

**Zarządzanie ryzykiem
podatkowym w cenach
transferowych.
Obowiązki i ryzyka
sprawozdawcze**

Przedmowa

Kilkakrotne zmiany regulacji w zakresie cen transferowych jakie miały miejsce od 1.1.2017 r. oraz wprowadzenie z dniem 1.1.2019 r. obowiązków w zakresie raportowania czynności, uzgodnień jako schematy podatkowe spowodowały, że obowiązki sprawozdawczości podatkowej w tych zakresach wymagają większego zaangażowania przedsiębiorców oraz wiedzy podatkowej.

W dniu 30.9.2020 r. został wydany przez Ministerstwo Finansów zestaw pytań i odpowiedzi pod tytułem: TPR Informacja o cenach transferowych – pytania i odpowiedzi, wrzesień 2020, MF, która jest wersją finalną projektu z maja 2020 r. Ponieważ na dzień zakończenia niniejszej publikacji nie był jeszcze dostępny zestaw 104 pytań i odpowiedzi, nie zostały one uwzględnione na stronach niniejszej publikacji.

Niemniej warto zwrócić uwagę na kilka kluczowych kwestii z punktu widzenia ryzyka. W pytaniu 12 (w projekcie pytanie 11) znajduje się rekomendacja dotycząca sytuacji, gdy cena transferowa została ustalona na poziomie wykraczającym poza przedział wynikający z przeprowadzonej analizy porównawczej¹. Otóż, Ministerstwo Finansów proponuje aby taki przypadek opisać w sekcji F *Dodatkowe informacje* wskazując np. na ewentualną kompensatę korzyści, o której mowa w § 9 rozporządzenia Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2491 ze zm.). Innym czynnikiem mogącym mieć wpływ na nierynkową cenę mogą być uwarunkowania mikro- lub makroekonomiczne na rynku. Czy takie wyjaśnienia chronią podatnika w kontekście ewentualnych sankcji spenalizowanych w ustawie z 10.9.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 29 ze zm.)? Otóż, stosownie do art. 56c § 1 KKS, kto wbrew obowiązkowi poświadcza w oświadczeniu o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych informacje niezgodne ze stanem rzeczywistym, podlega karze grzywny

¹ W pytaniu 12 brakuje rozszerzenia na analizę zgodności, która jest jedną z dwóch formuł analizy cen transferowych obok analizy porównawczej.

do 720 stawek dziennych. Zatem, jeśli z informacji TPR wynika, że cena jest nierynkowa (będzie kompensowana zyskami przyszłych okresów w dopuszczalnym 3 letnim okresie) należy ująć w oświadczeniu dodatkową klauzulę informującą o nierynkowym charakterze danej transakcji kontrolowanej. Brak bowiem takiego zapisu w oświadczeniu nakłada na organ obowiązek zastosowania sankcji wynikającej z art. 56c KKS.

Kolejna kwestia dotyczy zagadnienia ujętego w pytaniu 34, zgodnie z którym w przypadku gdy w transakcji kontrolowanej jednorodnej z podmiotami powiązаныmi występują różnice (różne wolumeny transakcyjne, inne wskaźniki zastosowane do analizy porównawczej, różne metody szacowania cen zastosowane w dokumentacji *local file*) należy te wartości, indeksy podać łącznie dla wszystkich kontrahentów. Ponieważ schemat TPR nie przewiduje wyboru kilku metod, wskaźników do wybranej transakcji kontrolowanej należy kierować się zapisem zawartym w rozporządzeniu Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie informacji o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2487), w którym w pkt 4.1 Załącznika zaznaczono, że w takich przypadkach należy wypełnić kilkakrotnie sekcję E formularza TPR do tej samej transakcji kontrolowanej podając w poszczególnych częściach inne wartości, metody, wskaźniki.

Zastosowanie rekomendacji wynikających z odpowiedzi na pytania 12 i 34 z: TPR Informacja o cenach transferowych – pytania i odpowiedzi, wrzesień 2020, MF może zatem doprowadzić do wystąpienia ryzyk karnych skarbowych.

Dodatkowe zmiany wprowadzone przepisami ustaw „tarczowych” wprowadziły nowe terminy (ceny transferowe) i obowiązki (ponowne raportowanie schematów transgranicznych).

Ponadto zmiany w otoczeniu ekonomicznym wywołane stanem epidemii/pandemii wpłynęły na rentowność przedsiębiorstw.

