

SYLWIA GREENDA

DOKUMENTACJA CEN TRANSFEROWYCH JAKO ELEMENT OGRANICZENIA RYZYKA PODATKOWEGO

I. WSTĘP

Działania prowadzące do poprawy wyników działalności gospodarczej mogą przybierać różne formy. Można wprowadzić różnorodne usprawnienia w przedsiębiorstwie, np. nowe procedury, zatrudnić fachowców, zintensyfikować reklamę, ograniczyć ryzyko i liczbę błędów, wprowadzić innowacyjne rozwiązania czy system kontroli wewnętrznej lub realizacji inicjatyw pracowniczych.

W szerokim spektrum możliwości występują te, na które należy zwrócić szczególną uwagę. Chodzi o działania, w związku z którymi firma jest rozliczana przed organami podatkowymi, a jakiegokolwiek zastrzeżenia w stosunku do nich mogą skutkować nałożeniem sankcji. Ten obszar, jeżeli nie jest należycie kontrolowany, wymaga zasadniczego zrewidowania.

W ostatnim czasie wzrasta świadomość podmiotów gospodarczych, które starają się minimalizować lub eliminować ryzyko prowadzonej działalności. Trudności, w jakich znalazło się obecnie wiele przedsiębiorstw, wymuszają na nich konieczność poszukiwania oszczędności. Z tego powodu jednostki dokonują redukcji zatrudnienia lub weryfikują planowane koszty i nakłady. Zapominają przy tym często o zachowaniu podstawowych zasad wymaganych przez prawo, z których brakiem wiążą się sankcje podatkowe, mogące w jeszcze większym stopniu utrudnić prowadzenie działalności.

Jednym z obszarów, na których można w ostatnim czasie zaobserwować wzmożone kontrole podatkowe, są ceny transferowe. Urzędy kontroli skarbowej (UKS) kontrolują głównie dokumentację podatkową¹ oraz badają rynkowe ustalanie ceny przyjętej w transakcji pomiędzy jednostkami powiązаныmi².

Celem opracowania jest przedstawienie dokumentacji cen transferowych (DCT) jako prostego sposobu eliminacji ryzyka podatkowego. Artykuł opisuje wymagane elementy DCT, wskazując ich prawidłowy sposób opracowania

¹ T. Adamski, A. Błażejewska-Gaczyńska, A. Mitoraj, *Ceny transferowe pod lupą urzędników skarbowych*, „Gazeta Prawna” z 15 grudnia 2009 r., nr 244, s. E1.

² Przez termin „podmioty powiązane” rozumie się podmioty określone w art. 11 ust. 1, 4, 5a ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. 2000, Nr 54, poz. 654 z późn. zm. – dalej UPDoP) oraz art. 25 ust. 1, 4, 5a ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. 2000, Nr 14, poz. 176 z późn. zm. – dalej UPDoF).

i podając przykładowe informacje, które można w niej zawrzeć. Zamiarem autorki jest usystematyzowanie informacji dotyczących tworzenia DCT wraz ze wskazaniem stanowiska zajmowanego przez UKS. Istotą pracy jest również ukazanie poruszanego problemu jako jednego z prostszych i tańszych rozwiązań, ograniczających ryzyko podatkowe związane z tą dziedziną.

II. OBOWIĄZEK SPORZĄDZANIA DOKUMENTACJI CEN TRANSFEROWYCH

Obowiązek sporządzania DCT jest obecnie uregulowany w kilku aktach prawnych, między innymi w:

- ustawie z 27 czerwca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. 2000, Nr 14, poz. 176, z późn. zm.; dalej: UPDoF),
- ustawie z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. 2000, Nr 54, poz. 654, z późn. zm.; dalej: UPDoP),
- rozporządzeniu Ministra Finansów z 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób fizycznych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób fizycznych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz. U. 2009, Nr 160, poz. 1267),
- rozporządzeniu Ministra Finansów z 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz. U. 2009, Nr 160, poz. 1268).

Konieczność sporządzania DCT ciąży na podmiotach od 2001 r. Niestety ustawodawca nie wskazał, w jakim momencie dokumentacja ma zostać sporządzona – obecnie zależy to tylko od przedsiębiorcy. Czy nastąpi to przed zawarciem transakcji, w jej trakcie, na zakończenie roku podatkowego, czy też na wniosek organów podatkowych, zależy jest tylko od stanowiska danej jednostki³ lub ewentualnego audytu wewnętrznego, w wyniku którego zidentyfikowane zostanie potencjalne ryzyko. Zgodnie z art. 9a ust. 4 UPDoP (art. 25a ust. 4 UPDoF), podatnik powinien przedstawić organowi podatkowemu DCT w terminie 7 dni od otrzymania żądania, a podążając za wyrokiem WSA⁴ w Warszawie – podatnik ma obowiązek sporządzania dokumentacji na bieżąco.

Obowiązek prowadzenia dokumentacji podatkowej, zgodnie z art. 9a ust. 2 i 3 UPDoP (art. 25a ust. 2 i 3 UPDoF), obejmuje transakcję lub transakcje między podmiotami powiązаныmi, w których łączna kwota (lub jej równowartość) wymagalnych w roku podatkowym świadczeń, wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym, przekracza wartości wskazane w tabeli 1.

³ M. Majdański, M. Marciniak, *Przedsiębiorca decyduje, kiedy sporządzić dokumentację*, „Gazeta Prawna” z 5 marca 2009 r., nr 45, s. E3.

⁴ Wyrok WSA w Warszawie z 5 lutego 2008 r., III SA/Wa 1728/07.

