

**Kinga Śliwańska\***

## CENY TRANSFEROWE W POLSKIM USTAWODAWSTWIE

### **Wstęp**

W gospodarce światowej już od dziesięcioleci dostrzec można wzrastające tendencje liberalizacji przepływu kapitału, towarów, usług i ludzi, czego rezultatem jest otwieranie granic państw dla kapitału obcego stwarzające możliwość prowadzenia działalności poza granicami. Możliwość osiągania dochodów w różnych krajach o różnych jurysdykcjach podatkowych prowadzi do rosnącej liczby transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi<sup>1</sup>.

Tego rodzaju tendencje umożliwiają przerzucanie dochodów, co z kolei rodzi negatywne skutki dla wpływów budżetowych państw, z których zysk jest transferowany. Konsekwencją tego stały się regulacje pozwalające organom podatkowym na szacunkowe określenie dochodów powiązanych ze sobą podmiotów. W polskim ustawodawstwie podatkowym instytucja cen transferowych stała się po raz pierwszy przedmiotem regulacji w 1935 r. Do przepisu art. 21 ustawy z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym<sup>2</sup> dodano wówczas ust. 5 i 6 regulujące zagadnienia związane z ustaleniem dochodu podmiotów powiązanych, stosujących we wzajemnych transakcjach ceny transferowe. Przepisy dotyczące cen transferowych zawierały również powojenne akty prawa podatkowego: dekret z dnia 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym<sup>3</sup>, dekret z dnia 25 października 1948 r. o podatku dochodowym<sup>4</sup>,

---

\* Autorka przygotowuje rozprawę doktorską w Katedrze Bankowości pod kierunkiem prof. zw. dra hab. Alfreda Janca.

<sup>1</sup> Podmioty uznaje się za powiązane ze sobą, jeżeli jeden z podmiotów posiada zdolność kontrolowania drugiego podmiotu lub wywierania znaczącego wpływu na podejmowane przez drugi podmiot decyzje finansowe i operacyjne.

<sup>2</sup> DzU z 1936 r., Nr 2, poz. 6.

<sup>3</sup> DzU z 1947 r., Nr 25, poz. 99.

<sup>4</sup> DzU z 1948 r., Nr 52, poz. 414.

ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym<sup>5</sup>, ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym<sup>6</sup>.

W chwili „otwarcia” przez Polskę granic na kraje Unii Europejskiej i zwiększania zagranicznych inwestycji, problem cen transferowych nabral szczególnego wymiaru. Znaczące regulacje zaczęły obowiązywać w Polsce od 1 stycznia 2000 r., z nadejściem 2004 roku nastąpiła jednakże nowelizacja ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, które wprowadziły m. in. zmiany w zakresie cen transferowych. Kolejne nowelizacje prawa w tym zakresie miały miejsce w 2005 i 2006 roku.

## **1. Ceny transferowe – regulacje obowiązujące w polskim prawie podatkowym**

Ceny transferowe (*transfer pricing*) definiowane są jako: „ceny towarów, usług, wartości niematerialnych oraz honorariów, stosowane między przedsiębiorstwami powiązаныmi i różniące się od cen wynegocjowanych na wolnym rynku, zawartych w warunkach porównywalnych przez partnerów niepowiązanych”<sup>7</sup>. Można je traktować również jako mechanizm transferu zysków poprzez zaniżanie lub podwyższanie cen zakupu i sprzedaży towarów i usług, polegający na sztucznej manipulacji tymi cenami<sup>8</sup>. W związku z powyższym coraz więcej państw wprowadza do swoich przepisów podatkowych odpowiednie regulacje umożliwiające organom podatkowym szacowanie dochodów w przypadku gdy zachodzi podejrzenie o przeliczenie dochodów pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

Ustawą z dnia 9 czerwca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU Nr 60, poz. 700) wprowadzone zostały przepisy nakładające na podatników obowiązek skompletowania i – na żądanie organów podatkowych – przedstawienia szczegółowej dokumentacji podatkowej transakcji dokonywanych przez tychże podatników z podmiotami powiązаныmi oraz transakcji, w związku z którymi zapłała

---

<sup>5</sup> DzU z 1973 r., Nr 53, poz. 339.

<sup>6</sup> DzU z 1991 r., Nr 49, poz. 216.

<sup>7</sup> *Międzynarodowy Słownik Podatkowy*, PWE, Warszawa 1997.

<sup>8</sup> Stosowanie cen transferowych odbiegających od cen rynkowych prowadzi do zaniżenia podstawy opodatkowania i uszczuplenia podatku.

należności wynikającej z takiej transakcji dokonywana jest na rzecz podmiotu mającego siedzibę w tzw. raju podatkowym<sup>9</sup>.

Celem wprowadzonych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (UPDOP) regulacji dotyczących obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej jest przede wszystkim ułatwienie organom podatkowym ustalenia w toku kontroli podatkowej wielkości nie wykazanego bądź zaniżonego przychodu podmiotów powiązanych. Interpretacji przepisu art. 9a UPDOP należy dokonywać w powiązaniu z art. 11 UPDOP oraz treścią rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 października 1997 r. w sprawie sposobu i trybu określenia dochodów podatników w drodze oszacowania cen w transakcjach dokonywanych przez tych podatników (DzU Nr 128, poz. 833).

Podmiotem zobowiązanym do sporządzenia określonej dokumentacji jest każda ze stron transakcji, jeżeli jest podatnikiem podatku dochodowego (np. w przypadku: sprzedaży obowiązek ciąży zarówno na sprzedawcy jak i na kupującym, świadczenia usług na usługodawcy i usługobiorcy, udzielenia kredytu/pożyczki na kredytodawcy/pożyczkodawcy oraz kredytobiorcy/pożyczkobiorcy).

