

# Ceny transferowe – jak prawidłowo dokumentować transakcje, aby zminimalizować ryzyko podatkowe

Przerzucanie dochodów, powszechnie określane również jako „transfer pricing” polega na zawieraniu przez podmioty powiązane transakcji, których warunki, a zwłaszcza cena towarów, usług lub wartości niematerialnych różnią się od warunków, które ustaliłyby podmioty ze sobą niepowiązane, to jest podmioty stosujące reguły wolnego rynku. Celem tego rodzaju praktyk jest przede wszystkim ograniczenie wysokości obciążenia podatkowego należnego od powiązanych ze sobą stron transakcji.

Przerzucanie dochodów jest najczęściej wykorzystywane przez kontrahentów mających swoje siedziby/zarządy w dwóch krajach w celu zadeklarowania zysków do opodatkowania w kraju, w którym obowiązuje relatywnie niższe obciążenie podatkowe. Takie praktyki określa się jako „profit parking”.

Przykład: Polska spółka będąca częścią międzynarodowego koncernu płaci zagranicznemu udziałowcowi (spółce) zawyżone wynagrodzenie za świadczone centralnie usługi zarządzania strategicznego. W ten sposób polska spółka pomniejsza dochód do opodatkowania w Polsce. Tymczasem w kraju gdzie ma siedzibę spółka zagraniczna stawka podatku dochodowego może być niższa aniżeli w Polsce, albo może ona tam korzystać ze zwolnień podatkowych. W efekcie końcowym dzięki przerzuceniu dochodów z Polski za granicę koncern pomniejszy kwotę płaconych podatków.

W przypadku przerzucania dochodów może też chodzić o odejście

od reguł rynkowych określających inne niż cena elementy transakcji. Przykładowo, może to dotyczyć terminu i warunków realizowania płatności za towar lub usługę czy też stosowanych przez sprzedawcę upustów lub skont.

Organy podatkowe przeciwdziałają przerwaniu dochodów poprzez korygowanie zawyżonej lub zaniżonej ceny lub innego sztucznie zniekształconego elementu transakcji stosownie do zasad wolnorynkowych stosowanych przez podmioty ze sobą niepowiązane.

## **Akty prawne regulujące przerzucanie dochodów**

Sposoby powiązań pomiędzy stronami transakcji, zasady ustalania, że doszło do przerzucenia dochodów oraz przesłanki powstania i realizacji obowiązku sporządzenia szczegółowej dokumentacji podatkowej są określone w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Listę krajów i terytoriów stosujących szkodliwe praktyki podatkowe zawiera natomiast rozporządzenie Ministra Finansów z dn. 11 grudnia 2000 r.

Ustalenie przez organ podatkowy, że kontrahent – zawierając transakcję z podmiotem z nim powiązany – zaniża lub nie wykazuje swoich dochodów do opodatkowania może skutkować oszacowaniem dochodów tego kontrahenta przez urząd skarbowy. Metody wykonania takiego szacunku określają przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dn. 10 października 1997 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen w transakcjach dokonywanych przez tych podatników.

Kwestii szacowania dochodów podmiotów powiązanych dotyczy również jeden z przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Mianowicie, na podstawie art. 17 tej ustawy organ podatkowy jest uprawniony wydać decyzję określającą wysokość obrotu z tytułu transakcji dokonanej przez podmioty powiązane, jeśli to powiązanie miało wpływ na

wysokość ceny transakcji.

Ponadto, regulacje zmierzające do ograniczenia zjawiska przerzucania dochodów zawierają przepisy zawartych przez Polskę z innymi państwami umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu. Jeden z przepisów tych umów definiuje przesłanki uznania przedsiębiorstw za wzajemnie powiązane oraz korekty zysków z transakcji zawartych przez takie przedsiębiorstwa. Natomiast przepisy tych umów dotyczące opodatkowania dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych zawierają postanowienia mające na celu ograniczenie tzw. „kupczenia umowami” („treaty shopping”). Zjawisko to polega na tym, że podatnicy nieuprawnieni do korzystania z ulgi przewidzianej w danej umowie w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, poprzez nieuczciwe praktyki, wykorzystują zapisy tej umowy minimalizując swoje obciążenie podatkowe.

Przykład: Umowa obowiązująca pomiędzy Polską jako krajem, w którym znajduje się siedziba spółki wypłacającej dywidendę („kraj źródła”) a krajem siedziby spółki – udziałowca (odbiorcy dywidendy) przewiduje opodatkowanie w Polsce (w kraju źródła) w wysokości 20% kwoty dywidendy. W takiej sytuacji udziałowiec poleca wypłacenie dywidendy nie do kraju, w którym ma siedzibę ale na rzecz spółki mającej siedzibę w kraju trzecim. Tymczasem umowa obowiązująca pomiędzy Polską a krajem trzecim całkowicie wyłącza opodatkowanie dywidendy w kraju źródła (to jest w Polsce). Udziałowiec unika zapłacenia w Polsce 20% ryczałtu.

## **Definicja podmiotów powiązanych i przerzucania dochodów**

Zgodnie z ustawami o podatkach dochodowych uznaje się, że ma miejsce powiązanie pomiędzy podmiotem krajowym a podmiotem zagranicznym wówczas, gdy jeden z tych podmiotów bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu, kontroli albo posiada udział w kapitale drugiego podmiotu. Ponadto takie powiązanie występuje wówczas, gdy osoba fizyczna (mająca

miejsce zamieszkania w Polsce bądź za granicą) lub osoba prawna (mająca siedzibę/zarząd w Polsce lub za granicą) w sposób bezpośredni lub pośredni bierze udział w zarządzaniu lub kontroli zarówno podmiotu krajowego, jak i zagranicznego, albo posiada udział kapitałowy w obu tych podmiotach.

