym w księgach rachunkowych inne zdarzenia, których warunki zostały ustalone (lub narzucone) z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4, mające istotny wpływ na wysokość ich dochodu lub straty;
2) dokonujący, bezpośrednio lub pośrednio, zapłaty należności na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, wynikających z transakcji lub innego zdarzenia ujętego w księgach rachunkowych, jeżeli łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym oraz łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza równowartość 20 000 euro;
3) zawierający z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową:
a) umowę spółki niebędącej osobą prawną, jeżeli łączna wartość wniesionych przez wspólników wkładów przekracza równowartość 20 000 euro, lub
b) umowę wspólnego przedsięwzięcia lub inną umowę o podobnym charakterze, w których wartość wspólnie realizowanego przedsięwzięcia określona w umowie, a w przypadku braku określenia w umowie tej wartości, przewidywana na dzień zawarcia umowy, przekracza równowartość 20 000 euro.

DOKUMENTACJA CEN TRANSFEROWYCH – KWESTIE TEORETYCZNO-PRAWNE

Aby osiągnąć założony cel, jakim jest uszczelnienie międzynarodowego systemu podatkowego, wprowadzono znormalizowany trójstopniowy system raportowania. W wyniku działania numer 13 BEPS przedstawiono nowe standardy związane z dokumentacją oraz wprowadzono wzór formularza do raportowania zgodnie z krajami, wartością przychodów, zysków, zapłaconych podatków i innych mierników aktywności gospodarczej. Zobowiązane do ich wypełnienia są właśnie przedsiębiorstwa powiązane.

Wspomniane obowiązki zostały podzielone na trzy zasadnicze grupy: *Local File*, *Master File*, *Country-By-Country Reporting*. Nie każdy podatnik będzie obowiązany do sporządzania trzech rodzajów dokumentacji. Obowiązek dokumentacji został uzależniony bezpośrednio od rozmiaru prowadzonej działalności, która jest określana na podstawie wartości przychodów i ponoszonych kosztów. W zakresie regulacji dotyczących cen transferowych sporządzanie dokumentacji stanowi zatem podstawowy obowiązek podatnika[22].

[21] Autorzy przedstawiają regulacje zawarte w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, jednakże analogiczne rozwiązania zostały wprowadzone przez ustawodawcę w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.
[22] T. Kosieradzki, R. Piekarz, *op. cit.*, s. 230.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 11/09/2026 00:40:46
Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

Ustawodawca nie zdecydował się nałożyć obowiązku szczegółowej dokumentacji pomiędzy wszystkimi podmiotami powiązanymi. W celu rozróżnienia działań, które wywołują obowiązek raportowania, wprowadzono pojęcie istotnych transakcji[23]. Są to zdarzenia, których łączna wartość przekracza w roku podatkowym 50 tys. euro oraz transakcje lub zdarzenia mające istotny wpływ na wysokość dochodu.

Podatnicy, którzy prowadzą działalność gospodarczą w przypadku, gdy ich przychody przekraczają równowartość 2 mln euro, stosują odmienną definicję istotnej transakcji. Próg istotności jest stopniowalny, jednakże nie ma on charakteru liniowego, ponieważ jest zależny jedynie od przekroczenia kolejnych zdefiniowanych wartości:

1) podmioty, których przychody przekroczyły 2 mln euro, ale były mniejsze niż 20 mln euro – jako transakcję istotną należy rozumieć równowartość 50 tys. euro powiększoną o 5000 euro za każdy 1 mln euro przychodu po przekroczeniu 2 mln euro,
2) podmioty, których przychody przekroczyły 20 mln euro, ale były mniejsze niż 100 mln euro – za transakcję istotną należy rozumieć równowartość 140 tys. euro powiększoną o 45 tys. euro za każde 10 mln euro przychodów powyżej 20 mln euro,
3) podmioty, których przychody przekroczyły 100 mln euro – za transakcję uważa się takie, których wartość przekracza 500 tys. euro.