Począwszy od 1 stycznia 2004 r. modyfikacjom i doprecyzowaniu uległy przepisy UPDOP regulujące kwestie związane z dokumentowaniem transakcji dokonywanych pomiędzy podmiotami powiązanimi. Zgodnie z nowym brzmieniem art. 11 ust. 4 UPDOP przepisy dotyczące obowiązku dokumentacyjnego stosuje się odpowiednio, gdy<sup>10</sup>:

- podmiot krajowy bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu innym podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale innego podmiotu krajowego, albo
- te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotami krajowymi lub w ich kontroli albo posiadają udział w kapitale tych podmiotów, albo

---

<sup>9</sup> Raj podatkowy – terytorium lub kraj stosujący szkodliwą konkurencję podatkową – rozumie się przez to kraje oraz terytoria określone w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 11 grudnia 2000r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową (DzU. Nr 115, poz. 1203).

<sup>10</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm., art. 11, ust. 4.

- istnieją powiązania o charakterze rodzinnym lub wynikające ze stosunku pracy albo majątkowe pomiędzy podmiotami krajowymi lub osobami pełniącymi w tych podmiotach funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze oraz jeżeli którakolwiek osoba łączy funkcje zarządzające lub kontrolne w tych podmiotach.

Zgodnie z definicją ustawową posiadanie udziału w kapitale innego podmiotu oznacza sytuację, w której dany podmiot bezpośrednio lub pośrednio posiada w kapitale innego podmiotu udział nie mniejszy niż 5%. Ustawodawca wprowadził ponadto zasady ustalania wielkości „udziału pośredniego”, zgodnie z którymi: przyjmuje się, że jeżeli jeden podmiot posiada w kapitale drugiego podmiotu określony udział, a ten drugi posiada taki sam udział w kapitale innego podmiotu, to pierwszy podmiot posiada udział pośredni w kapitale tego innego podmiotu w tej samej wysokości; w sytuacji gdy wartości te są różne za wysokość udziału pośredniego przyjmuje się wartość niższą<sup>11</sup>. Ustawodawca odstąpił ponadto od istniejącego do końca roku 2003 obowiązku dokumentowania transakcji dokonywanych przez podmioty pozostające w tzw. związku gospodarczym, skutkiem czego usunięta została również z UPDOP definicja legalna powyższego pojęcia<sup>12</sup>. Istnienie tego pojęcia stwarzało poważne problemy interpretacyjne oraz pozostawiało znaczną dowolność oceny organom podatkowym w zakresie stwierdzenia istnienia takiego związku pomiędzy stronami transakcji.

Z dniem 1 stycznia 2005 sprecyzowaniu uległy pojęcia ceny transakcyjnej, podmiotu krajowego oraz podmiotu zagranicznego. W ustawie Ordynacja podatkowa wprowadzono natomiast nowe uregulowanie dotyczące możliwości zawierania przez podatników z organami administracji podatkowej porozumień w zakresie uznawania prawidłowości metod ustalania cen transakcyjnych pomiędzy podmiotami powiązanymi. Instytucja ta polega na uprzednim zaakceptowaniu przez odpowiedni organ władzy podatkowej za właściwą metodę ustalania cen transakcyjnych, wybraną przez podmioty powiązane dla celów przeprowadzenia określonych transakcji między nimi<sup>13</sup>.

---

<sup>11</sup> Ibidem, ust. 5b.

<sup>12</sup> Ibidem, ust. 7a został uchylony po zmianach ustawy z dnia 1 stycznia 2004 r.

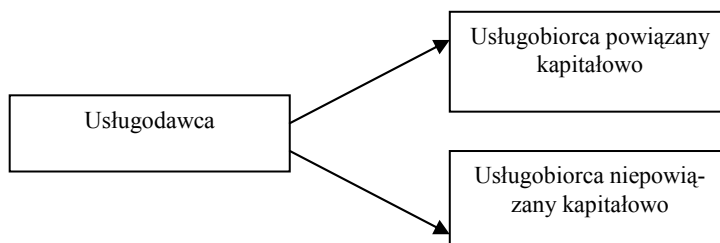
<sup>13</sup> Nowelizacja ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (DzU z 2005 r., Nr 8, poz. 60 z późn. zm.) dokonana na mocy ustawy z dnia 30 czerwca 2005r. o zmia-

## 2. Metody określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen niekontrolowanych.

### 2.1. Metoda porównywanej ceny niekontrolowanej

Metoda ta polega na porównaniu ceny ustalonej w transakcjach między podmiotami powiązаныmi z ceną stosowaną w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne i na tej podstawie określeniu wartości rynkowej przedmiotu transakcji zawartej między podmiotami powiązаныmi. Porównania dokonuje się 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 porównywalnych transakcjach inne niezależne podmioty (zewnętrzne porównanie cen). Metodę tą stosuje się w pierwszej kolejności, chyba że zastosowanie innej pozwoli ustalić cenę na poziomie bardziej zbliżonym do wartości rynkowej przedmiotu takiej transakcji i umożliwi dokładniejsze określenie dochodów podatnika. Jest ona generalnie preferowana przez organy podatkowe.

#### Schemat 1. Wewnętrzne porównanie cen



Źródło: opracowanie własne.

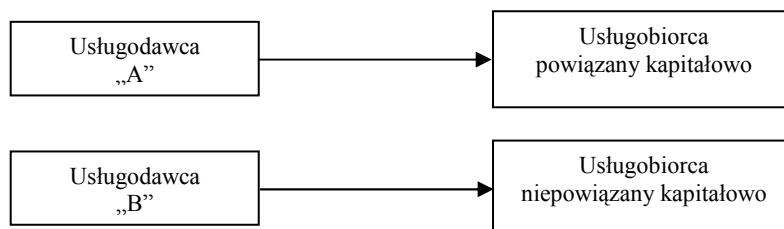
W praktyce stosowanie tej metody jest kłopotliwe, wymaga bowiem zbierania wielu danych finansowych o porównywalnych transakcjach<sup>14</sup>.

---

nie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (DzU Nr 143, poz.1199).

<sup>14</sup> K. Jędrzejewska, *Fiskus nie taki groźny*, Rzeczpospolita z 19.04.2000, nr 93 (5563), s. B2.

## Schemat 2. Zewnętrzne porównanie cen



Źródło: opracowanie własne.