Zmiana sytuacji ekonomicznej podmiotów gospodarczych i z tym związane wykorzystywanie pomocy publicznej (tarcze finansowe) również mają wpływ na poziom ryzyka w zarządzaniu relacjami wewnątrzgrupowymi ale także na zarządzanie relacjami wewnętrznymi (z pracownikami, akcjonariuszami).

W takim otoczeniu ekonomicznym przedsiębiorstwa zmuszone są do szczególnej dbałości o zabezpieczenie ryzyk związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. W szczególności przedsiębiorstwa działające w ramach grup kapitałowych narażone są na kontrole organów podatkowych w kontekście ewentualnych działań optymalizacyjnych. Dlatego tak istotne jest wprowadzenie narzędzi, procedur identyfikacji i zarządzania ryzykiem.

Przedmowa

Ryzyko rozumiane jako stan niepewności, bez względu na etap rozwoju przedsiębiorstwa oraz branżę w jakiej prowadzi działalność, dotyka niemal każdy podmiot gospodarczy.

Umiejętne i skuteczne zarządzanie ryzykiem pozwala na ograniczenie lub wyeliminowanie szeregu konsekwencji, w tym sankcji materialnych wynikających z regulacji ustaw o podatku dochodowym od osób prawnych/fizycznych, ustawy o podatku od towarów i usług oraz sankcji karnych skarbowych.

Podmioty działające w ramach grup kapitałowych, określone jako podmioty powiązane są narażone na podwójne ryzyko. Z jednej strony ryzyko zewnętrzne rynkowe, z drugiej strony ryzyko wewnątrzgrupowe. Opracowanie, wdrożenie i skuteczne monitorowanie procesów zachodzących w przedsiębiorstwie pozwala na uniknięcie sytuacji niespodziewanych (nadzwyczajnych), do których zaliczyć możemy stagnację rozwojową, zawieszenie działalności czy likwidację lub upadłość przedsiębiorstwa.

Niezbędnymi elementami macierzy zarządzania przedsiębiorstwem poza procedurami jest również czynnik ludzki. Właściwy dobór personelu umożliwi skuteczne prowadzenie polityki zmierzającej do zabezpieczenia interesów przedsiębiorstwa (akcjonariuszy, udziałowców, pracowników, wierzycieli).

Podmioty powiązane przeprowadzające transakcje wewnątrzgrupowe są narażone na szczególny rodzaj ryzyka związany z transferem dóbr niematerialnych, wartości niematerialnych, aktywów finansowych oraz wszelkiego rodzaju zdarzeń nie mieszczących się w definicji słownikowej wyrazu transakcja.

W celu wyeliminowania lub ograniczenia ryzyka właściwym jest posłużenie się taksonomią ryzyka. Proces zdefiniowania rodzajów ryzyk w przedsiębiorstwie pozwala na wybór właściwych narzędzi zarządzania ryzykiem. Zarządzanie ryzykiem dotyczące transakcji prowadzonych pomiędzy podmiotami powiązаныmi nie należy utożsamiać jedynie z obowiązkami wynikającymi z przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych/fizycznych oraz aktami wykonawczymi do tych ustawy ale również z regulacjami z zakresu schematów podatkowych oraz podatku u źródła.

W publikacji podjęto próbę identyfikacji i charakterystyki wybranych obszarów ryzyka podatkowego dotyczących transakcji dokonywanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

W rozdziale I sklasyfikowane zostało ryzyko w przedsiębiorstwie, rodzaje ryzyk jak również czynniki je kształtujące.

Rozdział II obejmuje opis kryteriów obowiązków sprawozdawczych dla podmiotów działających w grupach kapitałowych.

Przedmowa

W rozdziale III w szczególności zwrócono uwagę na problemy związane z prawidłową identyfikacją transakcji kontrolowanych o charakterze jednorodnym. Dodatkowo przedstawiono katalog ryzyk sprawozdawczych, ze szczególnym uwzględnieniem ryzyk wynikających z obowiązku raportowania transakcji oraz zdarzeń grupowych w formie informacji o cenach transferowych TPR, a także oświadczenia zarządu w kontekście klauzuli rynkowości transakcji.

Rozdział IV opisuje ryzyka pośrednie w cenach transferowych, do których zaliczamy prawidłowość wyboru metody szacowania cen transferowych, poprawność dokumentacji podatkowej *local file* oraz metodologię sporządzenia analizy cen transferowych.