Tabela 1

Progi kwotowe determinujące konieczność przygotowania dokumentacji podatkowej

Kwota	Wyszczególnienie
Art. 9a ust. 2 UPDoP (częściowo art. 25a ust. 2 UPDoF)	
100 000 euro	jeżeli wartość transakcji nie przekracza 20% kapitału zakładowego
30 000 euro	w przypadku świadczenia usług, sprzedaży lub udostępnienia wartości niematerialnych i prawnych
50 000 euro	w pozostałych przypadkach
Art. 9a ust. 3 UPDoP (art. 25a ust. 3 UPDoF)	
20 000 euro	transakcje zawierane z podmiotami z „rajów podatkowych” ⁵ – jeśli zapłata należności wynikających z transakcji dokonywana pośrednio lub bezpośrednio na rzecz takiego podmiotu

Źródło: opracowanie własne na podstawie art. 9a ust. 2 i 3 UPDoP oraz art. 25a ust. 2 i 3 UPDoF. Wartości wyrażone w euro przelicza się zgodnie z art. 9a ust. 5 UPDoP (art. 25a ust. 5 UPDoF) na walutę polską po średnim kursie ogłaszającym przez Narodowy Bank Polski, obowiązującym w ostatnim dniu roku podatkowego poprzedzającego rok podatkowy, w którym została zawarta transakcja objęta obowiązkiem sporządzenia dokumentacji.

Wskazany w tabeli próg 20 000 euro odnosi się do transakcji, w których zapłata należności dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

Wykaz krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową zawarty jest w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie określenia krajów i terytoriów ją stosujących dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych⁶ oraz odrębnie w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie określenia krajów i terytoriów ją stosujących dla celów podatku dochodowego od osób prawnych⁷. Obecnie lista zawiera 40 państw, z którymi transakcje muszą być odpowiednio udokumentowane, a dokumentacja musi zawierać elementy wskazane w przepisach. Sporządzając wykaz krajów i terytoriów, minister do spraw finansów publicznych uwzględnił w szczególności treść ustaleń podjętych w tym zakresie przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), opierając się na tzw. czarnej liście OECD (2002)⁸.

⁵ Za „raje podatkowe” uznaje się kraje stosujące szkodliwą konkurencję – zob. niżej.

⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów z 16 maja 2005 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. 2005, Nr 94, poz. 790).

⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów z 16 maja 2005 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową dla celów podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. 2005, Nr 94, poz. 791).

⁸ D. Langer, *Raje podatkowe w Europie?*, www.europa.korba.pl/pieniadze/pieniadze/1,56964,2521.art.html (20.11.2009).

Wartość transakcji determinująca obowiązek sporządzenia dokumentacji określona jest najczęściej jako:

- łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy,
- rzeczywiście zapłacona łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń.

Ustalenie przez podatnika wartości transakcji może stać się jednak problematyczne w sytuacji, gdy jednostka z jednym podmiotem powiązanym ma podpisanych kilka umów dotyczących jednego typu usług, np. inwestycyjnych. Jeżeli usługi te świadczone są w analogiczny sposób, proces ich wykonywania jest praktycznie identyczny i dotyczą one zbliżonych produktów, np. lokat terminowych o różnych terminach zapadalności, to może pojawić się problem z określeniem progu wartościowego determinującego konieczność stworzenia dokumentacji. W takiej sytuacji należy rozważyć, w jaki sposób jednostka analizuje progi kwotowe: czy osobno, przeliczając koszty każdej umowy odnoszącej się do pojedynczego produktu (np. odrębnie dla lokat 1-miesięcznych, 3-miesięcznych itp.), czy globalnie, uwzględniając tylko typ świadczonych usług i biorąc pod uwagę łączną kwotę poniesioną na wszystkie rodzaje produktów danego typu.

Tabela 2

Przykładowe podejście do określania wartości transakcji

Lp.	Wyszczególnienie	Przykładowy koszt	Kwota globalna
1.	Umowa dotycząca możliwości wykorzystania platformy internetowej do sprzedaży lokat terminowych o terminie zapadalności 1 miesiąc.	73 400 PLN	140 150 PLN
2.	Umowa dotycząca możliwości wykorzystania platformy internetowej do sprzedaży lokat terminowych o terminie zapadalności 3 miesiące.	66 750 PLN	

Źródło: opracowanie własne.

Obliczenie kosztów odrębnie dla każdej z umów, zgodnie z zamieszczonym powyżej przykładem (tab. 2), nie powoduje przekroczenia progu, który zobowiązuje do stworzenia DCT⁹. W sytuacji indywidualnego rozpatrywania wszystkich umów, tylko przekroczenie progu dla każdej z nich doprowadzi do konieczności każdorazowego stworzenia dokumentacji – odrębnej dla danego produktu.

Podejście, w którym podmiot odrębnie analizuje każdą z umów, może – z punktu widzenia podatnika – wydawać się bardziej korzystne, ponieważ nie powoduje konieczności tworzenia jakiejkolwiek dokumentacji. Należy jednak rozważyć możliwość globalnego spojrzenia na wszystkie umowy dotyczące produktów lub usług tego samego typu i uwzględnienia całości kosztów.

⁹ W przykładzie przyjęty jest próg 30 000 euro, przeliczony po kursie z 31 grudnia 2009 r. wynoszącym 4,1082 PLN (tabela nr 255/A/NBP/2009); ustalony próg wyniósł 123 246 PLN.

Oceniając w ten sposób próg kwotowy odzwierciedlający obowiązek stworzenia dokumentacji oraz weryfikując ewentualne ryzyko podatkowe powstałe w wyniku jej braku, należy podjąć decyzję dotyczącą podejścia przyjętego przy obliczaniu progów kwotowych.

III. ELEMENTY DOKUMENTACJI CEN TRANSFEROWYCH

Zgodnie z art. 9a. ust. 1. UPDoP (art. 25a ust. 1 UDPoF), podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązanymi lub realizujący transakcje, dla których zapłata wynikających z nich należności dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej obejmującej elementy wskazane w tabeli 3.