Należy pamiętać, iż w przypadku gdy istnieją dane umożliwiające zastosowanie tej metody, a podatnik wybrał mimo to inną, konieczne jest uzasadnienie takiego postępowania. Jeżeli istnieją różnice w cenach stosowanych wobec podmiotów powiązanych oraz niezależnych należy te różnice również uzasadnić.

### 2.2. Metoda ceny odprzedaży

W przypadku gdy ceny rynkowej nie można ustalić metodą ceny porównywalnej niekontrolowanej, wówczas należy zastosować drugą z wymienionych przez ustawodawcę metod – metodę ceny odprzedaży. Ustalenie ceny w tym przypadku następuje w drodze porównania ceny ustalonej w przypadku odsprzedaży danego towaru przez podmiot, który go nabył od podmiotu powiązanego, z cenami ustalonymi na rynku przez innych dystrybutorów tego towaru. Metoda powyższa znajduje zastosowanie głównie w przypadku obrotu towarami. Cenę ustala się przez obniżenie ceny, określonej z podmiotem niepowiązanym, o marżę ceny odprzedaży. Marża ta obejmuje wydatki bezpośrednie i pośrednie (bez kosztów ogólnych zarządu całej jednostki), jakie podmiot poniósł w związku z tą transakcją oraz odpowiednią dla tego typu transakcji stopą zysku. Marżę ceny odprzedaży ustala się poprzez odniesienie do poziomu marży, jaką ten sam podmiot stosuje w porównywalnych transakcjach zawieranych z podmiotami niezależnymi, lub marży stosowanej w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne.

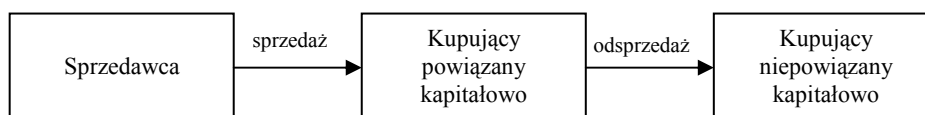
Zgodnie z § 5 ust. 5 rozporządzenia przy ustalaniu wysokości marży ceny odprzedaży należy uwzględnić w szczególności:

- czynniki związane z upływem czasu pomiędzy pierwotnym zakupem a odprzedażą, w tym dotyczące zmian na rynku w zakresie kosztów, kursów walut, inflacji,
- zmiany stanu i stopnia zużycia rzeczy lub praw będących przedmiotem transakcji,
- wyłączne prawo odsprzedawcy do sprzedaży określonych rzeczy lub praw, mogące wpływać na decyzję o zmianie marży.

Znacząco mogą wpływać na ustalenie ceny wartości niematerialne: znaki towarowe, nazwa handlowa, patenty oraz kwestie związane z ryzykiem handlowym. Metoda ta znajduje najczęściej zastosowanie gdy<sup>15</sup>:

- brak jest porównywalnej transakcji sprzedaży niekontrolowanej,
- odprzedaż nastąpiła w krótkim czasie od sprzedaży kontrolowanej,
- powiązany nabywca-odsprzedawca nie spowodował znacznego wzrostu wartości towaru poprzez jego zmiany fizyczne (sprzedaż dystrybutorowi lub hurtownikowi).

### Schemat 3. Metoda ceny odprzedaży



Źródło: S. Sojak, *Ceny transferowe. Teoria i praktyka.*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001, s. 203.

Metoda ta jest bardzo rzadko stosowana w odniesieniu do transakcji, w których uczestniczą instytucje finansowe.

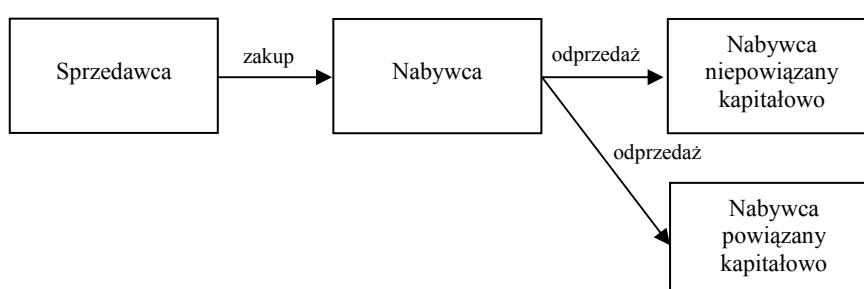
### 2.3. Metoda rozsądnej marży („koszt plus”)

Polega ona na ustaleniu ceny sprzedaży rzeczy i praw oraz świadczenia usług w transakcji danego podmiotu z podmiotem powiązanym, na poziomie sumy kosztów bezpośrednich związanych z nabyciem od podmiotu

<sup>15</sup> M. Krzewski, S. Michalak, *Ceny transferowe – opodatkowanie transakcji między podmiotami powiązanymi*, Difin, Warszawa 2000, s. 70.

tu niezależnego i zysku wynikającego z warunków rynkowych i wykonywanych przez te podmioty funkcji oraz kosztów pośrednich (bez kosztów ogólnych zarządu). Marżę ustala się poprzez odniesienie do poziomu marży, jaką ten sam podmiot stosuje w porównywalnych transakcjach z podmiotami niezależnymi, lub marży stosowanej w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne.

#### Schemat 4. Metoda rozsądnej marży



Źródło: opracowanie własne.

Przy stosowaniu tej metody ważne jest więc ustalenie różnic między funkcjami, cenami i kosztami w przypadkach transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi i pomiędzy podmiotami niepowiązаныmi.

#### 2.4. Metoda zysku transakcyjnego

W przypadkach, gdy nie istnieje możliwość ustalenia dochodu zgodnie z opisanymi powyżej metodami, stosuje się metodę zysku transakcyjnego. Polega ona na określeniu dochodów na podstawie zysku, jakiego racjonalnie mógłby oczekiwać podmiot uczestniczący w tej transakcji. zasadniczo metoda ta występuje w dwóch wariantach:

- podziału zysków,
- marży transakcyjnej netto.