Dzięki temu, że w regulacjach podatkowych nie przewidziano żadnego obligatoryjnego wzoru dokumentacji i poprzestano na wskazaniu, jakie informacje ma zawierać[24] oraz określeniu, że powinna być sporządzona w formie opisowej, każdy przedsiębiorca wybiera własny sposób przedstawienia dokumentacji, który w jego ocenie najlepiej zaprezentuje sytuację przedsiębiorstwa, a jednoczesne uwzględnienie katalogu zawartego w opisywanych przepisach zagwarantuje uniknięcie sankcji (50-procentowej stawki podatku)[25].

RODZAJE DOKUMENTACJI WEDŁUG DZIAŁANIA PROJEKTU NR 13 BEPS

Biorąc pod uwagę trzy raporty opisane poniżej, podatnicy są zobowiązani przedstawić koherentny obraz pozycji podlegających cenom transferowym, w efekcie dostarczą administracji podatkowej informację niezbędną do oceny ryzyka cen transferowych. Uproszczą tym samym identyfikację w przypadku kontroli czy audytów prowadzonych w celu stwierdzenia, czy podmioty stosowały agresywną politykę optymalizacji podatkowej, polegającą na transferze istotnych kwot dochodów do środowisk korzystniejszych podatkowo[26].

Podstawową formą raportowania jest tzw. dokumentacja podatkowa lokalna, czyli *Local File*. Dopiero po spełnieniu dodatkowych warunków dokument ten jest uzupełniany o szerszą sprawozdawczość grupową, *Master File* i raportowanie według krajów (*Country-By-Country*). W dniu 1 stycznia 2017 r. weszła w życie nowelizacja ustaw o podatku dochodowym od osób prawnych i fizycznych, która implementuje międzynarodowe regulacje. Przed nowelizacją raporty podmiotów powiązanych nie pozostawały w usystematyzowanej

[23] Transkacje istotne – definicja zgodna z art. 9a ust. 1d u.p.d.o.p. oraz art. 25a ust. 1d u.p.d.o.f.
[24] Art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. oraz art. 25 u.p.d.o.f.
[25] T. Kosieradzki, R. Piekarz, *op. cit.*, s. 236.
[26] OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: 2015 Final Reports Executive Summaries, OECD, Paris 2015, s. 37–39.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 11/09/2026 00:40:46
Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

relacji względem siebie. Sytuacja ta uległa zmianie od 1 stycznia, ponieważ ustalono wymogi w zakresie zawartości opisu tych relacji.

Podstawowym elementem tej formy dokumentacji jest opis transakcji, w szczególności umów zarządzania płynnością i umów o podziale kosztów, dokonywanych między podatnikiem lub spółką niebędącą osobą prawną i podmiotami powiązanymi. Kolejno niezbędne jest zawarcie analizy porównawczej danych porównawczych[27] oraz opis danych finansowych podatnika, który pozwoli na porównanie rozliczeń z danymi pochodzącymi z zatwierdzonego sprawozdania finansowego. Niezbędne jest również zawarcie opisu podatnika, który zawiera opis: struktury, przedmiotu i zakresu prowadzonej działalności, realizowanej strategii gospodarczej, otoczenia konkurencyjnego. Ostatnim elementem są dokumenty, tzn. umowy, porozumienia, które są zawarte pomiędzy podmiotami powiązanymi, oraz porozumienia dotyczące podatku dochodowego, zawarte z administracjami innych krajów niż Rzeczpospolita Polska[28]. Dokumentacja wprowadzona 1 stycznia 2017 r. jest dużo bardziej szczegółowa, dużo uwagi należy bowiem poświęcić opisaniu transakcji. Zdecydowanie elementem, który może powodować największe trudności, jest obowiązek sporządzenia analizy porównawczej.

