

Michał Piechocki

Uniwersytet Szczeciński
Wydział Zarządzania i Ekonomiki Usług
Katedra Rachunkowości i Controllingu
e-mail: piechocki.michal@wp.pl

Analiza porównywalności transakcji w dokumentacji cen transferowych a możliwości jej przeprowadzenia przez przedsiębiorcę

Kody JEL: K34, M21, M41, M42

Słowa kluczowe: *benchmark*, ceny transferowe, podatki, analiza porównywalności

Streszczenie. Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie problemu dokonywania ekonomicznej analizy porównywalności transakcji pomiędzy podmiotami niepowiązаныmi przez przedsiębiorców. Zasadnicza teza zawiera się w stwierdzeniu, że regulacje ustawowe dotyczące tego obowiązku, obowiązujące od 1 stycznia 2017 roku, są dużym obciążeniem dla prowadzenia działalności gospodarczej. Opracowanie powstało przy wykorzystaniu krytycznej analizy literatury przedmiotu, obowiązujących aktów prawnych oraz projektów aktów prawnych, a także doświadczeń własnych autora przy zastosowaniu rozumowania dedukcyjnego i indukcyjnego.

Wprowadzenie

Nowelizacja Ustawy (1992) oraz Ustawy (1991) obowiązuje od 1 stycznia 2017 roku, a impulsem do jej wprowadzenia była konieczność dostosowania krajowych regulacji w zakresie cen transferowych do wytycznych Dyrektywy Unii Europejskiej z 27 stycznia 2015 roku o zapobieganiu agresywnego planowania podatkowego oraz implementacja wytycznych OECD w ramach inicjatywy BEPS (Base Erosion and Profit Shifting Action Plan).

W wspomnianej nowelizacji zmieniono istotnie treść przepisów kształtujących obowiązek dokumentowania transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Jedną z kluczowych zmian jest zmiana zakresu sporządzanych przez przedsiębiorców dokumentacji cen transferowych. Zakres ten został znacznie poszerzony. Aktualnie w dokumentacji jednym

z kluczowych elementów jest przygotowanie i przedstawienie w dokumentacji analizy porównywalności transakcji. Jest to zadanie, które jest wyzwaniem dla ekonomistów, biorąc pod uwagę ściśle określone reguły, jakimi kierować się powinna taka analiza porównywalności.

Problematyka cen transferowych staje się coraz bardziej istotna dla wielu polskich przedsiębiorstw. Obowiązek złożenia oświadczenia do urzędu skarbowego o opracowaniu dokumentacji cen transferowych skłoni wielu do wykonania tego obowiązku. Wykonanie obowiązku dotyczącego cen transferowych może wywrzeć pozytywny wpływ na wynik finansowy przedsiębiorstw, o ile będzie taka wola po stronie osób nimi zarządzającymi. Istotne jest zatem, czy między innymi dyrektorzy finansowi, księgowi, główni księgowi przedsiębiorstw wykorzystają tę szansę na przeprowadzenie restrukturyzacji działalności przy okazji sporządzania dokumentacji cen transferowych, czy też wykonają obowiązki po linii najmniejszego oporu.

Zasadnicza teza zawiera się w stwierdzeniu, że regulacje ustawowe dotyczące obowiązku przeprowadzania ekonomicznej analizy porównywalności, obowiązujące od 1 stycznia 2017 roku, są dużym obciążeniem dla prowadzenia działalności gospodarczej. Opracowanie powstało przy wykorzystaniu krytycznej analizy literatury przedmiotu, obowiązujących aktów prawnych oraz projektów aktów prawnych, a także doświadczeń własnych autora przy zastosowaniu rozumowania dedukcyjnego i indukcyjnego.

1. Przyszłość prawa podatkowego w zakresie cen transferowych

Zanim jednak opisane zostanie meritum tego opracowania, wskazać należy, iż zwrot *ceny transferowe* nie został przez polskiego ustawodawcę zastosowany wprost w żadnym akcie prawnym. Wynika z tego, że brakuje definicji legalnej, która mogłaby ewentualnie rozwiązać wątpliwości dotyczące zakresu, jaki ten zwrot obejmuje. Polski ustawodawca posługuje się jedynie zwrotem *ceny transakcyjne*. Zwrot ten, węższy niż *ceny transferowe*, przejawia się bowiem wyłącznie w ustawie o PIT i CIT i tylko z tymi aktami powinien być kojarzony.

