

Ceny transferowe. Komentarz do rozporządzeń. Metody szacowania i analizy cen transferowych. Obowiązki sprawozdawcze. Strategia podatkowa. Schematy podatkowe MDR. Przykłady

Wydanie 2.

Przejdź do produktu na ksiegarnia.beck.pl

Część I. Komentarze do wybranych przepisów PDOPrU oraz OrdPU

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych

z dnia 15 lutego 1992 r. (Dz.U. Nr 21, poz. 86)

tekst jednolity z dnia 27 lipca 2020 r. (Dz.U. z 2020 r. poz. 1406)

(zm: Dz.U. 2019, poz. 2020, 1798; 2020, poz. 1565,
2123, 2122, 1492, 1106, 1065; 2021, poz. 11, 255)

(wyciąg)

(...)

Rozdział 1a. Ceny transferowe

Oddział 1. Przepisy ogólne

Art. 11a. [Objaśnienie wyrażeń ustawowych]

1. Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o:

- 1) cenie transferowej – oznacza to rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cenę, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy;
- 2) podmiocie – oznacza to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej oraz zagraniczny zakład;
- 3) podmiotach niepowiązanych – oznacza to podmioty inne niż podmioty powiązane;
- 4) podmiotach powiązanych – oznacza to:
 - a) podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot, lub
 - b) podmioty, na które wywiera znaczący wpływ:
 - ten sam inny podmiot lub
 - małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot, lub
 - c) spółkę niemającą osobowości prawnej i jej wspólników, lub
 - d) podatnika i jego zagraniczny zakład, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej – spółkę kapitałową wchodzącą w jej skład i jej zagraniczny zakład;
- 5) powiązaniach – oznacza to relacje, o których mowa w pkt 4, występujące pomiędzy podmiotami powiązanyymi;
- 6) transakcji kontrolowanej – oznacza to identyfikowane na podstawie rzeczywistych zachowań stron działania o charakterze gospodarczym, w tym przypisywanie dochodów do zagranicznego zakładu, których warunki zostały ustalone lub narzucone w wyniku powiązań;
- 7) uprzednim porozumieniu cenowym – oznacza to uprzednie porozumienie cenowe w rozumieniu art. 81 pkt 1 ustawy z dnia 16 października 2019 r. o roz-

strzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. poz. 2200).

2. Przez wywieranie znaczącego wpływu, o którym mowa w ust. 1 pkt 4 lit. a i b, rozumie się:

- 1) posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25%:
 - a) udziałów w kapitale lub
 - b) praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub
 - c) udziałów lub praw do udziału w zyskach lub majątku lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych, lub
- 2) faktyczną zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, lub
- 3) pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia.

3. Posiadanie pośrednio udziału lub prawa, o którym mowa w ust. 2 pkt 1, oznacza sytuację, w której jeden podmiot posiada w drugim podmiocie udział lub prawo za pośrednictwem innego podmiotu lub większej liczby podmiotów, przy czym wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa odpowiada:

- 1) wielkości udziału albo prawa łączącego dowolne dwa podmioty spośród wszystkich podmiotów uwzględnianych przy ustalaniu posiadania pośrednio udziału lub prawa – w przypadku gdy wszystkie wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są równe;
- 2) najniższej wielkości udziału lub prawa łączącego podmioty, pomiędzy którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana – w przypadku gdy wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są różne;
- 3) sumie wielkości posiadanych pośrednio udziałów lub praw – w przypadku gdy podmioty, pomiędzy którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana, łączy więcej niż jeden posiadany pośrednio udział lub prawo.

4. Jeżeli pomiędzy podmiotami występują relacje, które nie są ustanawiane lub utrzymywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, w tym mające na celu manipulowanie strukturą właścicielską lub tworzenie cyrkularnych struktur właścicielskich, to podmioty, pomiędzy którymi występują takie relacje, uznaje się za podmioty powiązane.

1. Uwagi wstępne

1. Uwagi ogólne. Przepisy wprowadzające, które znajdują się w oddziale 1 PDOPrU, obejmują definicje z zakresu cen transferowych oraz redefinicję podmiotów powiązanych. Szczególna zmiana nastąpiła w sposobie identyfikacji podmiotów uznanych za powiązane poprzez rozszerzenie struktury podmiotów uznanych za powiązane z wykorzystaniem nowego pojęcia: „znaczący wpływ”. Rozszerzenie katalogu podmiotów powiązanych wynika przede wszystkim z analizy ustawodawcy otoczenia biznesowego ostatnich 3 lat po uchwaleniu PDOPrU, w którym rozpoznano nowe struktury właścicielskie wykorzystywane do optymalizacji podatkowej wewnątrz grup kapitałowych.