Metoda podziału zysków polega na określeniu łącznych zysków, jakie w związku z danymi transakcjami osiągnęły podmioty powiązane, oraz podziału tych zysków między te podmioty w takiej proporcji, w jakiej dokonałyby tego podziału podmioty niezależne. Podziału zysków należy dokonać stosownie do analizy rezydualnej bądź analizy udziału. Na analizę rezydualną składają się dwa etapy. W pierwszym etapie każdemu podmiotowi uczestniczącemu w danej transakcji przypię-

suje się minimalny zysk, jaki określają podmioty niezależne w tego typu transakcjach. Zysk ten ma zabezpieczyć najniższa cena, jaką niezależny sprzedawca jest gotów zaakceptować w danej sytuacji oraz najwyższa cena, jaką zgodziłby się zapłacić nabywca. Ewentualna różnica między tymi cenami stanowi zysk rezydualny (bądź stratę), który w drugim etapie należy przyporządkować podmiotom transakcji.

Analiza udziału dzieli pomiędzy podmioty powiązane zysk z transakcji w oparciu o względną wartość działań podjętych przez każdy z powiązanych podmiotów, uwzględniając funkcje ekonomiczne realizowane przez te podmioty.

Metoda marży transakcyjnej netto polega na badaniu marży zysku netto, jaką uzyskuje podmiot w transakcji z innym podmiotem powiązanym i określeniu jej na poziomie marży jaką uzyskuje ten sam podmiot w transakcjach z podmiotami niezależnymi lub marży uzyskiwanej w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne. Marżę transakcyjną netto ustala się jako różnicę między przychodami i kosztami całkowitymi (bezpośrednimi i pośrednimi).

## ***2.5. Niedoskonałość metod szacowania dochodu podatnika***

Podstawą wszystkich metod jest odniesienie wybranego elementu charakteryzującego efekt transakcji z podmiotem powiązanym (cena, osiągnięty zysk, marża) do analogicznego elementu charakteryzującego transakcje rynkowe (transakcje pomiędzy podatnikiem a niepowiązanymi z nim podmiotami albo pomiędzy dwoma innymi niepowiązanymi podmiotami). W zależności od wybranego sposobu, dotyczyć to może ceny przedmiotu transakcji (metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej), realizowanej marży na sprzedaży (metoda ceny odprzedaży oraz rozsądnej marży) bądź zysku lub marży (metoda podziału zysków). Warunkiem zastosowania któregośkolwiek z nich jest posiadanie danych o warunkach porównywalnych transakcji zawieranych przez podmioty niepowiązane lub przez podatnika z podmiotem niezależnym. W przypadku braku takich danych nie jest możliwe zastosowanie przywoływanych w Rozporządzeniu metod.

Brak danych pozwalających na przeprowadzenie porównań wynikać może z różnych przyczyn, m. in. z unikatowego charakteru transakcji (zwłaszcza w przypadku specjalistycznych usług), braku informacji na temat cen lub realizowanych przez inne podmioty zysków (tajemnica handlowa) bądź po prostu niemożności określenia wpływu różnic pomię-

dzy transakcjami na cenę lub zyski (problemy z tzw. doprowadzeniem transakcji do porównywalności).

**Tabela 1. Określenie metody i sposobu kalkulacji zysków oraz ceny przedmiotu transakcji**

| Metoda                            | Zasady porównań  | Zakres stosowania  | Wskazówki praktyczne  |
|-----------------------------------|--|--|---|
| Porównywalna cena niekontrolowana | Produkt podlegający sprzedaży powinien być taki sam  | Sprzedaż standardowych towarów i usług   | Ceną rynkową jest cena towaru lub usługi w transakcji między podmiotami niezależnymi.   |
| Cena odsprzedaży                  | Produkt w przeważającej części porównywalny; pełniona funkcja identyczna lub podobna   | Odsprzedaż majątku trwałego, jeżeli odsprzedawca nie dodaje znaczącej wartości | Wskaźnik ceny odsprzedaży: <u>cena dla klientów – cena zakupu od wytwórcy / cena dla klientów</u><br>Cena rynkowa na poziomie umożliwiającym osiągnięcie marży, jaką uzyskują podmioty niezależne.  |
| Metoda                            | Zasady porównań  | Zakres stosowania  | Wskazówki praktyczne  |
| Koszt plus                        | Produkt w przeważającej części porównywalny; pełniona funkcja identyczna lub podobna   | Do sprzedaży produktów i usług, której nie towarzyszą dobra niematerialne      | Wskaźnik marży koszt plus: <u>cena dla odsprzedawcy – koszty wytworzenia / koszty wytworzenia</u><br>Cena rynkowa na poziomie umożliwiającym osiągnięcie marży, jaką uzyskują podmioty niezależne.  |
| Podział zysków                    | Zwykle nie dokonuje się porównań   | Gdy po obu stronach transakcji występują złożone dobra niematerialne           | Ustala się łączny dochód z transakcji i rozdziela go między uczestniczące w niej firmy wykorzystując analizę rezydualną lub udziału.  |
| Marża transakcyjna netto          | Transakcje podatnika z podmiotem niezależnym i zależnym powinny być podobne, a jeśli nie, jako miarę należy wykorzystać marżę netto w transakcji z podmiotem niezależnym | Gdy po obu stronach transakcji występują złożone dobra niematerialne           | Bada się marżę netto w stosunku do kosztów, obrotów (przy działalności handlowej) lub aktywów (w gałęziach kapitałochłonnych) jak w metodzie koszt plus lub ceny odsprzedaży – dokonując ewentualnych korekt. Nie należy stosować dla całej firmy lub branży. |

Źródło: S. Michalak, *Dokumentowanie transakcji z podmiotami powiązаныmi*, Serwis Finansowo-Księgowy, nr 25 (427), INFOR, s.11-12.