Jak stwierdza Bany (2012), przyjmuje się na gruncie polskiego systemu prawnego, że ceny transferowe są cenami stosowanymi we wszelkich transakcjach realizowanych przez podmioty, między którymi występują powiązania lub mającymi siedzibę w rajach podatkowych. Powiązania te mogą mieć zarówno charakter kapitałowy, jak i podmiotowy. Przedsiębiorstwa objęte cenami transferowymi mogą działać na terenie całego kraju, ale także na terenie całego świata – wtedy mówimy o przedsiębiorstwach wielonarodowych (*multinational enterprises* – MNEs). Tę definicję cen transferowych autor przyjmuje jako najpełniejszą wśród definicji o charakterze zwartym i zwięzłym.

Zgodnie z uzasadnieniem do wspomnianej na wstępie nowelizacji zmiany polegają na wprowadzeniu trzystopniowej znormalizowanej i częściowo scentralizowanej dokumentacji między podmiotami powiązanymi. Na dokumentację tę mają się składać:

1. Dokumentacja grupowa (*master file*), w której przedstawione będą informacje na poziomie grupy. Dokumentacja ta dotyczyć będzie między innymi przyjętej

- grupowej polityki cen transakcyjnych oraz prowadzonej przez grupę działalności gospodarczej.
2. Dokumentacja na poziomie lokalnym (*local file*) – nakłada ona obowiązek przedstawienia przez krajowy podmiot powiązany szczegółowych informacji dotyczących transakcji lub innych zdarzeń ujętych w księgach rachunkowych, zachodzących pomiędzy nim a innymi podmiotami w grupie. W dokumentacji *local file* krajowy podmiot powiązany będzie zobowiązany do wykazania, że jego stosunki z innymi podmiotami powiązanymi w grupie są zgodne z warunkami ustalonymi pomiędzy podmiotami niezależnymi, czyli tak zwanymi warunkami rynkowymi.
 3. Raportowanie według krajów (*country-by-country reporting*) – obejmuje zebrane informacje na poziomie grupy podmiotów powiązanych, dotyczące między innymi wielkości dochodu, podatku zapłaconego oraz wielkości działalności gospodarczej prowadzonej przez podmioty w grupie w różnych państwach. Raporty mają być składane w formie tabelarycznej i zgodnie z zaleceniem OECD dotyczyć będą największych podmiotów powiązanych. Przez „największe” należy rozumieć podmioty osiągające powyżej 750 mln euro przychodów.

Samo wprowadzenie powyższego obowiązku gromadzenia informacji na temat transakcji z podmiotami powiązanymi lub podmiotami z tak zwanych rajów podatkowych sugeruje rozszerzenie dotychczas istniejącego obowiązku prowadzenia dokumentacji o nowe elementy.

Od roku 2017 obowiązek prowadzenia dokumentacji cen transferowych obejmuje wszystkie podmioty, których przychody lub koszty w rozumieniu przepisów o rachunkowości przekroczyły w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 2 mln euro (Ustawa, 2015).

Choć w pozostałym zakresie (m.in. transakcji z podmiotami z rajów podatkowych) sfera podmiotowa nie uległa szczególnemu rozszerzeniu, to już samo określenie wysokości przychodów lub kosztów na poziomie 2 mln euro obejmuje znaczną część polskich przedsiębiorców. W ostatnich latach dużą popularnością cieszyły się konstrukcje prawne polegające na prowadzeniu działalności gospodarczej przez spółkę komandytową, której jedynym komplementariuszem jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Aktualnie znaczna część tych podmiotów zobowiązana będzie do prowadzenia dokumentacji cen transferowych dla wszystkich czynności z podmiotem powiązanym. Nie ma już znaczenia wartość transakcji, a jedynie wysokość rocznych kosztów albo przychodów jednego z tych podmiotów. Gdyby ustawodawca podjął decyzję o objęciu obowiązkiem prowadzenia dokumentacji cen transferowych podmiotów, których zysk przekracza 2 mln euro, wtedy sytuacja byłaby znacznie bardziej korzystna ze względu na węższy krąg podmiotów objętych obowiązkiem dokumentacyjnym.