Ponadto zamieniono niedoprecyzowaną definicję transakcji oraz zdarzeń jednego rodzaju definicją transakcji kontrolowanej obejmującej wszelkie działania o charakterze gospodarczym na podstawie faktycznych zachowań stron transakcji. Celem wprowadzenia nowej definicji było przede wszystkim objęcie transakcją kontrolowaną wszelkich działań o charakterze handlowym, kapitałowym, finansowym i usługowym, a także takich czynności jak restrukturyzacja działalności, umowy o podziale kosztów (CCA), umowy spółki osobowej, umowy o współpracy oraz umowy *cash pooling*, czyli umowy o zarządzanie płynnością, które w stanie prawnym do 31.12.2018 r. budziły wątpliwości interpretacyjne w kontekście uznania ich za transakcje lub zdarzenia.

Cena transferowa to wynik ustalony lub narzucony w ramach relacji pomiędzy podmiotami powiązаныmi, przez silniejszą stronę, wyrażony w nominale lub wskaźniku finansowym (rentowność). Aby cena transakcji była uznana za rynkową, miernik transakcji powinien odpowiadać jakiegokolwiek wartości z przedziału ustalonego jako rynkowy na podstawie dostępnych danych (transakcje z podmiotami niezależnymi, analiza porównawcza, raporty, opracowania itp.).

2. Definicje w literaturze

1. Definicja ceny transferowej. Cena transferowa jest terminem stosowanym w literaturze przedmiotu, jednak do 31.12.2018 r. nie została zdefiniowana w żadnej z polskich ustaw. W literaturze ceny transferowe do 1.1.2019 r. rozumiane były jako „ceny ustanowione przez korporacje międzynarodowe w tzw. wymianie wewnątrz korporacyjnej, tj. w transakcjach eksportowo-importowych między filiami a ich przedsiębiorstwem macierzystym”¹ lub „cenę ustaloną przez zakład sprzedający, wydział bądź spółkę-córkę przedsiębiorstwa wielonarodowego na produkt lub usługę dostarczaną do zakładu, wy-

¹ E. Najlepszy, *Finanse*, s. 284.

działu bądź spółki-córki tego samego przedsiębiorstwa”², czy też 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”³. *S. Sojak*⁴ z kolei wskazuje na dwa kryteria determinujące ustalanie ceny transferowej:

- 1) cena ta powinna przynieść przedsiębiorstwu maksymalny zysk;
- 2) powinna być wykorzystana do oceny efektywności działania centrów odpowiedzialności za koszty i zysk.

Odminną definicję ceny transferowej sformułowali *W. Samuelson* i *S. Marks*⁵. Jedy-
na legalna definicja ceny transferowej została wdrożona w 2005 r. do słowniczka OrdPU jako tzw. cena transakcyjna⁶. Zgodnie z art. 3 pkt 10 OrdPU przez cenę transakcyjną do 31.12.2018 r. rozumiano „cenę przedmiotu transakcji zawieranej pomiędzy podmiotami powiązаныmi w rozumieniu przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku od towarów i usług”.

2. Definicja ceny transferowej w przepisach OECD. Definicję ceny transferowej można znaleźć również w przepisach OECD. Zgodnie z definicją zawartą w Wytucznych OECD, ceny transferowe to ceny stosowane w rozliczeniach pomiędzy podmiotami powiązаныmi⁷. Ceny transferowe zwane są również cenami wewnętrznymi, a istotą procesu ekonomicznego, w którym występują ceny wewnętrzne, jest sprzedaż wewnętrzna, czyli nabywanie po określonych cenach przez jedne podmioty wewnętrzne produktów innych podmiotów wewnętrznych⁸ lub wzajemne nabywanie usług, w szczególności wyspecjalizowanych usług niematerialnych (usługi zarządzania, usługi wsparcia technicz-

² *S. Sojak*, Ceny transferowe, s. 145.

³ *M.S. Lyons* (red.), Międzynarodowy, s. 500.

⁴ *S. Sojak*, Rachunkowość, s. 756.

⁵ *W. Samuelson*, *S. Marks*, *Ekonomia*, s. 315. Według autorów cena transferowa jest to cena wyznaczana przez wydział sprzedający dany wyrób innemu wydziałowi w obrębie tego samego przedsiębiorstwa. Przytoczona definicja jest definicją zawężającą, która nie uwzględnia cen stosowanych przez podmioty gospodarcze należące do grupy kapitałowej i dokonujących transakcji między sobą. Wydział produkujący wyrób i przekazujący ten wyrób na potrzeby kolejnego wydziału do produkcji finalnej towaru powinien dążyć do ustalenia wewnętrznej ceny transferowej na poziomie równym jego krańcowemu kosztowi produkcji. Zastosowanie takiego mechanizmu kalkulacji ceny pozwala wydziałowi odbierającemu wyrób na doliczenie do ceny, po jakiej otrzymał wyrób, stosownej marży, tak aby osiągnąć spodziewany zysk przy założeniu osiągnięcia rynkowej konkurencyjności cenowej.