Dokumentacja grupowa (*Master File*) nakłada obowiązek sporządzenia dokumentacji grupowej na podmioty, które osiągnęły pewną skalę działalności. Nałożony jest on jedynie na podatników, których przychody lub koszty, definiowane zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, przekroczyły równowartość 20 mln euro.

Dokumentacja grupowa powinna obejmować: wskazanie podmiotu, który sporządził informacje o grupie; strukturę organizacyjną podmiotów; opis polityki cen transakcyjnych; opis przedmiotu i zakresu działalności; przedstawienie wartości niematerialnych uznanych za istotne; opis sytuacji finansowej podmiotów powiązanych; opis porozumień w sprawach podatku dochodowego zawartych przez grupę z administracją innych krajów niż Rzeczpospolita Polska. Sporządzanie dokumentacji *Master File* wymaga od podatnika szerszego spojrzenia na działalność. Wprowadzony obowiązek może powodować trudność w przypadku, gdy polska spółka jest częścią międzynarodowej grupy.

Ostatnim etapem dokumentacji jest *Country-by-Country Raporting* (CbC). Odnosi się on do największych międzynarodowych grup i zobowiązuje je do corocznego składania raportów (tzw. raportowania według krajów), identyfikujących wszystkie podmioty w każdej administracji podatkowej, w której obecna jest taka grupa, ze wskazaniem rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej[29].

Roczny raport przewidziany jest dla korporacji międzynarodowych o przychodach w wysokości powyżej 750 mln euro. Raportowanie, o którym mowa, wiąże się z przekazywaniem informacji administracji podatkowej, w obrębie której grupa prowadzi jakąkolwiek działalność. Do przekazywanych danych należą m.in.: kwoty przychodów ze sprzedaży, zysków

[27] Przez analizę porównawczą danych należy rozumieć opis analizy danych ustalonych z podmiotem niezależnym lub podmiotów niezależnych, które uznane są za porównywalne do warunków ustalonych w transakcji lub innych zdarzeniach wykorzystanych do kalkulacji rozliczeń z podaniem źródła tych danych. Niezbędne jest spełnienie wymogu określonej skali działalności wskazanej w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych.
[28] E. Ścierska, *op. cit.*, s. 106–108.
[29] *Ibidem*, s. 31.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 11/09/2026 00:40:46
Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

przed opodatkowaniem, podatku dochodowego, informacje o liczbie pracowników, wielkości kapitału, zysków zatrzymanych i wartości aktywów w każdej jurysdykcji podatkowej[30].

W zasięgu kontekstu trójstopniowego podejścia do dokumentacji raport CbC jest tą częścią, która otrzymała najwięcej uwagi w procesie tworzenia – szczególny nacisk położono na to, gdzie raport będzie przekazywany i jak należy go używać[31].

PODSUMOWANIE

Z powyższego przedstawienia zagadnienia cen transferowych wynika, iż istotną rolę w w tym zakresie odgrywa współpraca państw na poziomie międzynarodowym. Niesie ona za sobą wiele korzyści dla systemów krajowych, a przejawy tej współpracy są widoczne na wielu płaszczyznach prawa. W niniejszej pracy przedstawiono nowe regulacje dotyczące dokumentowania cen transferowych tak, by zobrazować, jak istotny wpływ na krajowy porządek podatkowy mają regulacje międzynarodowe. Trudno sobie wyobrazić istnienie wyłącznie krajowego rozwiązania, które w tak skuteczny sposób, jak trójstopniowy podział dokumentacji, eliminowałby zagrożenie nadużyć podatkowych.

Trójstopniowy podział dokumentacji jest wyrazem potrzeby współpracy między poszczególnymi jurysdykcjami podatkowymi, tak potrzebnej w czasach ciągłych zmian gospodarczych, mających wyraz m.in. w ekspansji międzynarodowych przedsiębiorstw. Temat ten jest istotny, ponieważ w dużej mierze omówione powyżej przepisy są odpowiedzią na działania podatników zmierzające do optymalizacji podatkowej, a nawet unikania opodatkowania. Dzięki pracom OECD wiele krajów przyjęło unormowania dotyczące cen transferowych, w efekcie czego międzynarodowy system podatkowy zyskał narzędzie do walki z nieuczciwymi podatnikami.