Na pozytywną ocenę zasługuje jedna zmiana, która w aspekcie opisanego rozszerzenia katalogu podmiotów objętych obowiązkiem prowadzenia dokumentacji cen transferowych ma poboczne znaczenie. Jest to zwiększenie procentowego udziału w kapitale

podmiotu powiązanego, od którego aktualizuje się obowiązek prowadzenia dokumentacji. W obecnie obowiązujących przepisach już posiadanie 5% udziału w kapitale innego podmiotu skutkowało objęciem obowiązkiem prowadzenia dokumentacji. Nowe brzmienie zmienia tę wartość procentową poprzez zwiększenie do 25% udziału w kapitale innego podmiotu. Taka zmiana niewątpliwie dostosowuje polskie regulacje do regulacji w innych krajach, gdyż dotychczas ten współczynnik w Polsce był jednym z najniższych na świecie (np. w Japonii – 25%, Portugalii – 10%, Słowenii – 25%).

Podwyższenie do 25% progu powiązań kapitałowych, z którym wiąże się powstanie licznych obowiązków w sferze ekonomiczno-finansowej przedsiębiorstw, pasuje Polskę w kategorii krajów o znormalizowanym progu, czego dotychczas nie można było powiedzieć o progu 5-procentowym.

2. Analiza porównywalności transakcji między podmiotami powiązanymi

W przepisie art. 9a ust. 2b pkt 2 ustawy o CIT wskazano, że w dokumentacji należy zawrzeć opis analizy danych podmiotów niezależnych lub danych ustalonych z podmiotem niezależnym uznanych za porównywalne do warunków ustalonych w transakcjach i innych zdarzeniach. Z normy tej wynika, że podatnik będzie porównywał dane podmiotów do warunków ustalonych w transakcjach. Taka regulacja stanowi nieuzasadnione przesunięcie ciężaru dowodu z administracji podatkowej na podatników. Zdaniem autora obowiązek przedstawienia analizy danych rynkowych powinien dotyczyć tylko relacji międzynarodowych (*international enterprise*) i nie powinien mieć zastosowania do powiązań krajowych.

Analiza danych porównawczych – zwana także *benchmark study* – powinna doprowadzić do potwierdzenia, że dane użyte w kalkulacji ceny pomiędzy podmiotami powiązanymi są danymi porównywalnymi. Dane porównywalne to takie, które spełniają pięć kryteriów porównywalności wskazywane w wytycznych OECD. Wspomniane kryteria porównywalności to:

- a) charakterystyka własności (towaru) lub usług będących przedmiotem transferu (*characteristics of the property or services transferred*);
- b) funkcje pełnione przez spółki (brane pod uwagę pod kątem majątku i ponoszonych rodzajów ryzyka) w relacji z kontrolowaną transakcją [*functions performed by the parties (taking into account assets used and risks assumed), in relation to the controlled transaction*];
- c) zasady określone w umowie pomiędzy spółkami, regulacje umowne (*contractual terms of the controlled transaction*);
- d) okoliczności ekonomiczne dla podmiotów kontrolowanych (*economic circumstances of the parties*).
- e) strategia biznesowa pomiędzy podmiotami w relacji do kontrolowanej transakcji.

Polski ustawodawca zdaje się potwierdzać, iż powyższe wytyczne OECD są słuszne, co uczynione zostało w Rozporządzeniu (2009). W rozdziale 2 wspomnianego aktu w § 6 ust. 2 polski ustawodawca stwierdza, iż przy dokonywaniu analizy porównywalności należy uwzględnić czynniki porównywalności, w szczególności:

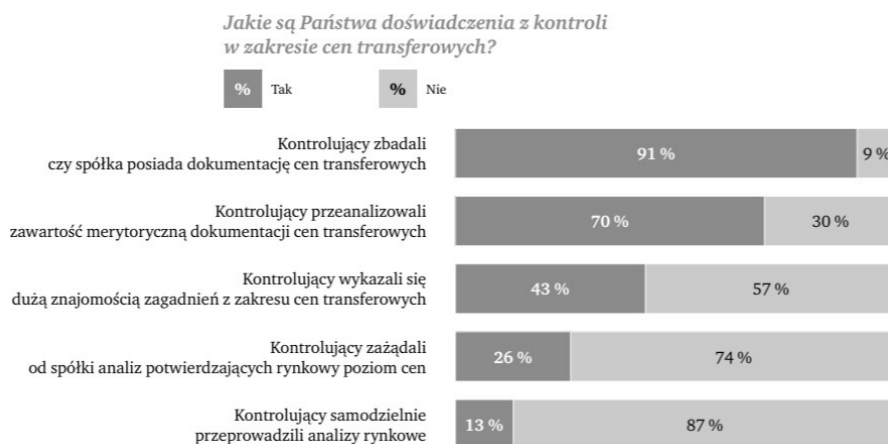
- a) cechy charakterystyczne dóbr, usług lub innych świadczeń;
- b) przebieg transakcji, w tym funkcje, jakie wykonują podmioty w porównywanych transakcjach, biorąc pod uwagę angażowane przez nie aktywa, kapitał ludzki oraz ponoszone ryzyko;
- c) warunki transakcji określone w umowie lub porozumieniu, lub innym dowodzie dokumentującym te warunki;
- d) warunki ekonomiczne występujące w czasie i miejscu, w których dokonano transakcji;
- e) strategię gospodarczą.