Tabela 3

Elementy dokumentacji cen transferowych w obowiązujących aktach prawnych

Lp.	Ustawa o podatku dochodowym	Rozporządzenie
1.	Określenie funkcji, jakie spełniać będą podmioty uczestniczące w transakcji (uwzględniając użyte aktywa i podejmowane ryzyko)	Cechy podmiotów transakcji
2.	Określenie wszystkich przewidywanych kosztów związanych z transakcją oraz wskazanie formy i terminu zapłaty	Warunki transakcji
3.	Metoda i sposób kalkulacji zysków oraz określenie ceny przedmiotu transakcji	Cechy przedmiotu transakcji
4.	Określenie strategii gospodarczej w przypadku, gdy miała ona wpływ na wartość transakcji	Strategia gospodarcza
5.	Wskazanie innych czynników, jeśli miały one wpływ na określenie wartości przedmiotu transakcji przez podmioty uczestniczące w transakcji	Warunki ekonomiczne występujące w czasie i miejscu, w którym dokonano transakcji
6.	Określenie oczekiwanych korzyści związanych z uzyskaniem świadczeń przez podmiot obowiązany do sporządzenia dokumentacji w przypadku umów dotyczących świadczeń (w tym usług) o charakterze niematerialnym	Brak odpowiednika

Źródło: opracowanie własne na podstawie § 6 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób fizycznych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób fizycznych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz. U. 2009, Nr 160, poz. 1267 i 1268, art. 25a ust. 1 UDPoF, art. 9a ust. 1 UPDoP).

Podmioty gospodarcze mają niekiedy wątpliwości, czy dokumentacja ma być opracowywana według schematu wskazanego przez ustawodawcę oraz czy zgodnie z jego wymaganiami powinna zawierać wskazany zakres danych. Zdania w tej kwestii bywają podzielone¹⁰.

Podział wytycznych, które powinny znaleźć odzwierciedlenie w dokumentacji, oraz ich zróżnicowanie przedstawia tabela 3. Trudno wskazać, które z elementów dokumentacji wymaganych w ustawach i rozporządzeniach są najbardziej istotne. Najważniejsze wydaje się podejście, zgodnie z którym przedstawiona dokumentacja ma odzwierciedlać stan faktyczny i jednocześnie dostarczać organom kontrolującym wystarczających dowodów, że warunki ustalone z kontrahentem oparte są całkowicie na zasadach wolnorynkowych¹¹.

W dalszej części opracowania analiza dokumentacji zostanie przedstawiona w głównej mierze na podstawie ustaw o podatku dochodowym. Argumentem za takim podejściem jest wskazanie większej liczby elementów ujętych w ustawie, które wymagane są do rzetelnego przedstawienia transakcji. Dodatkowo za takim wyborem przemawia brak w rozporządzeniu odpowiednika dla ostatniego czynnika ujętego w ustawie, odnoszącego się do wskazania oczekiwanych korzyści związanych z uzyskaniem świadczeń. Elementy zawarte w rozporządzeniu zostaną wykorzystane do uszczegółowienia i rozszerzenia zakresu zawartego w treści ustaw.

Podjmując się sporządzenia DCT oraz przedstawienia w niej szczegółowej analizy, nie należy zapominać o celu, dla którego jest ona tworzona. Podstawowym jego elementem jest wskazanie rynkowego charakteru transakcji zawartej pomiędzy podmiotami powiązanymi lub mającymi siedzibę w tzw. rajach podatkowych¹².

Główną przesłanką, na podstawie której dokonywana jest wycena transferu, jest tzw. zasada ceny rynkowej (*arm's length principle*). Zasada ta została określona w art. 9 ust. 2 Modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodów i majątku OECD¹³. Analizując dostępną literaturę, można napotkać różne jej określenia¹⁴, w tym: „zasada wyciągniętej ręki”¹⁵, „zasada długości ramienia”¹⁶, „zasada dystansu”¹⁷, „zasada cen wolnorynkowych”¹⁸.

W literaturze przedmiotu autorzy dokonują niezależnych ocen wad i zalet dotyczących *arm's length principle*¹⁹:

¹⁰ Szczególna dokumentacja podatkowa i powiązania między podatnikami, www.biznespartner.pl/content/view/86 (19.11.2009).

¹¹ Ibidem.

¹² Pojęciem „raj podatkowy” objęte zostały kraje lub terytoria stosujące szkodliwą konkurencję podatkową, por. H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2004, s. 303.

¹³ Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku, wersja skrócona z 15 lipca 2005 r., tłum.: K. Bany, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006, s. 32-33.

¹⁴ J. Wyciśłok, *Ceny transferowe. Przedsiębiorstwa powiązane, przerzucanie dochodów*, C. H. Beck, Warszawa 2006, s. 59-60.

¹⁵ P. Kabalski, *Rachunkowość w zarządzaniu cenami transferowymi*, ODDK, Gdańsk 2001, s. 98.

¹⁶ A. M. Dereń, *Przerzucanie dochodów. Transfer pricing*, TNOiK, Oficyna Wydawnicza OPO, Bydgoszcz 1998, s. 41.

¹⁷ M. Krzewski, S. Michalak, *Ceny transferowe opodatkowanie transakcji między podmiotami powiązanymi*, Difin, Warszawa 2000, s. 16.

¹⁸ A. M. Dereń, op. cit., s. 41.

¹⁹ J. Wyciśłok, op. cit., s. 63.

Tabela 4Ocena zasady *arm's length principle*

Zalety	Wady
Równość traktowania podatkowego	Stosowanie bywa trudne i skomplikowane
Praktyczne zastosowanie	Wadliwość z natury
Najskuteczniejsze narzędzie analityczne	Wywołuje trudności praktyczne
Najlepszy mechanizm alokacji zasobów i wynagradzania	Wiąże się z trudnościami w ustalaniu ceny rynkowej
Umożliwienie oceny stopnia konkurencyjności	Obciążenie administracji
Duża uniwersalność	Trudności w uzyskaniu odpowiednich informacji
Podejście teoretycznie poprawne i zgodne opinią OECD	Trudności z określeniem niektórych pojęć

Źródło: opracowanie na podstawie: J. Wyciśłok, op. cit., s. 62-63, 66-67.

Głównym zamysłem tej zasady jest możliwość sprowadzenia wyceny transakcji do warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. W związku z tym określenie ceny powinno zostać porównane w pierwszej kolejności z cenami ukształtowanymi na rynku przez inne, niepowiązane z sobą podmioty i wskazywać ewentualne czynniki różnicujące.

W dalszej części rozważań zostaną wskazane i opisane wszystkie części, wymagane przepisami prawa, do stworzenia poprawnej dokumentacji cen transferowych. Poruszony zostanie także temat wyboru strategii, możliwej do zastosowania przez przedsiębiorstwo, w trakcie realizacji różnych etapów swojej działalności, jak również jej dostosowania do zmieniających się warunków rynkowych. Analiza poszczególnych elementów dokumentacji zostanie przeprowadzona zgodnie z kolejnością wskazaną przez ustawodawcę w art. 9a ust. 1 UPDoP, art. 25a ust. 1 UPDoF oraz podziałem wskazanym w tabeli 2.