⁶ Zdefiniowanie ceny transakcyjnej w OrdPU nie wynikało z potrzeby doprecyzowania po wielu latach obowiązujących w ustawach przepisów dotyczących cen transferowych, a było efektem wprowadzenia od 1.1.2006 r. Działu IIa OrdPU zatytułowanego „Porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych”.

⁷ Wytuczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych, Raport Komitetu Spraw Podatkowych OECD (OECD Committee on fiscal affairs report) według stanu na 1.7.1995 r., Warszawa 2004, s. P-III.

⁸ *A. Jaruga*, *W. Nowak*, *A. Szychta*, *Rachunkowość*, s. 483.

nego) oraz usług finansowych [m.in. pożyczki wewnątrzgrupowe, systemy zarządzania płynnością finansową (ang. *cash pooling* oraz *netting*), gwarancje/poręczenia bankowe].

3. Definicja ceny transferowej w podręczniku ONZ. Odmianą zawężającą definicję ceny transferowej odnajdziemy w podręczniku o cenach transferowych ONZ⁹. Jest ona definiowana jako cena transakcji transgranicznych pomiędzy podmiotami powiązanymi, cena za produkt, składnik aktywów lub usługę. Proces ustalenia właściwej ceny rynkowej zazwyczaj obejmuje następujące kroki:

- 1) analizę porównywalności,
- 2) wycenę transakcji,
- 3) wycenę transakcji łączonych i oddzielnych,
- 4) wyznaczenie przedziału lub punktu z przedziału,
- 5) wybór okresu badawczego (kilkuletniego; zazwyczaj 3–5 letni),
- 6) zastosowanie korekt z tytułu uzyskiwanych korzyści lokalizacyjnych podmiotów,
- 7) zastosowanie korekt porównywalności,
- 8) wprowadzenie wyceny celnej.

4. Wybrane mechanizmy optymalizacyjne. Cena transferowa, jaka zostaje ustalona przez podmioty powiązane, w niektórych przypadkach ma na celu doprowadzenie do zminimalizowania obciążeń podatkowych grupy kapitałowej. Do tego celu podmioty powiązane wykorzystują szereg mechanizmów optymalizacyjnych. Do wybranych z nich należy:

- 1) sterowanie poziomem ceny w transakcjach dokonywanych przez 2 podmioty powiązane, działające w różnych jurysdykcjach podatkowych (w różnych państwach); celem takiego ustalania ceny jest przerwianie wyniku finansowego do kraju o względnie niższej stawce podatkowej i tym samym ponoszenie niższych zobowiązań podatkowych;
- 2) sterowanie poziomem ceny w transakcjach dokonywanych przez 2 podmioty powiązane działające na terenie jednego państwa; tego rodzaju optymalizacja podatkowa polega na przesunięciu w czasie zobowiązań z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku VAT, w sytuacji kiedy jeden z podmiotów dokonuje rozliczeń podatkowych w cyklach miesięcznych, a drugi z podmiotów w cyklach kwartalnych;
- 3) sterowanie poziomem ceny w transakcjach dokonywanych pomiędzy podmiotem działającym w konkurencyjnym otoczeniu rynkowym a podmiotem mającym swoją siedzibę w specjalnej strefie ekonomicznej; w takim przypadku przedsiębiorstwa dążą do optymalnego wykorzystania puli pomocy publicznej przysługującej podmiotowi prowadzącemu działalność na terenie specjalnej strefy ekonomicznej;

⁹ Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, United Nations, New York 2017, pkt 1.1.6., s. 2, pkt 1.1.10, s. 4.

- 4) przeprowadzanie transakcji wzajemnego wsparcia finansowego w formie udzielania pożyczek na rozwój działalności zamiast zwiększania kapitału zakładowego spółki; tego typu finansowanie, jeśli nie podlega normom tzw. cienkiej kapitalizacji¹⁰, umożliwia podmiotowi otrzymującemu wsparcie finansowe zmniejszenie zobowiązania podatkowego dzięki uznaniu wypłaconych na rzecz podmiotu pożyczkodawcy odsetek, które zgodnie z przepisami PDOPrU stanowią koszt uzyskania przychodu, wpływając na wysokość wyniku podatkowego przedsiębiorstwa, a w konsekwencji na wysokość obciążenia podatkowego.