Z kolei rozdział V odnosi się do ryzyk związanych ze zmianą otoczenia ekonomicznego. Korekta otoczenia ekonomicznego będąca następstwem dynamiki zmian wskaźników makroekonomicznych (indeks PMI, indeks CPI, stopa bezrobocia, produkt krajowy brutto) obliuguje podmioty powiązane do dodatkowych czynności mających na celu zabezpieczenie cen transakcyjnych. Wprowadzenie klauzul umownych wynikających m.in. z konieczności korekt struktury łańcucha dostaw czy też stosowne korekty populacji badawczej na potrzeby analizy porównawczej to tylko wybrane przykłady niezbędnych czynności jakie powinny zostać podjęte przez przedsiębiorstwa powiązane w dobie zmieniających się warunków rynkowych.

W rozdziale VI zwrócono uwagę na rodzaje ryzyk transakcyjnych. Scharakteryzowane zostały ryzyka występujące w transakcjach materialnych, usługowych oraz finansowych.

Podsumowanie rozdziałów II–VI znajduje się w rozdziale VII, w którym przedstawiona została macierz zarządzania ryzykiem.

Odrębnym zagadnieniem, które zostało opisane w rozdziale VIII są ryzyka podatkowe w kontekście przepisów ustawy ordynacja podatkowa odnoszące się do schematów podatkowych. Wprowadzone regulacje z dniem 1.1.2019 r. z obowiązkiem retrospektywnego raportowania zdarzeń po 25.6.2018 r. (schematy transgraniczne) oraz po 1.11.2018 r. (schematy krajowe) nałożyły szereg dodatkowych obowiązków sprawozdawczych m.in. na podmioty powiązane. Dodatkowo wprowadzony został na podmioty spełniające stosowne kryterium przychodowe lub kosztowe obowiązek sporządzania i wdrażania tzw. procedury wewnętrznej. Kolejnym obszarem ryzyka, które występuje w relacjach pomiędzy podmiotami powiązanymi z różnych jurysdykcji podatkowych są przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych/fizycznych nakładające obowiązek naliczania, pobierania podatku u źródła co zostało przedstawione w rozdziale IX.

Przedmowa

W rozdziale X omówiono narzędzia zabezpieczające przed powstaniem ryzyka podatkowego. Zwrócono uwagę w szczególności na weryfikację strony badanej (testowanej) w kontekście analizy porównawczej, korektę analizy porównawczej spowodowaną zmianą otoczenia ekonomicznego, analizę DEMPE (prawo do pobierania pożytków z tytułu wynagrodzenia za dobra niematerialne), kompensatę transakcji stanowiącą odpowiedź na klauzulę rynkowości transakcji kontrolowanych.

Ostatni XI rozdział opisuje możliwe sankcje materialne oraz karne skarbowe za naruszenie przepisów z zakresu obowiązków sprawozdawczych z zakresu cen transferowych.

Autor wyraża podziękowania *Katarzynie Korzeniewskiej* za wsparcie w zakresie korekty tekstu oraz konsultantom z Instytut Cen Transferowych za dyskusje i cenne uwagi. Źródłem wiedzy autora są również szkolenia z zakresu cen transferowych i schematów podatkowych, podczas których prowadzone były dyskusje z ich uczestnikami.

Ponadto wsparcie dla podmiotów powiązanych w ramach realizowanych projektów wielokrotnie identyfikowało niespotykane rozwiązania dotyczące rozliczeń wewnątrzgrupowych, co zostało odzwierciedlone na stronach poniższej publikacji.

Dziękuję również Wydawcy za okazane zainteresowanie poruszaną tematyką oraz cierpliwość i zaangażowanie w procesie edycyjnym.

Szczególne podziękowania należą się kierownictwu Departamentu Cen Transferowych i Wycen w Ministerstwie Finansów oraz uczestnikom spotkań w ramach Forum Cen Transferowych, podczas których prowadzone były bardzo interesujące dyskusje. Wiele z nich zostało zapisanych w rekomendacjach opracowanych i wydanych przez grupy robocze Forum Cen Transferowych. Podziękowania również dla autorów projektów aktów normatywnych z zakresu cen transferowych za możliwość uczestnictwa w konsultacjach podatkowych, które pozwoliły na dogłębne analizy wielu trudnych, a z drugiej strony interesujących zagadnień.

Warszawa, październik 2020

dr *Jarosław F. Mika*

[Przejdź do księgarni →](#)