1. Funkcje pełnione przez podmioty uczestniczące w transakcji

Analiza podmiotów uczestniczących w transakcji powinna określać, którzy z uczestników wykonują funkcje, angażują aktywa oraz ponoszą ważne ryzyka ekonomiczne, tzn. takie, które są najistotniejsze dla tworzenia wartości i zysków powstających w wyniku transakcji. Przeprowadzając taką analizę, uwzględnić należy w szczególności:

- rodzaje funkcji pełnionych przez strony transakcji,
- rodzaj i wartość zaangażowanych aktywów i dóbr materialnych, w szczególności gruntów, budynków, budowli, lokali, maszyn, urządzeń, środków transportu,
- rodzaj i wartość zaangażowanych aktywów i dóbr niematerialnych,
- stopień zaangażowania kapitału ludzkiego,

- rodzaje i podział ryzyka gospodarczego i odpowiedzialności stron transakcji.

W literaturze przedmiotu można napotkać stanowisko, zgodnie z którym dokumentacja nie powinna zawierać wyłącznie opisu funkcji i ryzyka związanego z samą realizacją transakcji, lecz powinna także dotyczyć całego procesu gospodarczego, realizowanego przez strony w odniesieniu do przedmiotu transakcji²⁰. Przykładowo – w dokumentacji dla transakcji zakupu materiałów powinny znajdować się opisy pełnionych przez usługodawcę funkcji związanych z procesem produkcji, wykorzystywanymi zasobami i przetwarzanymi materiałami. Dodatkowo ujęte powinny być także funkcje i ryzyka związane ze sprzedażą przez usługobiorcę produktów w procesie dystrybucyjnym. Szerokie spektrum informacji uwzględnionych w dokumentacji wraz z dokładnym opisem procesów może być przychylnie przyjęte przez organy podatkowe.

Zgodnie z § 8.1 rozporządzeń²¹ – przeprowadzając analizę porównywalności podmiotów dokonujących transakcji na danym rynku, należy uwzględnić m.in. przebieg transakcji, w tym funkcje, jakie wykonują dane podmioty w porównywanych transakcjach.

Uwzględnione powinny być także funkcje dodatkowe, które pełnią podmioty powiązane, a które nie wystąpiłyby w transakcjach zawartych z niezależnymi jednostkami. Są to m.in.: specyficzne usługi w zakresie reklamy (promujące również znak całej grupy kapitałowej), usługi wdrożenia nowych produktów (zapewniające pełne zachowanie tajemnicy odnośnie do wprowadzanych innowacji) itp.

Kolejnym czynnikiem, wskazywanym w uregulowaniach podatkowych jako istotny element DCT, jest ryzyko. Wśród ryzyk, które mogą wystąpić podczas wykonywania świadczenia wynikającego z umowy, należy wymienić m.in.: ryzyko niewypłacalności lub opóźnienia płatności, ryzyko odstąpienia od umowy, awarie infrastruktury służącej do świadczenia usług, ryzyko niewyświadczenia lub nienależytego wyświadczenia usługi itp. Element ten nabiera szczególnego znaczenia dla rynkowej wyceny transakcji pomiędzy spółkami powiązanymi w obliczu kryzysu gospodarczego i nieprzewidywalności zewnętrznych warunków, w jakich funkcjonują przedsiębiorstwa²².

Istotne jest wskazanie w ustaleniach wyjściowych, która ze stron poniesie ryzyko rynkowe mogące się przełożyć na spadek produkcji, zwiększenie zapasów półfabrykatów lub zwiększenie ryzyka kursowego, a przez to na wzrost cen poszczególnych surowców. Dla celów DCT oraz przejrzystości warunków zawartej transakcji konieczne jest wskazanie, do kogo przypisane jest ryzyko rynkowe i z jakimi potencjalnymi konsekwencjami ono się wiąże.

²⁰ A. Żurawicki, *Pod lupą skarbowki*, „CEO – Magazyn Finansistów” 2006, nr 3, s. 6.

²¹ Rozporządzenie Ministra Finansów z 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób fizycznych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób fizycznych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz. U. 2009, Nr 160, poz. 1267); rozporządzenie Ministra Finansów z 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz. U. 2009, Nr 160, poz. 1268).

²² A. Błażejewska-Gaczyńska, *Ryzyka gospodarcze wpływają na ceny transferowe*, „Gazeta Prawna” z 5 marca 2009 r., nr 45, s. E1.

Przypisanie danego rodzaju ryzyka do określonego podmiotu musi znajdować uzasadnienie poparte racjonalnymi argumentami, które pojawiłyby się także w momencie zawarcia transakcji z podmiotem niezależnym i znalazłoby odzwierciedlenie w ustalonej cenie. Podmiot podejmujący się przejęcia części ryzyk będzie oczekiwał preferencyjnego potraktowania, poszukując w ten sposób rekompensaty ryzyk wkalkulowanych w działalność. Preferencyjne warunki mogą dotyczyć m.in. dogodnych warunków płatności, większej marży, dodatkowych usług wliczonych w cenę przedmiotu bądź usługi itp.

Kolejny zakres, który powinien być szczegółowo opisany w punkcie dotyczącym funkcji, dotyczy analizy zaangażowanych przez podmioty aktywów i obejmuje swym zakresem także kapitał ludzki oraz dobra materialne i niematerialne niezaliczone do aktywów. Przykładami tych zaangażowanych aktywów mogą być: *know-how*, zatrudniony personel, infrastruktura służąca świadczeniu usług, zakupione licencje lub spełnienie wymogów prawnych.

Wspomniane elementy dotyczące funkcji zaangażowanych aktywów oraz pojawiających się ryzyk muszą zostać ujęte oraz starannie przeanalizowane i opisane w przygotowywanej dokumentacji cen transferowych.