Organy podatkowe/skarbowe większości krajów świata identyfikują na potrzeby prowadzonych kontroli transakcje dokonywane pomiędzy podmiotami powiązаныmi w grupie kapitałowej jako transakcje odbiegające w swych warunkach (ceny, terminy zapłaty, formy płatności) od rynku. Zgodnie ze statystykami organów kontrolnych wielu państw – członków OECD, nie stwierdzono, aby tego typu zachowania były praktykowane przez grupy kapitałowe na dużą skalę. Jednak grupy kapitałowe, w skład których wchodzi kilkanaście, a niejednokrotnie kilkadziesiąt podmiotów powiązanych, wykorzystują wzajemne związki w celu maksymalizacji zysku. Przyczyn stosowania cen transferowych we wzajemnych wewnętrznych transakcjach wewnątrzgrupowych jest wiele. Oto najczęstsze z nich:

- 1) oszczędność na kosztach;
- 2) dążenie do osiągnięcia przewagi konkurencyjnej;
- 3) kształtowanie wyniku finansowego na potrzeby transakcji fuzji, przejęć podmiotów gospodarczych;
- 4) optymalizacja obciążeń podatkowych uczestników grupy kapitałowej;
- 5) wzrost efektywności funkcjonowania przedsiębiorstwa.

5. Cena transferowa a niższa cena zakupu. W wyniku stosowania cen transferowych pomiędzy podmiotami powiązаныmi należącymi do jednej grupy kapitałowej przedsiębiorstwa nabywające surowce, towary, produkty, półprodukty, prefabrykaty korzystają z niższych cen zakupu, jakie oferują im podmioty powiązane (w porównaniu z cenami, jakie są w danym czasie stosowane przez podmioty niezależne na rynku). Dzięki zastosowaniu mechanizmu niższych cen nabywający towary lub usługi niematerialne ma możliwość rozwoju działalności gospodarczej i tym samym wejścia na rynek jako nowy gracz. W takim przypadku spółka nabywająca towary lub usługi nie korzysta w sposób bezpośredni z przywilejów optymalizacji podatkowej możliwych do zastosowania na gruncie przepisów o cenach transferowych. Korzysta jednak z preferencji biznesowych (niższe koszty zakupu/wytworzenia towaru/usługi).

¹⁰ Cienka kapitalizacja jest pojęciem unormowanym przez prawo podatkowe. Polega na restrykcjach dotyczących zaliczania części odsetek wypłacanych przez pożyczkobiorcę na rzecz pożyczkodawcy do kosztów uzyskania przychodów. Więcej zob. *J.F. Mika*, *Ceny*, s. 209–215.

6. Cena transferowa a przewaga konkurencyjna. Drugą z przyczyn stosowania cen transferowych jest dążenie do osiągnięcia przewagi konkurencyjnej w:

- 1) transakcjach opartych na przetargach/zamówieniach publicznych; wykorzystywanie związku gospodarczego jest stosowane w przetargach, przed ogłoszeniem których dochodzi do zapytań przetargodawców o przygotowanie, np. SIWZ (Specyfikacji istotnych warunków zamówienia); w sytuacji kiedy podmiot bierze udział w przygotowaniu SIWZ, nie może tym samym uczestniczyć w przetargu; zatem podmioty, działając w grupach kapitałowych, mają możliwość uczestniczenia zarówno w projektach dotyczących przygotowania SIWZ, jak i w samym przetargu jako niezależne podmioty gospodarcze;
- 2) negocjacjach z dostawcami/nabywcami; podmioty powiązane są na etapie negocjacji cen z nabywcami/dostawcami na uprzywilejowanej pozycji z uwagi na możliwość korzystania z efektu skali.

7. Cena transferowa a wynik finansowy. Trzecią z przyczyn stosowania cen transferowych jest kształtowanie wyniku finansowego na potrzeby transakcji fuzji, przejęć, łączenia się podmiotów gospodarczych (ang. *Mergers & Acquisitions* – M&A). Przed planowaną transakcją połączenia podmiotu z innym graczem rynkowym podmiot działający w grupie kapitałowej korzysta z przywileju, jakim jest możliwość przeprowadzania transakcji z innymi podmiotami powiązanymi mającymi na celu poprawę wyniku finansowego przedsiębiorstwa. Kolejną przyczyną jest optymalizacja obciążeń podatkowych grupy kapitałowej. Narzędzie wykorzystujące podatkowe mechanizmy optymalizacyjne jest jednym z najczęściej stosowanych narzędzi, zmierzającym do maksymalizacji zysku przez przedsiębiorstwa powiązane. Przykładem może być wspomaganie działalności podmiotu pożyczkami od innych podmiotów z grupy zamiast podwyższanie kapitału zakładowego podmiotu. Korzyścią podatkową jest mniejsze obciążenie podatkowe w postaci zaliczenia wypłacanych pożyczkodawcy odsetek do kosztów podatkowych, przy założeniu, że podmiot otrzymujący wsparcie finansowe nie wchodzi w unormowania tzw. niedostatecznej kapitalizacji.

Wzrost efektywności funkcjonowania przedsiębiorstwa jako ostatnia z wymienionych przyczyn przejawia się w dążeniu do maksymalizacji zysku przedsiębiorstwa, zmotywaniu kadry zarządzającej do efektywnego działania, wreszcie w zmniejszaniu wydatków, w tym zmniejszaniu opłat administracyjnych, opłat celnych i obciążeń podatkowych¹¹.