Zdaniem polskiego ustawodawcy przebieg dokonywania analizy porównywalności możliwy jest poprzez wykonanie następujących kroków:

- a) dokonanie ogólnej analizy informacji dotyczących podatnika i jego otoczenia gospodarczego;
- b) dokonanie analizy warunków ustalonych lub narzuconych pomiędzy podmiotami powiązаныmi, w szczególności na podstawie wykonywanych przez nie funkcji, angażowanych aktywów i ponoszonych rodzajów ryzyka, w wyniku której należy zidentyfikować czynniki ekonomicznie istotne w badanych okolicznościach sprawy;
- c) sprawdzenie, czy istnieje możliwość porównania warunków ustalonych lub narzuconych pomiędzy podmiotami powiązаныmi z warunkami stosowanymi przez dany podmiot z podmiotami niezależnymi;
- d) identyfikacja i weryfikacja porównywalnych warunków ustalanych przez podmioty niezależne;
- e) wybór metody najbardziej właściwej w danych okolicznościach sprawy, z uwzględnieniem zasad określonych w Rozporządzeniu (2009), a następnie określenie konieczności stosowania wskaźnika zyskowności i wybór jego rodzaju odpowiedniego dla wybranej metody;
- f) identyfikacja danych porównawczych dla wybranej metody na podstawie czynników ekonomicznie istotnych oraz określenie konieczności dokonania poprawek;
- g) analiza uzyskanych danych porównawczych.

Przeprowadzenie tak rozbudowanej analizy transakcji i danych porównawczych, z uwzględnieniem wspomnianych pięciu kryteriów porównywalności, jest zadaniem wyjątkowo trudnym. Zadanie to, pomimo swej trudności, rodzi poważne skutki podatkowe. Brak dokumentacji rozumiany może być jako brak choćby jednego jej elementu. Jeśli zatem analiza porównywalności zostanie przeprowadzona w sposób niewłaściwy, możliwe jest podważenie istnienia całej dokumentacji, a to wiąże się z sankcyjną stawką podatku od doszacowanego dochodu w wysokości 50% dochodu.

Dotychczasowe kontrole przeprowadzane u przedsiębiorców obrazują, iż nie zawsze kontrolujący sprawdzają porównywalność transakcji i dane wykorzystane do kalkulacji. Potwierdzają to badania przeprowadzone przez PricewaterhouseCooper Sp. z o.o., co przedstawiono na rysunku 1.



Rysunek 1. Wyniki ankiety dotyczącej kontroli cen transferowych

Źródło: Raport PricewaterhousesCoopers Sp. z o.o.

Zdaniem autora analiza porównywalności transakcji nie jest możliwa do zrealizowania przez przedsiębiorcę w toku prowadzonej przez niego działalności bez wsparcia z zewnątrz (*outsourcing*) albo utworzenia specjalnej jednostki wewnętrznej przedsiębiorcy. Oba z tych rozwiązań to znaczne obciążenie dla przedsiębiorcy. Przede wszystkim obciążenie finansowe. Bazy danych obejmujące dostęp do danych finansowych, ekonomicznych na temat transakcji i podmiotów z różnych branż są wyjątkowo drogie, zaleca się zatem przekazanie zadań z cenami transferowymi zewnętrznym firmom doradczym, co w finalnym wyniku ekonomicznych może okazać się najkorzystniejsze dla przedsiębiorcy.

Wartościowa mogłaby się okazać próba przeprowadzenia analizy SWOT dla przedsiębiorstwa stosującego analizę porównywalności transakcji i dokonania oceny takiego postępowania w stosunku do przedsiębiorstwa, które korzysta z pomocy zewnętrznych specjalistów w tym zakresie. Dzięki takiej analizie możliwe byłoby dokładne stwierdzenie skutku przyjęcia na siebie przez przedsiębiorcę obowiązku dokonywania analizy porównywalności transakcji. Niestety informacje takie objęte są często tajemnicą handlową, stąd przeprowadzenie takiej analizy na potrzeby tego artykułu okazało się niemożliwe.