2. Określenie kosztów transakcji oraz wskazanie warunków płatności

Do warunków mających wpływ na wartość rynkową porównywanych przedmiotów transakcji zaliczyć można, zgodnie z §9 ust. 2 rozporządzeń, w szczególności: terminy, warunki i formy płatności, okres, w jakim realizowana jest transakcja, czynniki związane z upływem czasu, a także terminowość realizacji transakcji czy jej zabezpieczenie.

Istotne z punktu widzenia podmiotów zawierających transakcję jest określenie kosztów, z jakimi ona się wiąże, oraz ustalenie warunków płatności. Kontrahent w tej sytuacji może mieć do czynienia z różnym podejściem do ceny przedmiotu transakcji. W warunkach rynkowych powszechne jest bowiem stosowanie różnych rodzajów cen, w tym m.in. zakupu bądź nabycia. Dodatkowo, zgodnie z przyjętymi ustaleniami, warunki płatności mogą być dostosowane do cyklu produkcyjnego lub sezonowości prowadzonej działalności, pod uwagę może być brana możliwość rozłożenia płatności na raty lub zawieszenia płatności (karencja). Wszystkie te czynniki będą w ostatecznym kształcie wpływać na ustaloną w umowie cenę transakcyjną.

Pod uwagę muszą zostać wzięte także ustalenia wynikające z umowy, a dotyczące rodzajów zabezpieczeń transakcji, także tych, które w jakikolwiek sposób mogą wpływać na pozostałe transakcje zawierane z innymi kontrahentami. Przykładowo, gdy dostawca, będący jednostką powiązaną, nie dostarcza drugiej spółce terminowo surowców niezbędnych do dalszej produkcji, co wpływa na częściowe wstrzymanie działalności przedsiębiorstwa i ogranicza zdolności produkcyjne, ustalone w umowie zabezpieczenie może stanowić formę odszkodowania za poniesione przez przedsiębiorstwo straty i stanowić bufor finansowy, z którego w nagłej sytuacji może skorzystać jednostka.

Zastosowanie ogólnodostępnych, choć czasem stosunkowo drogich form zabezpieczeń wpływa na poprawienie jakości oferowanych przez jednostkę

usług i produktów. Zwiększa także pewności co do realizacji innych transakcji zawartych z pozostałymi podmiotami. Przyjęcie w umowie jakichkolwiek zabezpieczeń powinno więc zostać uwzględnione w kalkulacji ostatecznej ceny transferowej.

3. Metoda i sposób kalkulacji zysku oraz cena przedmiotu transakcji

Przeprowadzając analizę porównywalności przedmiotów transakcji między podmiotami powiązanymi i podmiotami niezależnymi, należy uwzględnić wiele czynników. Składają się na nie różnice w charakterystycznych cechach produktów, usług lub innych świadczeń, będących przedmiotem porównywanych transakcji. Uwzględniane są one w zakresie, w jakim mogą mieć wpływ na wartość rynkową przedmiotów transakcji oraz stosowaną metodę ustalania ceny. Cechami charakterystycznymi, mającymi wpływ na wartość rynkową i podlegającymi uwzględnieniu podczas kalkulacji ceny transferowej, są w szczególności²³:

- w wypadku dóbr materialnych – fizyczne cechy tych dóbr, ich jakość, trwałość, dostępność, ewentualne obciążenia ich prawami osób trzecich, dostępność dóbr oraz usług z nimi związanych, a także wielkość dostawy;
- w wypadku dóbr niematerialnych – forma lub rodzaj transakcji, czas trwania i stopień ochrony tych dóbr oraz przewidywane korzyści związane z ich wykorzystywaniem;
- w wypadku usług oraz innych świadczeń – rodzaj, zakres i jakość takich usług i świadczeń.

Tworząc ten element dokumentacji, należy uwzględnić również szczegółową analizę podmiotów i warunków istniejących na porównywalnych rynkach. W sytuacji gdy zastosowana przez podatnika metoda kalkulacji ceny transferowej nie wymaga ścisłej porównywalności przedmiotów transakcji, analiza uwzględniająca różnice w zakresie ekonomicznie istotnych cech powinna być przeprowadzona w odniesieniu do branży, której dotyczy dana transakcja.

Przy określaniu ceny ważne jest również szersze spojrzenie na rynek odbiorców, do których kierowane są dobra bądź usługi. Wynika to z faktu, że inaczej będzie odbywać się dystrybucja dla indywidualnego podmiotu, inaczej natomiast będzie traktowany podmiot, który jest dużym importerem, działającym na szeroką skalę i posiadającym większą siłę przetargową.

Wśród sposobów wykorzystywanych do szacowania dochodów wskazywanych przez ustawodawcę, wyróżnia się następujące metody:

- porównywalnej ceny niekontrolowanej,
- ceny odprzedaży,
- rozsądnej marży („koszt plus”).

Wszystkie wskazane metody uznawane są przez krajowe organy podatkowe za poprawne, przy czym metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej uznawana jest za preferowaną przez OECD²⁴.

²³ § 7 ust. 2 rozporządzeń.

²⁴ Organizacja Narodów Zjednoczonych – art. 9 Modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodów i majątku OECD, odnoszący się do zasady *arm's length principle*.

Przedstawione powyżej metody należy wykorzystywać w pierwszej kolejności. Ustawodawca w przypadku braku możliwości zastosowania wymienionych wyżej metod, dopuszcza zastosowanie metody zysku transakcyjnego, w której wyróżnia się: metodę podziału zysków oraz metodę marży transakcyjnej netto²⁵.

Poniżej omówiona zostanie tylko jedna metoda – porównywalnej ceny niekontrolowanej. Spowodowane jest to ograniczeniem objętościowym pracy oraz wskazaniem przez ustawodawcę, że gdy możliwe jest zastosowanie tej metody, stosuje się ją w pierwszej kolejności, przed innymi metodami określonymi w przepisach. Wyjątkiem jest sytuacja, w której zastosowanie innej metody pozwoli ustalić ceny w transakcjach na poziomie bardziej zbliżonym do wartości rynkowej przedmiotu takiej transakcji i umożliwi dokładniejsze określenie dochodów podatnika. Argumentem przemawiającym za scharakteryzowaniem tej metody jest również jej preferowanie na arenie międzynarodowej.