Stosowanie cen transferowych przez przedsiębiorstwa należące do korporacji narodowych wynika w głównej mierze z korzyści opisanych wyżej. W tabeli 1, przedstawiona została liczba przedsiębiorstw stosujących ceny transferowe.

¹¹ *W. Czekon, Ceny, s. 28.*

Tabela 1. Liczba przedsiębiorstw ponadnarodowych stosujących ceny transferowe (w procentach)

Kraj pochodzenia	Liczba firm stosujących ceny transferowe
Stany Zjednoczone	92%
Kanada	85%
Wielka Brytania	79%
Japonia	73%

Źródło: A. Zaorska (red.), Korporacje międzynarodowe w Polsce, s. 200.

8. Ceny transferowe a wynik finansowy. Ceny transferowe są bardzo często stosowanym narzędziem manipulowania wynikiem finansowym¹². Przedsiębiorstwa wielonarodowe często zawierają transakcje, których nie zawarłyby przedsiębiorstwa niezależne. Ponadto uzgodnione lub narzucone ceny transakcji między podmiotami powiązаныmi, czyli ceny transferowe, nierzadko odbiegają od cen wolnorynkowych. Transakcje z podmiotami powiązаныmi mogą mieć znaczący wpływ na pozycję finansową oraz wynik finansowy jednostki. Innymi słowy, wskutek zawieranych transakcji wewnętrznych jednostka wchodząca w skład korporacji osiąga wynik finansowy zupełnie inny od tego, który osiągałaby, gdyby była niezależna¹³. Ceny stosowane przez podmioty powiązane we wzajemnych relacjach ustalane są w zależności od celu danej transakcji oraz rodzaju kalkulacji kosztów transakcyjnych.

9. Rodzaje cen transferowych. Na podstawie dotychczas przeprowadzonych badań¹⁴ oraz na podstawie literatury przedmiotu uznano, że podmioty powiązane stosują 3 rodzaje cen¹⁵:

- 1) ceny oparte na kosztach;
- 2) ceny rynkowe;
- 3) ceny negocjowane.

10. Ceny oparte na kosztach stosowane są przede wszystkim przez podmioty mające siedziby w państwach, w których unormowania w zakresie cen transferowych zostały implementowane stosunkowo wcześniej (w latach 80. lub na początku lat 90. XX w.). Do tej grupy krajów należą m.in. Stany Zjednoczone, Kanada, Japonia, Australia (kraje należące do Stowarzyszenia administracji podatkowych krajów Pacyfiku; ang. *The Pa-*

¹² P. Kabalski, Pomysłowa rachunkowość, s. 47, przyp. 35.

¹³ *Ibidem*, s. 47, przyp. 36.

¹⁴ Badania przeprowadzone zostały przez Międzynarodową Grupę Roboczą Ekspertów do spraw Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Sprawozdawczości (ISAR) przy UNCTAD wśród 261 korporacji transnarodowych ze Stanów Zjednoczonych, Kanady, Japonii, Wielkiej Brytanii i Niemiec.

¹⁵ P. Kabalski, Ceny, s. 48, przyp. 38.

cific Association of Tax Administrator's – PATA). Ceny transferowe bazujące na kosztach mogą być oparte, w zależności od rodzaju transakcji, na kosztach całkowitych, na kosztach stałych lub na kosztach zmiennych. Jeśli cena transferowa zostanie ustalona na podstawie kosztów całkowitych, oznacza to, że bazą ceny jest suma całkowitych kosztów wytworzenia przedmiotu transferu, powiększona o narzut zysku (w założeniu narzut zysku powinien odpowiadać poziomowi, jaki stosują podmioty niepowiązane)¹⁶. Koncepcja obliczania ceny transferowej jedynie na podstawie kosztów stałych wydaje się wadliwa. Wynika to z faktu, iż na poziom ceny wpływają w dużym stopniu koszty zmienne. Jeżeli ustalona cena transferowa jest z punktu widzenia oddziału-odbiorcy (lub siostrzanej spółki powiązanej) zbyt wysoka (czyli mniejsza prognozowany przychód netto), to taki oddział (spółka zależna) podejmie decyzję o wstrzymaniu zakupów u dostawcy wewnętrznego. Jednak pomimo wstrzymania produkcji w krótkim okresie oddział-dostawca nadal będzie ponosił koszty stałe¹⁷. Utrzymanie niewykorzystanych mocy produkcyjnych będzie oznaczało stratę dla oddziału przedsiębiorstwa (spółki zależnej). Zatem przedsiębiorstwa kalkulujące ceny transferowe na podstawie kosztów stałych mogą w dłuższej perspektywie czasu nie być atrakcyjne dla podmiotów zależnych, które będą poszukiwały dostawców na rynku zewnętrznym¹⁸.

