

Ceny transferowe w regulacjach prawa bilansowego i podatkowego

Anna Zbaraszewska*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest przedstawienie zagadnień związanych z regulacjami prawa bilansowego i podatkowego dotyczącymi cen transferowych.

Metodologia badania – W opracowaniu wykorzystano metodę analizy źródeł i dokumentów, metodę indukcji i wnioskowanie.

Wynik – W opracowaniu wykazano, że w prawie bilansowym nie ma szczególnych zasad sporządzania dokumentacji związanej z cenami transakcyjnymi, natomiast przepisy prawa podatkowego nakładają bardzo szczegółowy zakres sprawozdawczości związanej z transakcjami przeprowadzonymi między podmiotami powiązаныmi.

Oryginalność/wartość – Przedstawione w niniejszym artykule treści stanowią porównanie sposobów prezentacji informacji o cenach transferowych w prawie bilansowym i podatkowym.

Słowa kluczowe: jednostki powiązane, cena transferowa, dokumentacja transakcji między podmiotami powiązаныmi

Wprowadzenie

Zagadnienie cen transferowych pojawiło się już na początku XX wieku, kiedy to zostały zastosowane po raz pierwszy do wyceny wzajemnych rozliczeń dokonywanych w przedsiębiorstwach zdecentralizowanych. Wykorzystanie cen transferowych do wyceny transakcji było ściśle związane z procesem decentralizacji i dywizjonalizacji przedsiębiorstw. W związku z utworzeniem w strukturach przedsiębiorstw ośrodków odpowiedzialności, pojawił się problem ich wzajemnych rozliczeń oraz oceny efektywności ich działania, na który ceny transferowe mają decydujący wpływ, gdyż kształtują zarówno ich koszty, jak i przychody.

Obecnie rozwój grup kapitałowych, który jest następstwem globalizacji gospodarki światowej powoduje, że zagadnienie cen transferowych staje się istotne, gdyż coraz więcej zawieranych jest transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Wycena tych transakcji może mieć wpływ na minimalizację obciążeń podatkowych.

Celem artykułu jest przedstawienie uregulowań w prawie bilansowym i podatkowym dotyczących cen transferowych oraz zakresu dokumentacji transakcji przeprowadzanych przy użyciu cen transferowych przez podmioty powiązаныne.

W opracowaniu wykorzystano metodę analizy źródeł i dokumentów.

* dr Anna Zbaraszewska, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Instytut Rachunkowości, e-mail: aniazba@op.pl.

1. Istota cen transferowych

Pojęcie cen transferowych nie jest terminem jednoznacznym. Polski termin ceny transferowe jest anglosaskim odpowiednikiem *transfer pricing* i oznacza procedurę wyceny wzajemnych transferów produktów i usług w ramach jednostki gospodarczej oraz pomiędzy podmiotami wzajemnie powiązanymi. Ceny, według których ustalona zostaje wartość tych transferów określane są cenami transferowymi (Szymański, Pietrasik, 2003, s. 9).

We współczesnej literaturze można odnaleźć definicje, według których ceny transferowe to:

- ceny towarów, usług, wartości niematerialnych oraz honorariów stosowane w transakcjach między podmiotami powiązanymi i różniące się od cen wynegocjowanych na wolnym rynku, zawartych w warunkach porównywalnych przez podmioty niebędące podmiotami powiązanymi (Szymański, Pietrasik, 2003, s. 37),
- ceny ustalone przez zakład sprzedający, wydział bądź spółkę córkę przedsiębiorstwa wielonarodowego na produkt lub usługę dostarczaną do zakładu, wydziału bądź spółki córki tego samego przedsiębiorstwa, jak również ceny wewnętrzne (Sojak, Baćkowski, 2003, s. 39).

Ceny transferowe są efektem wewnętrznych decyzji przedsiębiorstwa wielonarodowego, a nie wynikiem sytuacji rynkowej i mogą być kształtowane na podstawie różnorodnych danych wyjściowych:

- ceny oparte na cenach rynkowych, stosowanych przez przedsiębiorstwo przy sprzedaży zewnętrznej lub cenach rynkowych stosowanych przez inne przedsiębiorstwa,
- ceny oparte na kosztach rzeczywistych, planowanych lub normatywnych kosztach wytworzenia na poziomie kosztów zmiennych czy całkowitych, ceny umowne, wynegocjowane przez poszczególne spółki przedsiębiorstwa wielonarodowego.

Ustalenie prawidłowej ceny transferowej zależy od czynników ekonomicznych i prawnych, wpływających na konkretną sytuację, w której znajduje się przedsiębiorstwo. Jednak w każdym z przypadków obowiązują następujące zasady:

- maksymalna cena transferowa nie powinna być wyższa od najniższej ceny rynkowej, za którą podmiot kupujący może nabywać produkty lub usługi na rynku zewnętrznym,
- minimalna cena transferowa nie powinna być niższa niż suma kosztów krańcowych produkcji podmiotu sprzedającego powiększonych o koszty utraconych korzyści (Sojak, 2001, s. 68).