Zgodnie z § 12 rozporządzeń, metoda ta polega na porównaniu ceny przedmiotu transakcji ustalonej między podmiotami powiązanymi z ceną stosowaną w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne i na tej podstawie określeniu wartości rynkowej przedmiotu transakcji zawartej między podmiotami powiązanymi. Dokonuje się tego na podstawie cen, jakie stosuje dany podmiot na danym lub porównywalnym rynku w transakcjach z podmiotami niezależnymi (wewnętrzne porównanie cen), lub na podstawie cen, jakie stosują w podobnych transakcjach inne niezależne podmioty (zewnętrzne porównanie cen). Zastosowanie tej metody jest jednym z najbardziej powszechnych sposobów potwierdzania i ustalania cen transferowych na poziomie rynkowym.

4. Zastosowana strategia gospodarcza i działania podjęte do jej realizacji

W wypadku gdy na wartość transakcji wpływ miała zastosowana strategia gospodarcza, analiza porównywalności transakcji powinna ją uwzględniać oraz dokładnie opisywać²⁶. Strategia gospodarcza obejmuje w szczególności:

- stosowanie cen promocyjnych przy wchodzeniu na dany rynek,
- czasową obniżkę zysków w zamian za wyższe zyski długoterminowe,

²⁵ Zgodnie z art. 16 rozporządzenia Ministra Finansów z 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób fizycznych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób fizycznych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz. U. 2009, Nr 160, poz. 1267) oraz rozporządzenie Ministra Finansów z 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz. U. 2009, Nr 160, poz. 1268).

²⁶ § 11 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób fizycznych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób fizycznych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz. U. 2009, Nr 160, poz. 1267) oraz § 11 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz. U. 2009, Nr 160, poz. 1268).

- ponoszenie przez pewien okres wyższych kosztów w celu utrzymania się na rynku lub zdobycia nowego segmentu,
- wprowadzenie okresowych działań promocyjnych.

Poza wskazanymi przykładami stosowania różnych strategii, wskazać można jeszcze wiele innych, m.in. postępowanie, w którym podmiot sprzedaje dobra bądź usługi po niższej cenie, licząc na większe zyski wynikające z tytułu usług serwisowych²⁷. W przypadku takiego modelu generowana jest niska marża w początkowym etapie transakcji.

Wpływ czynników związanych z realizacją deklarowanej przez podmiot strategii gospodarczej nie może być brany pod uwagę w przypadkach, gdy późniejsze działania tego podmiotu nie potwierdzają jej realizacji, chyba że jej brak wynika z przyczyn od podmiotu niezależnych, których nie mógł on przewidzieć, podejmując decyzję o wdrożeniu danej strategii.

Niepewna sytuacja na rynku oraz trudności finansowe wielu podmiotów znacznie zwiększyły ryzyka finansowe, np. ryzyko kursowe, kredytowe bądź ewentualnej utraty płynności. Ustalono, czasem wiele lat wcześniej, strategię gospodarczą często ich nie uwzględniały. W obliczu zmian rynkowych konieczna stała się więc weryfikacja strategii cen transferowych przyjętych w grupie i ich aktualizacja do istniejących warunków rynkowych²⁸.

5. Inne czynniki mające wpływ na ukształtowanie ceny transakcji

Analiza porównywalności transakcji powinna uwzględniać warunki istniejące na porównywanych rynkach w takim stopniu, w jakim warunki te mają wpływ na wartość rynkową zawieranych na nich transakcji. Zaliczyć do nich należy w szczególności²⁹:

- wielkość, położenie oraz charakter danego rynku (detaliczny lub hurtowy),
- stosunek podaży do popytu na dane dobra lub usługi, siłę nabywczą konsumentów, siłę przetargową dostawców oraz stopień konkurencji,
- dostępność dóbr i usług substytucyjnych oraz ryzyko z tym związane,
- istotę i zakres rządowej regulacji rynku oraz stopień ryzyka prowadzenia działalności na danym rynku,
- poziom i strukturę kosztów związanych z transakcją na danym rynku.

Każdy z przytoczonych przykładów może w istotny sposób zmienić cenę ukształtowaną pomiędzy podmiotami powiązanymi. Szczegółowa analiza dokonana i opisana przed zawarciem transakcji stanowi niedoceniony element, którego odtworzenie w sytuacji przedstawiania dokumentacji sprzed kilku lat bywa czasem niewykonalne. Wskazanie w opisie wszystkich powyższych sytuacji oraz ujęcie innych czynników, które wpłynęły na ukształtowaną cenę, pozwala zmniejszyć ryzyko podważenia ceny transferowej.

²⁷ A. Żurawicki, op. cit., s. 6.

²⁸ A. Błażejewska-Gaczyńska, op. cit., s. E1.

²⁹ § 10 rozporządzeń.

6. Oczekiwane korzyści w przypadku wartości niematerialnych i prawnych oraz usług

Ważne jest, by w tej części dokumentacji wskazać korzyści, jakie odnosi jednostka w związku z zawarciem transakcji z konkretnym kontrahentem. Nagminne jest błędne zamieszczanie w tej części korzyści obopólnych bądź tych, które zyskuje druga strona transakcji.

W odniesieniu do usług i innych świadczeń o charakterze niematerialnym, w dokumentacji należy opisać korzyści, jakie spółka odnosi z tytułu ich zakupu. Jest to istotne, ponieważ organy podatkowe mogą odmówić uznania za koszt uzyskania przychodu wydatku poniesionego na zakup usługi, jeżeli w związku z transakcją wydatki w sposób oczywisty przewyższają uzyskane wpływy³⁰.

W stosunku do wartości niematerialnych i prawnych oraz usług ważne jest, aby w dokumentacji przedstawić jak najbardziej rzetelnie dowody otrzymania takich usług. Ma to szczególne znaczenie w przypadku usług o charakterze niematerialnym, w tym doradczych i zarządczych. Powodem takiej sytuacji jest fakt, że wydatki na zakup tych usług bywają wysokie, natomiast są one często świadczone poprzez spotkania, konsultacje telefoniczne lub przy wykorzystaniu opinii przesyłanych w formie elektronicznej. Nie powstają w związku z tym fizyczne dowody przemawiające za wykonaniem takiej usługi, co może zostać zakwestionowane przez organy podatkowe lub uznane za transakcję fikcyjną i stanowić kolejny obszar ryzyka podatkowego. Istotne wydaje się więc bieżące archiwizowanie wszystkich informacji potwierdzających wykonanie określonej usługi³¹.