Ostatnią z baz kosztowych stosowanych przez przedsiębiorstwa wielonarodowe do kalkulacji są koszty zmienne. Zastosowanie zmiennych kosztów do kalkulacji ceny wewnętrznej jest uzasadnione przede wszystkim dla jednorazowych bądź dodatkowych zamówień¹⁹, ponieważ transakcyjny poziom marży, odbiegający od poziomu rynkowego, może doprowadzić do sytuacji, w której marża nie zagwarantuje sprzedawcy pokrycia stałych kosztów transakcyjnych. Z drugiej strony, w przypadku marży znacznie odbiegającej od poziomu marży rynkowej (w szczególności, gdy przekroczony zostanie poziom III kwartyła marż rynkowych) poziom ceny zakupu dla przedsiębiorstwa powiązanego może okazać się nieopłacalny i tym samym może zdecydować o wycofaniu się podmiotu powiązanego (kupującego) z transakcji.

11. Ceny rynkowe. Kolejnym rodzajem cen są ceny rynkowe, które wyznaczone są przez podmioty na podstawie rynkowej analizy porównawczej (ang. *benchmark study*). Przedsiębiorstwo ustala poziom ceny na bazie cen stosowanych przez podmioty działające na rynku w tej samej branży. Przedsiębiorstwa opierające swoje transakcje na cenach rynkowych to głównie przedsiębiorstwa z siedzibami w państwach, które wprowa-

¹⁶ A. Jaruga, P. Kabalski, A. Szycha, Rachunkowość, s. 446.

¹⁷ *Ibidem*.

¹⁸ Przy założeniu, że na decyzję nie będzie wpływała wewnętrzna polityka grupy. Jeśli zatem przedsiębiorstwo powiązane będzie mogło samodzielnie decydować o wyborze oferenta (dostawcy), wówczas dotychczasowy dostawca opierający wycenę swoich produktów lub usług na kosztach całkowitych, przyjmując pozycję pasywną, zmuszony będzie albo do zaprzestania współpracy z odbiorcą grupowym, albo do rewizji swojej kalkulacji ceny.

¹⁹ A. Jaruga, P. Kabalski, A. Szycha, Rachunkowość, s. 449.

dziły do swoich ustawodawstw przepisy regulujące transakcje dokonywane pomiędzy podmiotami powiązаныmi na przełomie lat 80. i 90. XX w.²⁰

12. Ceny negocjowane to trzecia grupa cen transferowych. Jest to rodzaj cen szczególnie narażonych na ryzyko ich zakwestionowania. Stosują je przede wszystkim podmioty powiązane w krajach, w których unormowania cen transferowych zostały wprowadzone na przełomie lat 80. i 90. XX w. Ceny negocjowane, ustalane na potrzeby celu transakcyjnego, znacznie odbiegają od cen rynkowych powszechnie wprowadzanych przez przedsiębiorstwa konkurencyjne. Istotą stosowania tego rodzaju cen jest dążenie do maksymalizacji zysku grupy kapitałowej przede wszystkim poprzez przerzucanie dochodów pomiędzy różnymi jurysdykcjami podatkowymi. Ceny negocjowane mają za zadanie zmniejszenie obciążeń podatkowych członków grup kapitałowych. W wyniku tak prowadzonych mechanizmów optymalizacyjnych przedsiębiorstwa je stosujące narażone są na ryzyko zakwestionowania poziomu stosowanych cen i tym samym na doszacowanie dodatkowego sankcyjnego zobowiązania podatkowego. W tabeli 2 przedstawiona została struktura stosowania trzech rodzajów cen transferowych w wybranych krajach na podstawie badań przeprowadzonych przez Międzynarodową Grupę Roboczą Ekspertów do spraw Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Sprawozdawczości (ISAR) przy UNCTAD wśród 261 korporacji transnarodowych ze Stanów Zjednoczonych, Kanady, Japonii, Wielkiej Brytanii i Niemiec.

Tabela 2. Stosowane metody ustalania cen transferowych

Metoda szacowania ceny transferowej	Stany Zjednoczone	Kanada	Japonia	Wielka Brytania	Niemcy
Cena rynkowa	36%	64%	41%	36%	33%
Kosztowa	35%	25%	18%	21%	17%
Negocjowana	15%	4%	38%	36%	39%
Inne	14%	7%	3%	7%	11%

Źródło: T. Kamińska-Blichowska, Ceny transferowe, s. 9.