Zgodnie z tzw. zasadą długości ramienia („*arm's lenght principle*”), transakcje między podmiotami powiązаныmi powinny być dokonywane w oparciu o wolnorynkowe zasady, czyli tak jak postąpiłyby podmioty niepowiązane. W przypadku, gdy nie jest możliwe zastosowanie metod określonych w Rozporządzeniu należy wykazać, iż zasada długości ramienia pozostała zachowana poprzez udowodnienie, iż transakcja na zbliżonych warunkach zostałaby zawarta także przez podmioty niepowiązane. Wykazać to można poprzez np. szczegółową analizę podziału funkcji, czy też ryzyk związanych z transakcją między jej stronami. Jeżeli wynik takiej analizy pozwoli uznać, że niepowiązany kontrahent przyjąłby takie warunki w powiązaniu z ceną (zyskiem), można postawić tezę, iż transakcja została przeprowadzona na warunkach rynkowych. W takim przypadku skoro nie jest możliwe porównanie wysokości ceny lub zysków z cenami innych podmiotów następuje analiza zależności pomiędzy ceną przedmiotu transakcji (realizowanym zyskiem) a zaangażowaniem stron w transakcję bez odwoływania się do danych dotyczących innych podmiotów.

### **3. Obowiązek dokumentowania w polskim prawie podatkowym**

Obowiązki dokumentacyjne obejmują jedną transakcję lub kilka transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi, w których łączna kwota (lub jej wartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłaconych w roku podatkowym świadczeń przekracza równowartość:

- 100.000 euro – jeżeli wartość transakcji nie przekracza 20% kapitału zakładowego, określonego zgodnie z art. 16 ust. 7 UPDOP<sup>16</sup>, albo
- 30.000 euro – w przypadku świadczenia usług, sprzedaży lub udostępnienia wartości niematerialnych i prawnych, albo
- 50.000 euro – w pozostałych przypadkach.

Przy przeliczeniu euro na złote stosuje się średni kurs ogłaszany przez Narodowy Bank Polski, obowiązujący w ostatnim dniu roku po-

---

<sup>16</sup> Obliczając kapitał zakładowy nie uwzględnia się następujących elementów: a) części kapitału zakładowego, która nie została spłacona; b) części kapitału zakładowego, która została pokryta przez wniesienie pożyczek udziałowca (akcjonariusza) i przez odsetki od tych pożyczek (zamiana zadłużenia na udziały); c) część kapitału zakładowego, która została pokryta wartościami niematerialnymi lub prawnymi nie podlegającymi odpisom amortyzacyjnym, z wyjątkiem prawa wieczystego użytkowania gruntów.

datkowego poprzedzającego rok podatkowy, w którym ma miejsce transakcja objęta obowiązkiem dokumentacyjnym.

Obowiązkiem sporządzania dokumentacji podatkowej objęte zostały transakcje dokonywane po dniu 31 grudnia 2000 r. oraz transakcje wynikające z umów zawartych po tym dniu. Zatem, jeżeli umowa została zawarta np. w 1998 r. i jej postanowienia są nadal realizowane, świadczenia dokonywane po dniu 31 grudnia 2000 r. należy również dokumentować w sposób opisany w UPDOP.

Ustawa nie wprowadza definicji pojęcia „transakcja” należy zatem przyjąć (zgodnie z nieoficjalną interpretacją Ministerstwa Finansów<sup>17</sup>), że: o jednej transakcji możemy mówić wtedy, gdy jest to jedno świadczenie lub szereg świadczeń, ale objętych jedną ceną. Jeżeli została zawarta umowa, obejmująca swym zakresem wiele świadczeń, wówczas dla celów ustalenia, czy jest to jedna czy też kilka transakcji, istotny będzie fakt, czy dla tych świadczeń skalkulowana została jedna cena. W przypadku gdy dla poszczególnych elementów umowy będzie przeprowadzona odrębna kalkulacja i ustalona w jej wyniku zostanie odrębna cena, to każdy z tychże elementów należy traktować jako odrębną transakcję.

Zasadnicze znaczenie dla ustalenia czy dana transakcja skutkuje powstaniem obowiązku dokumentacyjnego mają przesłanki natury podmiotowo-przedmiotowej: należy w związku z tym pamiętać, iż powiązania osobowe mają zastosowanie jedynie, gdy jeden z podmiotów korzysta z ulg lub zwolnień podatkowych, bądź ze zryczałtowanej formy opodatkowania.

Podatnik jest zobowiązany przedłożyć dokumentację w ciągu 7 dni od dnia doręczenia żądania tej dokumentacji przez organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej. Krótki termin przewidziany przez ustawodawcę *de facto* uniemożliwia stworzenie odpowiedniej, kompletnej dokumentacji *ad hoc* w przypadku, gdy faktycznie dojdzie do kontroli podatkowej. Byłoby to dodatkowo utrudnione faktem, iż ustalenie szczegółowych danych dotyczących transakcji, która miała miejsce przykładowo: trzy lata przed daną kontrolą może być w określonych sytuacjach wręcz niewykonalne.

Nieprzedstawienie organom podatkowym (organom kontroli skarbowej) dokumentacji wymaganej w świetle art. 9a UPDOP, skutkuje

---

<sup>17</sup> K. Jędrzejewska, *Nie możemy wymagać cudów*, Rzeczpospolita z 16.10.2000, nr 242 (5712), s. B2.

tym, że ewentualną różnicę pomiędzy dochodem zadeklarowanym przez podatnika a określonym przez te organy podatkowe opodatkowuje się stawką 50% na podstawie art. 19 ust. 4 UPDOP. Ustawa nie reguluje natomiast przypadku gdy podatnik wprawdzie przedstawił dokumentację, ale nie w pełni kompletną. Co do zasady przyjęć jednak należy, iż w takiej sytuacji organ podatkowy nie będzie mógł zastosować sankcyjnej 50% stawki.

Brak dokumentacji podatkowej nie skutkuje natomiast powstaniem odpowiedzialności karno-skarbowej i sankcjami z nią związanymi.