IV. SKUTKI NIESPORZĄDZENIA DOKUMENTACJI CEN TRANSFEROWYCH

Przepisy podatkowe regulują sytuację, w której podmioty na żądanie organów podatkowych lub organów kontroli skarbowej nie przedłożą dokumentacji cen transferowych w terminie 7 dni od daty doręczenia żądania tej dokumentacji przez te organy³².

Jeżeli organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej określą, na podstawie art. 11 ust. 2 UPDoP (art. 25 ust. 2 UPDoF), dochód podatnika w wysokości wyższej (stratę w wysokości niższej) niż zadeklarowany przez podatnika w związku z dokonaniem transakcji z podmiotem powiązanym lub podmiotem mającym siedzibę w krajach stosujących szkodliwą konkurencję, a podatnik nie przedstawi tym organom wymaganej przez przepisy dokumentacji podatkowej dowodzącej rynkowego charakteru zawartej umowy³³, różnicę

³⁰ A. Żurawicki, op. cit., s. 6.

³¹ Ibidem.

³² Zgodnie z art. 9a pkt 4 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. 2000, Nr 54, poz. 654 z późn. zm.), zgodnie z art. 25a pkt 4 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. 2000, Nr 14, poz. 176 z późn. zm.).

³³ A. Dmowski, *Ceny transferowe. Analiza regulacji prawnych, przykłady dokumentacji podatkowej*, Difin, Warszawa 2006, s. 109.

między dochodem zadeklarowanym przez podatnika a określonym przez te organy opodatkowuje się stawką 50%. Należy wspomnieć, że zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Przez ten okres podatnik ma obowiązek przechowywać DCT³⁴.

Potencjalnie rodzi to również ryzyko odpowiedzialności karnej skarbowej³⁵. Z przygotowaniem błędnej dokumentacji lub jej brakiem wiązą się sankcje, które mogą zostać nałożone na podmiot, m.in. kara grzywny wynikająca z Kodeksu karnego skarbowego (k.k.s.)³⁶, wynosząca w przypadku niezłożenia dokumentacji cen transferowych – 120 stawek dziennych grzywny³⁷, a za podanie w niej nieprawdziwej informacji – 240 stawek dziennych³⁸.

Nie należy zapominać również o tym, że od ustalonej i doszacowanej przez organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej wartości naliczone zostaną odsetki za zwłokę. Aktualnie odsetki te wynoszą 10%³⁹ i stanowią dla podmiotu dodatkowy koszt związany z brakiem dokumentacji lub nieprawidłowym oszacowaniem ceny transferowej.

Do konsekwencji zmiany wartości dochodu lub straty, dokonanego przez organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej, należy również dodać ewentualne skutki korekty dochodu (straty) przejawiające się długotrwałym i kosztownym sporem z fiskusem.

V. PODEJŚCIE ORGANÓW PODATKOWYCH DO ZJAWISKA CEN TRANSFEROWYCH W POLSKICH URZĘDACH KONTROLI SKARBOWEJ

W praktyce zaobserwować można sytuację częstszego przeprowadzania kontroli w zakresie transakcji, w których organy kontrolne mogą doszacować przychód, bez konieczności przeprowadzania trudnych analiz ekonomicznych i benchmarkingowych, stanowiących odniesienie do rynkowego charakteru transakcji⁴⁰.

W pierwszej kolejności organy weryfikują usługi, które są w stanie porównać poprzez przeprowadzenie kontroli wewnętrznej i porównanie cen, jakie stosuje

³⁴ Art. 70 § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2005, Nr 8, poz. 60 z późn. zm.).

³⁵ M. Majdański, M. Marciniak, op. cit., s. E3.

³⁶ Ustawa z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. Nr 83, poz. 930 ze zm.). Zgodnie z art. 23, najniższa liczba stawek wynosi 10, najwyższa – 720. Ustalając stawkę dzienną, sąd bierze pod uwagę dochody sprawcy, jego warunki osobiste, rodzinne, stosunki majątkowe i możliwości zarobkowe; stawka dzienna nie może być niższa od jednej trzydziestej części minimalnego wynagrodzenia ani też przekraczać jej czterystukrotności.

³⁷ Art. 80 § 1 Kodeksu karnego skarbowego (Dz. U. Nr 83, poz. 930 z późn. zm.).

³⁸ Art. 61 § 1 Kodeksu karnego skarbowego (Dz. U. Nr 83, poz. 930 z późn. zm.).

³⁹ Oświadczenie Ministra Finansów z 29 czerwca 2009 r. w sprawie stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych oraz obniżonej stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych (M. P. 2009, Nr 41, poz. 654).

⁴⁰ T. Adamski, A. Błażejewska-Gaczyńska, A. Mitoraj, *Ceny transferowe pod lupą urzędników skarbowych*, „Gazeta Prawna” z 15 grudnia 2009 r., s. E1.

ten sam podmiot w ramach transakcji z podmiotami niezależnymi. Organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej odnosi w takiej sytuacji cenę ustaloną w ramach powiązań rynkowych do umów zawartych z podmiotami powiązanymi. Często kontrolą objęte są także usługi niematerialne, przy których podmioty kontrolujące skupiają się na rzetelnym i przejrzystym udokumentowaniu zaistnienia oraz wykonania usługi, próbując w ten sposób zidentyfikować transakcje fikcyjne.

Także zadeklarowane w dokumentacji zastosowanie określonej metody szacowania ceny transferowej może stać się elementem skrupulatnej kontroli. Przykładem może być wskazanie – jako wykorzystanej metody szacowania – metody rozsądnej marży („koszt plus”)⁴¹, którą organy są w stanie skalkulować i zweryfikować na podstawie informacji z ksiąg.