Warto również zwrócić uwagę na fakt, iż wprowadzone rozwiązania mają na celu uszczelnienie systemu podatkowego, jednakże są one też obowiązkiem nałożonym na podatnika. Coraz bardziej rozbudowane obowiązki mogą stanowić przeszkodę w rozwoju dla nowych przedsiębiorców, którzy zwiększają skalę swojej działalności. System podatkowy powinien być konstruowany w sposób, który umożliwi rozwój przedsiębiorczości, a jednocześnie będzie uwzględniał interesy Skarbu Państwa.

Na zakończenie rozważań trzeba przypomnieć, że podatnicy nie przestaną poszukiwać sposobów na korzystniejsze opodatkowanie, dlatego tak ważna jest szybkość współpracy państw oraz podejmowania działania przez organy administracji państwowej.

BIBLIOGRAFIA

Ceny transferowe. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), www.ey.com/pl/pl/services/tax/transfer-pricing-and-operating-model-effectiveness/ey-ceny-transferowe-beps [dostęp: 09.10.2017].

Draft Double Taxation Convention on Income and on Capital, OECD, Paris 1963.

Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, www.ey.com/pl/pl/services/tax/transfer-pricing-and-operating-model-effectiveness/ey-ceny-transferowe-beps [dostęp: 09.10.2017].

[30] G. Janowski, *op. cit.*, s. 136.

[31] A. Hickman, S. Abdelghani, P. Hondius, *Action 13: Transfer pricing documentation and country-by-country reporting*, "International Tax Review", 09587594, 1/4/2016.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 11/09/2026 00:40:46

Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

Dyrektywa Rady 2014/86/UE z dnia 8 lipca 2014 r. zmieniająca dyrektywę Rady 2011/96/UE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich.

Hickman A., Abdelghani S., Hondius P., *Action 13: Transfer pricing documentation and country-by-country reporting*, "International Tax Review", 09587594, 1/4/2016.

Janowski G., *Wpływ BEPS na polski system podatkowy*, „Zeszyty Naukowe Wydziału Nauk Ekonomicznych Uniwersytetu Łódzkiego" 2016, nr 20.

Kosieradzki T., Piekarz R., *Ceny transferowe. Nowe zasady dokumentacji*, Warszawa 2016.

Kukulski Z., *Konwencja Modelowa OECD i Konwencja Modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015.

Mączyński D., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015.

Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku, wersja skrócona 15 lipca 2014, Warszawa 2016.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: 2015 Final Reports Executive Summaries, OECD, Paris 2015.

Paszek M., *Wpływ regulacji międzynarodowych na kształt polskich przepisów w zakresie cen transferowych*, [w:] *Ceny transferowy. Lokalna i grupowa dokumentacja podatkowa oraz inne obowiązki sprawozdawcze*, red. E. Ścierska, Warszawa 2016.

Saja M., *Ceny transferowe: Jak przygotować Dokumentację Lokalną w 2017 roku*, http://wtssaja.pl/publikacje-pl/657-ceny-transferowe-jak-przygotowac-dokumentacje-lokalna-w-2017-roku [dostęp: 11.10.2017].

Ścierska E., *Ceny transferowe, lokalna i grupowa dokumentacja podatkowa oraz inne obowiązki sprawozdawcze*, Warszawa 2016.

Traktat z Lizbony zmieniający Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, sporządzony w Lizbonie dnia 13 grudnia 2007 r. (Dz.U. z 2009 r., nr 203, poz. 1569).

Udział Polski w pracach OECD, www.paryzoecd.msz.gov.pl/pl/polska_w_oecd/udzial_polski [dostęp: 14.10.2017].

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2016 r., poz. 2032).

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2016 r., poz. 1888).