Organ skarbowy badając transakcje pomiędzy podmiotami powiązаныmi ma prawo weryfikować: określenie dochodu (czy określenie to nastąpiło na podstawie wartości rynkowej), poprawność zaewidencjonowania i rozpoznania dochodu. Podatnik, którego transakcje podlegają kontroli, ma prawo brać czynny udział w postępowaniu kontrolnym (§ 3 ust. 2 Rozporządzenia) a ponadto jest uprawniony do przedłożenia dokumentacji służącej ustaleniu cen. Organ podatkowy będzie zobligowany zastosować do ustalenia wartości rynkowej transakcji metodę przyjętą przez podatnika, jeżeli dokonał on ustalenia wartości rynkowej przedmiotu transakcji w oparciu o jedną z metod określonych w UPDOP i przedłożył organom podatkowym dokumentację podatkową, a rzetelność i obiektywizm przedstawionych danych nie budzi wątpliwości. Powyższa reguła nie znajduje zastosowania jedynie, gdy użycie innej metody ustalenia wartości rynkowej transakcji nie jest w sposób oczywisty bardziej właściwe.

W świetle art. 122 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>18</sup> (zwaną dalej OP), organy podatkowe mają obowiązek w toku postępowania podjąć wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego. Dodatkowo zgodnie z art. 180 OP w toku postępowania jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy.

Należy pamiętać ponadto o krótkich terminach obowiązujących podatnika w przypadku wszczęcia postępowania kontrolnego: jeżeli zostanie sporządzony protokół z kontroli skarbowej – zastrzeżenie do protokołu można wnieść w ciągu trzech dni, gdy natomiast zostanie wydana przez urząd skarbowy decyzja – termin wniesienia odwołania od decyzji do izby skarbowej wynosi czternaście dni. Z uwagi na złożoność problematyki cen transferowych mogą powstać poważne trudności w zgroma-

---

<sup>18</sup> DzU Nr 137, poz. 926 z późn. zm.

dzeniu w tak krótkim czasie odpowiedniej argumentacji, potwierdzającej zasadność stanowiska podatnika.

Mając świadomość, że dokumentacja może stać się przedmiotem badania organów skarbowych należy ją przygotować tak, by służyła jako źródło jednoznacznej informacji i nie przeistoczyła się w przyczynę dodatkowych problemów. Dla przeprowadzających kontrolę stanowi ona w większości przypadków podstawę analizy transakcji porównywalnych. W dobrze pojętym interesie podatnika leży więc przygotowanie, w sytuacjach, gdy jest to możliwe, prostej analizy transakcji pomiędzy podmiotami niezależnymi, porównywalnych do tych, dla których tworzona jest dokumentacja. Zadanie zostaje w znaczny sposób uproszczone, gdy podatnik zawiera porównywalne transakcje z podmiotami niezależnymi (porównanie wewnętrzne).

Należy w tym miejscu podkreślić, iż dokonanie analizy transakcji pomiędzy podmiotami niezależnymi nie jest obowiązkiem podatnika.

Przepisy UPDOP nie wyznaczają terminu, w którym dokumentacja powinna zostać sporządzona. Z treści art. 9a ust. 1 UPDOP wynika, iż powinna być ona sporządzona po zawarciu umowy, natomiast zagadnieniem wątpliwym pozostaje, czy powinno to nastąpić przed realizacją transakcji czy też po tejże realizacji. Należy przyjąć, iż dopuszczalne jest również sporządzenie dokumentacji *post factum*. Dokumentacja powinna jednak odzwierciedlać stan faktyczny aktualny w dacie przedstawienia jej organowi podatkowemu, a więc powinna być aktualizowana (taka interpretacja przepisu nie wynika z jego literalnego brzmienia).

Do odmiennych wniosków prowadzi wykładnia użytych w przepisie określeń: „funkcje, jakie podmioty uczestniczące w transakcji mają pełnić”, „przewidywane koszty”, „oczekiwane korzyści” *a contrario* nie chodzi tu więc o: funkcje faktycznie pełnione, koszty faktycznie poniesione oraz rzeczywiście osiągnięte korzyści. Wydaje się więc, iż w tym zakresie podatnik może sporządzając dokumentację transakcji *post factum* odnieść się do stanu faktycznego sprzed jej realizacji.

#### **4. Zakres przedmiotowy dokumentacji**

##### **4.1. Określenie funkcji, jakie spełniać będą podmioty uczestniczące w transakcji (uwzględniając użyte aktywa i podejmowane ryzyko)**

Przeprowadzona analiza funkcji powinna wykazać, który z podmiotów transakcji wykonuje funkcje ekonomicznie ważne. Pod tym pojęciem

należy rozumieć funkcje, które są najistotniejsze dla tworzenia wartości i zysków powstających w wyniku transakcji. W szczególności powinny zostać uwzględnione: podział ryzyka gospodarczego i odpowiedzialności stron transakcji; rozmiar zaangażowania środków, maszyn i urządzeń; wartość zaangażowanych dóbr niematerialnych. Przedmiotowa część dokumentacji ma przede wszystkim na celu umożliwienie zdefiniowania istoty ekonomicznej analizowanej transakcji poprzez określenie i usystematyzowanie faktów związanych z działaniami podmiotu. Co do zasady przyjmuje się, iż wysokość wynagrodzenia będzie skorelowana z tymi istotnymi ekonomicznie czynnościami (funkcjami pełnionymi przez podmioty uczestniczące w transakcji). Zatem alokacja ryzyka powinna odzwierciedlać ekonomiczną istotę transakcji – podmiot, który ponosi większe ryzyko będzie spodziewał się większego zwrotu. Analiza ta ma również dostarczyć informacji dających podstawę do ustalenia porównywalnych transakcji (w płaszczyźnie porównania wewnętrznego bądź zewnętrznego).

Dodatkowo rzetelne i kompleksowe opracowanie tej części dokumentacji podatkowej powinno skutkować stworzeniem bazy argumentów, które będzie można wykorzystać w przypadku ewentualnego sporu z organami skarbowymi i zastosowania przez nie dla celów oszacowania dochodu metody porównywalnej ceny niekontrolowanej oraz wskazaniem odpowiedniej dla konkretnego przypadku metody wyceny.