13. Ceny transferowe narzucone. Poza wymienionymi trzema rodzajami cen transferowych praktyka działalności przedsiębiorstw powiązanych, zarówno krajowych grup kapitałowych, jak i przedsiębiorstw wielonarodowych, wskazuje na stosowanie przez podmioty powiązane czwartego rodzaju cen wewnętrznych, jakim są ceny transferowe narzucone. Zidentyfikowany dodatkowy rodzaj cen ma zastosowanie wówczas, gdy globalna polityka cen transferowych wyznacza cele zmierzające do optymalizacji podat-

²⁰ T. Kamińska-Blichowska, Ceny, s. 9.

kowej wybranych podmiotów powiązanych poprzez transfer zobowiązań podatkowych z kraju o wysokim poziomie podatku dochodowego od osób prawnych do jurysdykcji podatkowej o znacznie niższej stawce podatku dochodowego od osób prawnych. Ceny transferowe narzucone mają zastosowanie w szczególności do transakcji o charakterze niematerialnym, które, pomimo że narażone są na większe ryzyko ich zakwestionowania przez organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej, stwarzają większe możliwości do świadczenia usług (usługi zarządcze, marketingowe, reklamowe, doradcze itp.) po cenach nieodpowiadających zasadzie długości ramienia.

14. Zasada długości ramienia (*arm's lenght*). W celu ograniczenia w stosowaniu tego narzędzia przez podmioty powiązane 25.1.2011 r. wydany został komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego²¹ rekomendujący państwom członkom OECD wprowadzenie do swoich ustawodawstw rozwiązań prawnopodatkowych dotyczących zasad dokumentowania transakcji niematerialnych. Zgodnie z tym komunikatem znowelizowane zostało rozporządzenie Ministra Finansów²² ograniczające podmiotom powiązanim świadczenie usług wewnątrzgrupowych odbiegających znacznie od cen rynkowych.

Problem przeliczania dochodów w krajach członkach OECD pojawił się na szerszą skalę w latach 70. XX w. Odpowiedzią na rosnące zagrożenia przeliczania obciążeń podatkowych było opracowanie w 1979 r. przez Komisję Spraw Podatkowych OECD sprawozdania: „Wycena transferu i przedsiębiorstwa wielonarodowe”. W dokumencie tym po raz pierwszy została sformułowana i zdefiniowana zasada długości ramienia²³. Z uwagi na fakt, iż o alokacji osiągniętych przez przedsiębiorstwa zysków w gospodarce wolnorynkowej decydują rynkowe mechanizmy popytu i podaży, zasada długości ramienia została wprowadzona do przepisów krajów członkowskich OECD, aby za jej pomocą weryfikować (kontrolować), czy ceny stosowane przez podmioty powiązane działające w grupach kapitałowych odpowiadają cenom rynkowym. Zasada ta postuluje, aby podmioty funkcjonujące w strukturze przedsiębiorstw powiązanych działały z innymi podmiotami powiązanymi z grupy, trzymając kontrahenta na długość ramienia, czyli na odpowiedni (rynkowy) dystans.

Istota powyższej zasady wyraża się w tym, aby przedsiębiorstwa powiązane układały stosunki handlowe wewnątrz grupy kapitałowej w taki sposób, jak czyniłyby to pod-

²¹ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno -Społecznego w sprawie prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych w okresie od kwietnia 2009 r. do czerwca 2010 r. i związanych z nimi propozycji: 1. Wytucznych w sprawie usług o niskiej wartości dodanej świadczonych wewnątrz grup, i 2. Potencjalnych podejść do spraw trójstronnych poza UE, COM (2011) 0026 końcowy.

²² Rozporządzenie Ministra Finansów z 17.6.2013 r. zmieniające rozporządzenie 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. z 2013 r. poz. 768).

²³ Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, OECD, Paris 1979, s. 7.

mioty niezależne funkcjonujące na danym rynku w tym samym czasie. Zatem przedsiębiorstwa powiązane powinny przeprowadzać transakcje oparte na takich warunkach, jakie stosują inne podmioty niezależne lub na warunkach, jakie stosują wobec podmiotów trzecich.

Zasada długości ramienia ma za zadanie utrudnić przedsiębiorstwom powiązanim stosowanie cen sprzedawanych/kupowanych towarów, surowców czy usług odbiegających od warunków ukształtowanych przez rynek.

Zasada *arm's length* została implementowana do Wytycznych OECD w 1995 r. Przed opublikowaniem tych wytycznych, poza wspomnianym raportem z 1979 r., Komisja Spraw Skarbowych OECD sporządziła kolejny raport w 1984 r. Jedną z przesłanek do sporządzenia raportu w 1979 r. było wydanie w 1968 r. przez amerykańskie Ministerstwo Skarbu wytycznych w odniesieniu do poszczególnych rodzajów transakcji pomiędzy spółkami powiązanimi²⁴. Raport OECD z 1979 r. zawierał niżej wymienione wskazania²⁵:

- 1) punktem wyjścia raportu jest badanie rzeczywistej transakcji, nie zaś transakcji, która mogłaby być jej substytutem;
- 2) zasada długości ramienia jest najwłaściwszym sposobem, który może być zaadaptowany w celu korekty zysków osiągniętych przez przedsiębiorstwa powiązane;
- 3) zagadnienia związane z cenami transferowymi powinny być rozpatrywane w oderwaniu od problematyki nadużycia czy obejścia prawa, pomimo że przerzucanie dochodów dzięki stosowaniu cen transferowych może być wykorzystywane do osiągnięcia wspomnianych celów;
- 4) regulacje w zakresie cen transferowych powinny, z jednej strony, umożliwić krajowym władzom podatkowym podejmowanie działań zmierzających do ochrony wielkości wpływów podatkowych, z drugiej strony zaś, nie mogą prowadzić do podwójnego opodatkowania przedsiębiorstw powiązanych;
- 5) idealną metodą, na podstawie której należy dokonywać korekty zysków, jest metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej;
- 6) w przypadku niemożności zastosowania metody porównywalnej ceny niekontrolowanej należy zastosować albo metodę rozsądnej marży (inaczej zwaną metodą koszt plus), albo metodę ceny odsprzedaży;
- 7) dopuszczenie innych metod szacowania zysków niż wymienione w raporcie jest niedopuszczalne;
- 8) metody stosowane w celu szacowania dochodów spółek zależnych (globalna i według formuł) nie powinny znaleźć zastosowania, jeżeli nie są zgodne z postanowieniami art. 7 i 9 MK OECD, czyli nie odpowiadają regułom podziału zysków i kosztów opisanych w tych artykułach;

²⁴ H. Hamaekers, K. Holmes, J. Gluchowski, T. Kardach, W. Nykiel, Wprowadzenie, s. 188.

²⁵ *Ibidem*, s. 189–190.

- 9) w każdym przypadku konieczne jest rozpoczęcie ustalania ceny od analizy funkcjonalnej;
- 10) polityka w zakresie cen transferowych stosowana przez wielonarodowe przedsiębiorstwa może być w rzeczywistości zorientowana na ceny rynkowe.

Z kolei raport OECD z 1984 r. zawierał wytyczne w zakresie sposobów i metod alokacji kosztów zarządu i usług świadczonych przez podmioty powiązane. Dotyczył on:

- 1) definicji kosztów udziału w spółce;
- 2) opisu bezpośrednich i pośrednich metod przypisywania kosztów, w szczególności metod dotyczących podziału kosztów (ang. *cost-sharing methods*), na podstawie których należy określić marże w przypadku metod opartych na kosztach²⁶.

15. Zasada długości ramienia w MK OECD. Zasada długości ramienia została wprowadzona jako zasada pełnej konkurencji do art. 9 MK OECD i na podstawie tegoż artykułu została implementowana do Wytycznych OECD z 1995 r. Jedną z przyczyn, dla której kraje członkowskie OECD przyjęły zasadę pełnej konkurencji, jest stworzenie takich samych warunków ustalania poziomu cen pomiędzy podmiotami powiązanimi co między podmiotami trzecimi. Przesłanką wdrożenia tej zasady do przepisów prawno-podatkowych krajów członkowskich OECD było niedopuszczenie do dyskryminacji podmiotów niezależnych, które dokonując transakcji na podstawie cen wolnorynkowych, nie mogły stosować narzędzi optymalizacji wykorzystywanych przez podmioty należące do grupy kapitałowej. Dlatego więc zabroniono podmiotom powiązanym ustalania cen transakcyjnych odbiegających od cen rynkowych, aby tym samym nie mogły one zmniejszać wysokości zobowiązań podatkowych poprzez transakcje oparte nie na rzeczywistym rachunku ekonomicznym, a na dążeniu do uiszczenia mniejszego zobowiązania podatkowego. Jak zaznaczono w rozdziale I Wytycznych OECD z 1995 r., „zapewniając równy status podatkowy przedsiębiorstwom powiązanym i przedsiębiorstwom niezależnym, zasada wolnego rynku nie pozwala, aby jedna lub druga kategoria przedsiębiorstw była poszkodowana pod względem podatkowym, co wpłynęłoby na ich konkurencyjność. Usuwając z decyzji ekonomicznych względy podatkowe, zasada wolnego rynku wspiera rozwój międzynarodowego handlu i inwestycji”²⁷.

W przedsiębiorstwach należących do grup kapitałowych istotne znaczenie obok mechanizmów ustalania cen transakcyjnych odgrywają również zależności decyzyjne pomiędzy poszczególnymi podmiotami tworzącymi grupę. Porównując przesłanki do stosowania cen transakcyjnych wewnętrznych przez podmioty powiązane z cenami stosowanymi przez podmioty trzecie (niezależne), nie sposób nie zauważyć wyraźnych dysproporcji w czynnikach mających wpływ na kształtowanie poziomu cen. Kiedy mamy

²⁶ *Ibidem*, s. 190.

²⁷ Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych, OECD, 2010, s. 1–3.

[Przejdź do księgarni →](#)