Schemat działania, do jakiego przyznają się urzędy kontroli skarbowej (UKS), bywa różny. UKS w Szczecinie⁴² wskazuje następującą metodę:

- ustalenie struktury sprzedaży i kalkulacji cen dla poszczególnych kontrahentów,
- kontrola powiązań występujących pomiędzy kontrahentami, w tym powiązań kapitałowych, osobowych i funkcjonalnych,
- weryfikacja cen pod kątem ewentualnych rozbieżności w ich ustalaniu dla podmiotów niezależnych i podmiotów powiązanych.

Innym schematem działania posługuje się UKS w Gdańsku⁴³, który uznaje za skuteczną metodę, zgodnie z którą kontrola przeprowadzana jest w następujący sposób:

- weryfikacja rozpoczyna się od sprawdzenia deklaracji CIT-8 – zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Powodem takiego podejścia jest wskazanie w zeznaniu (w części C deklaracji) informacji o załącznikach. Jednym z załączników może być sprawozdanie o realizacji uznanej metody ustalania ceny transakcyjnej. Na tej podstawie dokonywany jest dobór podmiotów do ewentualnej kontroli;
- w dalszej części następuje weryfikacja posiadania jakiejkolwiek dokumentacji podatkowej, charakteryzującej zawarte transakcje;
- następnie sprawdzana jest rzetelność przygotowanej dokumentacji oraz następuje weryfikacja, czy dokumenty odzwierciedlają warunki zawartych transakcji;
- w dalszej kolejności określone i sprawdzane są warunki, na jakich transakcja została zawarta;
- uwaga zostaje skupiona na warunkach przeprowadzonych transakcji ze szczególnym uwzględnieniem ich rynkowego charakteru;
- jeśli warunki te nie są spełnione i cena ustalona pomiędzy podmiotami powiązanymi odbiega od tej, jaką ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, następuje doszacowanie dochodu.

⁴¹ Art. 11 ust. 2 pkt 3 UPDoP, art. 20 ust. 2 pkt 3 UPDoF.

⁴² B. Józwiak UKS w Szczecinie, por. T. Adamski, A. Błażejewska-Gaczyńska A. Mitoraj, op. cit., s. E1.

⁴³ A. Bartyśka, UKS w Gdańsku; por. T. Adamski, A. Błażejewska-Gaczyńska, A. Mitoraj, op. cit., s. E1.

Zasadne wydaje się także odniesienie do informacji dodatkowej wymaganej przepisami ustawy o rachunkowości⁴⁴. Zgodnie z pkt 4 ust. 2 dodatkowych objaśnień i informacji, podmioty zobowiązane są do przedstawienia informacji na temat istotnych transakcji zawartych z jednostkami powiązanymi (wraz z ich kwotami) odbiegających od warunków rynkowych. Dołączone muszą również zostać szczegóły określające charakter tych transakcji.

Informacje przedstawione w dokumentacji, które dotyczą umów zawartych z określonym podmiotem powiązanym, mogą być zgrupowane według ich rodzaju, z wyjątkiem przypadku, gdy informacje na temat poszczególnych transakcji są niezbędne dla zrozumienia ich wpływu na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy jednostki.

VI. PODSUMOWANIE

Zainteresowanie organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej tematyką cen transferowych rośnie wraz ze wzrostem znaczenia i liczby grup kapitałowych oraz jednostek powiązanych w inny sposób – stanowiąc obszar wzmożonych kontroli. Chcąc uniknąć skutków doszacowania dochodu lub nałożenia sankcji, należy jak najwcześniej zadbać o prawidłową DCT potwierdzającą rynkowy charakter ceny ustalonej między podmiotami powiązanymi. Tylko DCT przedstawiająca dogłębną analizę oraz uwzględniająca wszystkie wymagane przez prawo elementy będzie uznana przez organ kontroli za w pełni poprawną.

Krótki, 7-dniowy okres, podczas którego podatnik musi przedstawić dokumentację cen transferowych, może – w razie jej braku – okazać się niewystarczający i spowodować konieczność skorzystania z pomocy zewnętrznych firm doradczych, specjalizujących się w tego typu usługach. Wychodząc jednak z założenia, że najwięcej informacji o spółce oraz warunkach zawarcia transakcji posiada sam podmiot, ważne jest, by rozważyć samodzielne stworzenie dokumentacji cen transferowych.

Wcześniejsze, poprzedzone wykonaniem analiz rynkowych ustalenie ceny i zebranie informacji nie należy do procesów bardzo skomplikowanych i drogich, a może okazać się bezcenne w razie konieczności rozwinięcia pewnych aspektów poruszonych w trakcie kontroli, „obrony” argumentacji lub warunków ustalonych w trakcie zawierania transakcji. Ten ogólnodostępny sposób, wymagający jedynie nakładu czasu i pracy oraz świadomości ryzyka podatkowego, może ustrzec jednostki przed wieloma problemami. Konieczne wydaje się więc, by kłaść nacisk na ten – ciągle jeszcze mało znany – obszar działalności przedsiębiorstw powiązanych.

mgr Sylwia Grenda
Uniwersytet Ekonomiczny
w Poznaniu
sylwia.grenda@ue.poznan.pl

⁴⁴ Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. 2009, Nr 152, poz. 1223 z późn. zm.).

DOCUMENTATION OF TRANSFER PRICES AS AN ELEMENT
ELIMINATING TAX RISK

S u m m a r y

Transfer prices have recently become a frequent focus of attention of tax control agencies. Tax control usually starts with ascertaining whether the tax payer has maintained correct documentation of transfer prices (which should contain a description of the transactions) and whether the prices established by and between the related parties reflect the existing level of market prices. The paper aims to show how the documentation of transfer prices may serve as a tool used for limiting tax risk. It outlines the basic elements of the documentation that business entities are obliged to keep and shows the consequences if that obligation is not fulfilled. The paper introduces the subject of transfer pricing which should be considered individually for each related party concerned. It also discusses the issues related to the dates at which the documentation must be prepared, and explains how a beforehand analysis of the adopted assumptions justifying the nature of the price and the adopted strategy as well as the possible risks, may in the future simplify the process of preparing full documentation of the transfer prices for the inspection by Tax Authorities. Another goal of the paper is to propose a wider approach to the scope of business activities undertaken by an entity, and a proposal to regard documentation of transfer prices as one of the areas of tax risk that an entity may itself control.