W przypadku transakcji obejmujących usługi, dobra niematerialne oraz finansowanie analiza funkcjonalna wraz ze wskazaniem ryzyka ponoszonego przez strony transakcji (oraz ewentualnie zaangażowanych przez nie aktywów) znajduje na ogół swoje odzwierciedlenie w pisemnej umowie zawartej pomiędzy stronami danej transakcji. Dlatego też, jeżeli podatnicy podpiszą umowę, która będzie precyzyjnie określała prawa i obowiązki stron transakcji, nie powstaje *de facto* potrzeba tworzenia odrębnej dokumentacji w zakresie analizy funkcjonalnej.

#### ***4.2. Określenie wszystkich przewidywanych kosztów związanych z transakcją oraz formy i terminów zapłaty***

Ustawodawca nakłada na podatnika obowiązek określenia w dokumentacji wszystkich przewidywanych kosztów, podatnik nie jest więc zobligowany do wskazania wszystkich faktycznie poniesionych w związku z daną transakcją obciążeń. UPDOP nie precyzuje natomiast w odniesieniu do terminów i formy zapłaty czy dane te należy wykazać na podsta-

wie umowy czy też formy, którą one faktycznie przybrały. Nie istnieje w tym przypadku wyraźnie sformułowany obowiązek aktualizacji danych wykazanych w dokumentacji podatkowej, a więc należy przyjąć, iż w sytuacji, gdy dokumentacja została sporządzona niezwłocznie po powstaniu obowiązku dokumentacyjnego, dane uwzględnione w niej nie wymagają weryfikacji nawet jeżeli doszło do zmiany formy i terminów płatności.

#### ***4.3. Metodę i sposób kalkulacji zysków oraz określenie ceny przedmiotu transakcji***

Dane wykazane w tej części dokumentacji podatkowej mają przede wszystkim wskazać organowi podatkowemu sposób w jaki podatnik kalkulował zyski z danej transakcji, przy uwzględnieniu różnych czynników wpływających na ustalenie wysokości ceny konkretnej transakcji. Nie w każdym przypadku bezpośrednim celem transakcji jest uzyskanie wymiernych korzyści, co nie oznacza automatycznie, iż jej *ratio* nie jest osiągnięcie przychodu. Użyte przez ustawodawcę w powyższym przepisie pojęcie „ceny” należy rozumieć szeroko, wiążąc nie tylko ze sprzedażą towarów, ale również z wynagrodzeniem należnym z tytułu wykonania określonej usługi.

#### ***4.4. Określenie strategii gospodarczej oraz innych działań w jej ramach – w przypadku, gdy na wartość transakcji miała wpływ przyjęta przez podmiot strategia***

Zgodnie z przyjętym powszechnie rozumieniem pojęcia, strategia oznacza szereg powiązanych ze sobą działań skierowanych na osiągnięcie w przyszłości określonego celu. W świetle § 8 ust. 3 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 października 1997 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen w transakcjach dokonywanych przez tych podatników, strategia gospodarcza obejmuje w szczególności:

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

- ponoszenie przez pewien okres wyższych kosztów w celu utrzymania się na rynku lub zdobycia nowego.

Zgodnie z § 8 ust. 4 Rozporządzenia, w przypadku gdy podatnik deklaruje stosowanie strategii gospodarczej dla uzasadnienia warunków danej transakcji z podmiotami powiązanymi, a jego późniejsze działania nie potwierdzają realizacji deklarowanej strategii, to – badając warunki transakcji – organy podatkowe nie będą uwzględniały wpływu na cenę czynników związanych z realizacją deklarowanej strategii. Ograniczenia powyższego nie stosuje się, jeżeli brak realizacji strategii wynika z przyczyn od podatnika niezależnych, nieprzewidywalnych w czasie podjęcia strategii (np. załamanie rynku, siła wyższa).

Organ podatkowy powinien ustalić, czy w momencie przystąpienia do realizacji danej strategii, można było z dużym prawdopodobieństwem oczekiwać, że przyniesie ona zyski w przewidywalnej przyszłości oraz czy niezależnie działające podmioty byłyby skłonne poświęcić swoją zyskowość w porównywalnym okresie przy analogicznych warunkach.

#### ***4.5. Wskazanie innych czynników – w przypadku, gdy w celu określenia wartości przedmiotu transakcji przez podmioty uczestniczące w transakcji uwzględnione zostały te inne czynniki***

Do innych czynników, które podatnik fakultatywnie wykazuje w dokumentacji podatkowej mogą należeć między innymi:

- okres w jakim realizowana jest dana transakcja,
- terminowość realizacji transakcji,
- zabezpieczenia realizacji transakcji,
- skala transakcji,
- długoterminowa współpraca stron transakcji.

Ponadto wymienić należy - warunki sprzedaży na danym rynku, przykładowo: obowiązek sprzedaży przez lokalnego dystrybutora, zakres ustawowej regulacji rynku, podaż, popyt, stopień konkurencji, czynniki wpływające na konkurencyjność nowych produktów, udział w rynku, wielkość i położenie danego rynku, oczekiwania co do sytuacji na rynku w przyszłości, substytucja produktu, stopień ryzyka prowadzenia działalności na danym rynku.

Istotnym czynnikiem cenotwórczym są również właściwości przedmiotu transakcji, do których można zaliczyć między innymi:

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

#### **4.6. Określenie oczekiwanych korzyści związanych z uzyskaniem świadczeń w przypadku umów dotyczących świadczeń (w tym również usług) o charakterze niematerialnym**

Przepis art. 9a ust. 1 pkt 6 UPDOP odwołuje się do pojęcia „oczekiwanych” korzyści, zakłada zatem sporządzenie dokumentacji podatkowej *a priori*, zanim dana transakcja dojdzie do skutku (bądź według stanu faktycznego z tej daty).