Podsumowanie

Wprowadzone w Polsce zmiany w zakresie cen transferowych uzasadnione były presją legislacyjną ze strony Unii Europejskiej. Polski budżet co roku traci miliardy złotych ze względu na brak właściwych narzędzi kontrolnych dla cen transferowych. W tej chwili wprowadza się do systemu prawnego zmiany, ale nie istnieje jeszcze aparat państwowy, który mógłby konsekwencje tych zmian wyegzekwować od podatników.

Ministerstwo Finansów uruchomiło nawet specjalny portal internetowy dla potrzeb tematyki cen transferowych. Portal ten można odwiedzić, wchodząc na stronę internetową: <http://www.finanse.mf.gov.pl/cit/ceny-transferowe1>. Znajdują się tam podstawowe informacje o cenach transferowych oraz komunikaty dotyczące zamierzeń Ministerstwa w tym zakresie. Ministerstwo Finansów wykazuje zatem coraz większe zainteresowanie problemem cen transferowych.

W Polsce potencjał cen transferowych jest bardzo duży, jeśli chodzi o możliwości zwiększenia wpływów do Skarbu Państwa, jednak narzędzi do jego kontroli jest znacznie mniej. Stopniowo ulega to jednak zmianom i Krajowa Administracja Skarbowa uzyskuje narzędzia do coraz to pełniejszej kontroli cen transferowych. Jednym z tych narzędzi będzie weryfikacji rynkowości cen transferowych poprzez przebadanie analizy porównywalności transakcji. Jak już zostało wspomniane, analiza ta jest wyjątkowo trudna i skomplikowana, co dla mniejszych przedsiębiorców będzie znacznym obciążeniem prawnopodatkowym.

Bibliografia

- Bany, K. (2012). *Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych*. Warszawa: Lex.
- Ceny transferowe – dotychczasowe działania i zamiary MF*. Pobrano z: http://www.finanse.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/dla-mediow/informacje-prasowe/-/asset_publisher/6PxF/content/ceny-transferowe-dotychczasowe-dzialania-i-zamiary-mf/ (5.02.2016).
- Ceny transferowe – zamierzenia Ministerstwa Finansów na rok 2016*. Pobrane z: http://www.mf.gov.pl/de/ministerstwo-finansow/wiadomosci/komunikaty/-/asset_publisher/6Wwm/content/id/5137137 (18.12.2015).
- Kosieradzki, T., Piekarczyk, R. (2015). *Ceny transferowe: mechanizmy ustalania i zarządzanie ryzykiem*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Małec, E., Roszkowski, D. (2006). *Ceny transferowe: jak prawidłowo dokumentować transakcje, by zminimalizować ryzyko podatkowe*. Gdańsk: ODDK.

Organisation for Economic Co-Operation And Development (2010) *Comparability, Five Comparability Factors*.

PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o. (2016). *Raport w sprawie cen transferowych*.

Rozporządzenie Ministra Finansów z 10.09.2009 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. 2014, poz. 1186.

Ustawa z 26.07.1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz.U. nr 80, poz. 350.

Ustawa z 15.02.1992 o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz.U. nr 21, poz. 86.

Ustawa z 9.10.2015 o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw. Dz.U. poz. 1932.

COMPARIBILITY ANALYSIS OF THE TRANSACTIONS IN TRANSFER PRICING DOCUMENTATION IN CONTEXT OF POSSIBILITY OF ITS MAKING BY THE ENTREPRENEURS

Keywords: benchmark, transfer pricing, taxes, compatibility analyze

Summary. The purpose of this article is to present current problem for entrepreneurs to provide required compatibility analysis of the transaction between the subsidiary companies. The main thesis assumes, that the legal regulations, which came into force on 1st January 2017, create extraordinary obligations for the entrepreneurs. This chapter encompasses a review of literature, an analysis of existing and drafts legal acts, as well as the author's own experience using deductive and inductive reasoning.

Translated by Michał Piechocki

Cytowanie

Piechocki, M. (2017). Analiza porównywalności transakcji w dokumentacji cen transferowych a możliwości jej przeprowadzenia przez przedsiębiorcę. *Ekonomiczne Problemy Usług*, 2 (127), s. 211–218. DOI: 10.18276/epu.2017.127-19.