Organ podatkowy musi dowieść, że podmioty powiązane dokonując transakcji, w sposób nieuprawniony, rzeczywiście pomniejszyły kwoty zgłoszonych do opodatkowania dochodów lub w ogóle ich nie wykazały. Przesłanki te są wyraźnie określone zarówno w odpowiednich przepisach ustawy o podatkach dochodowych, jak i w ustawie o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

Przykład: Jeśli ustalona przez podmioty powiązane cena za towar w danym okresie rozliczeniowym jest wprawdzie niższa od wartości rynkowej, ale rozbieżność ta jest podyktowana wyłącznie złą koniunkturą gospodarczą lub prowadzoną przez sprzedawcę towaru kampanią promocyjną, organ podatkowy nie ma podstaw do postawienia podatnikom zarzutu o przerzucanie dochodu.

## **Obowiązek sporządzenia szczegółowej dokumentacji podatkowej**

Podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązanymi zobowiązani są do przekazania organowi podatkowemu szczegółowej dokumentacji podatkowej w ciągu 7 dni od dnia doręczenia takiego żądania. Dotyczy to również sytuacji, gdy jedna ze stron transakcji ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. Omawiany tutaj obowiązek odnosi się do transakcji o znacznej wartości, to jest – co do zasady – do sytuacji, gdy łączna kwota wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza równowartość 50.000 EURO. Jednakże, w przypadku świadczenia usług, sprzedaży lub udostępnienia wartości niematerialnych ta graniczna kwota jest niższa i wynosi 30.000 EURO. Ustawodawca najbardziej liberalnie

podszedł do spółek o wysokiej kapitalizacji. Mianowicie, gdy wartość transakcji nie przekracza 20% kapitału zakładowego (akcyjnego) spółki, omawiany tutaj obowiązek powstaje dopiero w odniesieniu do transakcji na łączną kwotę powyżej 100.000 EURO.

Generalnie rzecz biorąc szczegółowa dokumentacja podatkowa musi zawierać informacje dotyczące: określenia funkcji podmiotów uczestniczących w transakcji, przewidywanych kosztów z nią związanych (a w przypadku umów dotyczących usług o charakterze niematerialnym – również spodziewanych korzyści), metody i sposobu kalkulacji zysków (ze wskazaniem ceny transakcyjnej) oraz przyjętej przez kontrahentów strategii gospodarczej.

Jeśli w efekcie przeprowadzonego oszacowania dochodu do opodatkowania i należnego podatku, organ podatkowy stwierdzi zaniżenie tego dochodu przez podatnika, wówczas – po bezskutecznym wezwaniu podatnika do złożenia szczegółowej dokumentacji – niezadeklarowany dochód będzie opodatkowany z zastosowaniem podwyższonej stawki podatku dochodowego w wysokości 50%.

## **Sposoby minimalizacji ryzyka**

Powiązani ze sobą podatnicy dokonujący wspólnych transakcji handlowych powinni w odpowiedni sposób zminimalizować ryzyko postawienia przez organy podatkowe zarzutu, że miało między nimi miejsce przerzucenie dochodów.

Okres do przygotowania szczegółowej dokumentacji podatkowej dotyczącej zawartych transakcji znacznej wartości wynosi tylko 7 dni od zgłoszenia przez urząd skarbowy żądania w tej sprawie. W związku z powyższym oraz wysokim stopniem złożoności dokumentacji, podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązanymi – praktycznie rzecz biorąc – powinni sporządzać ją na bieżąco. W ten sposób podatnicy w znacznym stopniu polepszą swoją pozycję w ewentualnym przyszłym sporze

z organem podatkowym.

W każdym przypadku, gdy podatnik zawiera transakcję z podmiotem powiązany, w szczególności w zakresie obrotu wartościami niematerialnymi (przykładowo dotyczy to: licencji na używanie znaku towarowego, sprzedaży praw autorskich do utworu) powinien on gromadzić dokumentację (tam gdzie to jest konieczne wraz z jej tłumaczeniem na język polski) potwierdzającą wykonanie transakcji w zakresie określonym w zawartej umowie. Niezbędne jest również pełne udokumentowanie przez podatnika, że kalkulacja ceny transakcyjnej i ustalenie innych elementów transakcji miało miejsce na warunkach rynkowych obowiązujących w czasie i miejscu spełnienia świadczenia. Przykładowo, polski podatnik powinien być w stanie wykazać i dowieść, że za usługę wykonaną na jego rzecz przez zagraniczny podmiot powiązany uiścił on cenę nie wyższą aniżeli cena za tego rodzaju usługę, która została zapłacona przez innych kontrahentów tego zagranicznego podmiotu. Oczywiście należy tutaj uwzględnić różnice co do czasu i miejsca wykonania porównywanych świadczeń.

Andrzej Dębiec

W serwisie [dyplom.com.pl](http://dyplom.com.pl) prezentujemy obronione prace dyplomowe, które mogą służyć za wzór do napisania własnej pracy - gdyby potrzebowali jeszcze Państwo konsultacji to polecamy stronę [pisanie prac](http://pisanieprac.com) - fachowa pomoc w pisaniu prac.