Z treści przepisu wynika, iż *a contrario* obowiązek określenia w dokumentacji podatkowej oczekiwanych korzyści związanych z uzyskaniem świadczeń nie dotyczy sytuacji, gdy podatnik uzyskuje świadczenia o charakterze materialnym. Wiąże się to z faktem, iż z natury ich „wymierny” charakter skutkuje bezcelowością dokonywania w tym przypadku dodatkowych interpretacji. Świadczenia o charakterze niematerialnym mogą dotyczyć przede wszystkim: znaku towarowego, procesu technologicznego, know-how, wiedzy handlowej, bazy klientów, usługi reklamowej, badania rynku, usług zarządczych, usług centralnych, pożyczki. Przepis ten ma zastosowanie jedynie do podmiotów ponoszących koszty z tytułu świadczeń o charakterze niematerialnym dotyczy więc przykładowo: usługobiorców i licencjonobiorców. Udokumentowanie oczekiwanych korzyści na moment dokonywania danej transakcji gwarantuje, że nie będzie można czynić zarzutu w przypadku, gdy można było racjonalnie przewidywać osiągnięcie korzyści w związku z poniesieniem danego kosztu, ale ostatecznie poniesione nakłady nie przyczyniły się do wygenerowania zysku.

Podstawowym dokumentem wskazującym na oczekiwane korzyści związane z danym kosztem będzie umowa, obok niej pomocniczo można posłużyć się również dokumentami wskazującymi na rodzaj i ja-

kość świadczonych usług przez konkretny podmiot. Dokumentacja w tej części będzie miała co do zasady charakter opisowy i ogólny.

W przypadku umów pożyczek (kredytów) zawieranych z podmiotami powiązanimi podatnik sporządzając dokumentację podatkową powinien przede wszystkim kierować się kryterium celowości zawarcia danej umowy. Oczekiwane korzyści będą się w tym przypadku odnosiły do współmierności pomiędzy kosztem odsetek a potencjalnym przychodem, uzyskanym z związku z zaciągnięciem pożyczki (kredytu). Wymóg wskazania oczekiwanych korzyści jest stosunkowo łatwy do spełnienia w przypadku kredytów (udzielanych na określony cel) może natomiast nastroczać pewnych trudności w odniesieniu do pożyczek udzielanych w związku z kosztami bieżącego funkcjonowania danego podmiotu. W ostatnim przypadku wskazane jest dokumentowanie, jakiego typu wydatki zostaną sfinansowane ze środków pozyskanych w wyniku zawarcia umowy pożyczki.

## **Podsumowanie**

W sytuacji globalizacji gospodarki i rosnącej liczby transakcji pomiędzy podmiotami powiązanimi, zagadnienie cen transferowych przyciąga w praktyce coraz większą uwagę polskich organów podatkowych. Dążą one do egzekwowania stosowania metody arm's length i ochrony wpływów do budżetu państwa przez zapobieganie transferowi dochodów za granicę.

Polskie przepisy stawiają podatnikom wymóg dokumentowania warunków ustalonych w transakcjach z podmiotami powiązanimi już od 2000 r., jednak w praktyce problem ten w wielu przypadkach wydaje się obcy. I choć problematyka cen transferowych jest obecnie jednym z najważniejszych zagadnień podatkowych, to w chwili obecnej organy podatkowe nie są w pełni przygotowane do badania cen w transakcjach z podmiotami powiązanimi i często nie potrafią udowodnić podatnikowi przerzucania dochodu. Posiadają jednak świadomość konieczności utworzenia aparatu wysokiej klasy specjalistów potrafiących wykorzystać przepisy prawa w zakresie cen transferowych.

Naprzeciw problemowi wyszedł ustawodawca doprecyzowując przepisy podatkowe, które obowiązują od początku 2004 r. Niestety widać wyraźnie „poślizg” w dostrzeganiu wagi zjawiska przez podatnika i brak przygotowania na konfrontację z organami podatkowymi.

Od 1 stycznia 2005 r. obowiązują ważne zmiany w przepisach podatkowych m. In. w zakresie ustawy z 18.11.2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (DzU Nr 254, poz. 2533).

## **Transfer prices in Polish legislation**

### **Summary**

In a state of economic globalization and a growing number of transactions between related entities, the question of transfer prices is, in fact, increasingly attracting Polish fiscal institutions' attention. They aim at enforcing the use of arm's length method and the protection of the state's budgetary revenues by preventing from transferring incomes abroad.

Polish regulations have obliged the taxpayers to document the terms settled in the transactions with related entities already since 2000; however, in practice the issue seems unknown in many cases. Moreover, although the problem of transfer prices is currently one of the most important fiscal matters, the fiscal institutions are at present incompletely prepared for examining the prices in the transactions with related entities, and are often unable to prove an income transfer to a taxpayer. They do, nevertheless, acknowledge the necessity of establishing a panel of highly qualified specialists being able to exercise the regulations concerning the transfer prices.

The legislator has faced the problem by specifying the tax regulations, which are in force since the beginning of 2004. Unfortunately, a delay in recognizing the importance of the issue by the taxpayer is clearly noticeable, as well as a lack of preparedness for confronting the fiscal institutions.

Nevertheless, the topic remains important, since the tax authorities have been updating the essential regulations influencing the documentation of tie-in transactions since 2005.

### **Bibliografia**

Jędrzejewska K. *Nie możemy wymagać cudów*, Rzeczpospolita z 16.10.2000, nr 242 (5712).

Jędrzejewska K. *Fiskus nie taki groźny*, Rzeczpospolita z 19.04.2000, nr 93 (5563).

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

Michalak S., *Dokumentowanie transakcji z podmiotami powiązanymi*, Serwis Finansowo-Księgowy nr 25 [427]/2003, INFOR.

Michalak S., Krzewski M., Maliszewski C., *Transfer pricing. Przerzucanie dochodów, metody kontroli, konsekwencje podatkowe*, Difin, Warszawa 1997.

*Międzynarodowy Słownik Podatkowy*, PWE, Warszawa 1997.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 października 1997 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen transakcjach dokonywanych przez tych podatników, DzU Nr 128, poz. 833 z późn. zm.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11 grudnia 2000 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, DzU Nr 115, poz. 1203.

Sojak S., *Ceny transferowe. Teoria i praktyka.*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, DzU Nr 137, poz. 116 z późn. zm.