Ceny transferowe można rozpatrywać w trzech aspektach:

- finansowym – ceny transferowe wpływają na sytuację finansową podmiotu oraz na jego wyniki prezentowane w sprawozdaniach finansowych, co z kolei oddziałuje na decyzje podejmowane przez użytkowników sprawozdań finansowych; ceny transferowe z perspektywy sprawozdań finansowych powinny zapewniać rzetelny i prawdziwy obraz sytuacji finansowej przedsiębiorstwa,
- zarządczym – ceny transferowe wpływają w różnych ośrodkach odpowiedzialności podmiotów powiązanych na koszty lub przychody przez co stają się istotnym elementem rachunkowości zarządczej,

- podatkowym – ceny transferowe wpływają na dochód podatkowy przedsiębiorstwa oraz kształtują wpływy podatkowe krajów, na obszarze których dane przedsiębiorstwo funkcjonuje. Regulacje prawne nakładają na przedsiębiorstwa tworzenie specjalnej dokumentacji potwierdzającej zgodność cen transakcyjnych z ustalonymi cenami rynkowymi (Gierusz, Martyniuk, 2016, s. 86).

2. Uregulowania dotyczące cen transferowych w polskim prawie bilansowym

Ceny transferowe stosowane pomiędzy poszczególnymi prawnie samodzielnymi podmiotami wchodzącymi w skład grup kapitałowych wpływają na ich wyniki finansowe, ponieważ kształtują przychody podmiotów sprzedających dobro lub usługę, a także koszty podmiotów je nabywających wewnątrz grupy. Pomimo tak istotnego wpływu cen transferowych na wyniki podmiotów powiązanych obowiązujące obecnie przepisy ustawy o rachunkowości oraz Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej nie zawierają szczegółowych zasad dotyczących wyceny transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Jedynym obowiązkiem jest ujawnienie informacji o transakcjach z podmiotami powiązаныmi w sprawozdaniu finansowym. Wykazanie transakcji z podmiotami powiązаныmi w sprawozdaniu finansowym ma na celu ukazanie inwestorom zewnętrznym, że ujawnione powiązania, transakcje zawarte przez spółkę z podmiotami powiązаныmi, czy też nierozliczone rozrachunki na dzień bilansowy, mogą wpłynąć w istotny sposób na sytuację finansową spółki, a w konsekwencji mogą wpływać na oczekiwany zwrot z inwestycji.

Zawarty w ustawie o rachunkowości zakres informacyjny poszczególnych elementów sprawozdania wymaga wykazania transakcji lub rozrachunków w podziale na jednostki powiązane i pozostałe, dotyczące:

- należności (długoterminowych i krótkoterminowych), inwestycji (długoterminowych i krótkoterminowych) oraz zobowiązań (długoterminowych i krótkoterminowych) – w bilansie,
- przychodów i kosztów działalności operacyjnej oraz przychodów i kosztów finansowych – w rachunku zysków i strat,
- przepływów środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej (wpływów i wydatków związanych z aktywami finansowymi) – w rachunku przepływów pieniężnych.

Zgodnie z załącznikiem nr 1 ustawy o rachunkowości ujawnieniu podlegają jedynie: kwota transakcji, wysokość nierozliczonych sald rozrachunków wraz z podaniem formy zabezpieczenia i rozliczenia, szczegóły dotyczące gwarancji i poręczeń wobec jednostek powiązanych (Ustawa, 1994).

Brak jednoznacznych uregulowań w prawie bilansowym dotyczących zasad wyceny i kontroli transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi stwarza warunki do manipulowania wynikami wykazywanymi w sprawozdaniach jednostkowych podmiotów powiązanych. Jednakże wielkość cen transferowych nie może być kształtowana w dowolny sposób,

gdyż w sprawozdaniu finansowym zgodnie z nadrzędną zasadą rachunkowości powinna być prezentowana prawdziwie i rzetelnie sytuacja finansowa podmiotu gospodarczego.

Udokumentowanie metod ustalania cen transferowych na potrzeby transakcji przeprowadzanych przez podmioty powiązane winno być zawarte w polityce bilansowej grupy kapitałowej. Zasady ustalania cen transferowych powinny opisywać poszczególne kategorie transakcji wewnątrzgrupowych wraz z uzasadnieniem wyboru i dokładnym podaniem metod ustalania cen transferowych stosowanych w przypadku każdej z tych kategorii. Polityka grupy kapitałowej obejmować powinna więc politykę bilansową dotyczącą rachunkowości jednostki dominującej i jednostek powiązanych oraz politykę cen transferowych jednostki dominującej wobec jednostek powiązanych (Piątek, 2007, s. 92).

Zdaniem E. Piątek szczególne znaczenie cen transferowych w polityce bilansowej grupy kapitałowej wynika ze złożoności i wszechstronności ich oddziaływania. Wpływają one na obraz majątkowy oraz finansowy wszystkich podmiotów grupy kapitałowej i pozwalają na zarządzanie takimi obszarami, jak: podatki, ryzyko kursowe, międzynarodowe *joint ventures* i alianse strategiczne (Piątek, 2007, s. 182).

3. Regulacje dotyczące cen transferowych w polskim prawie podatkowym

Przepisy podatkowe w zakresie cen transferowych obowiązujące w Polsce sformułowane zostały w oparciu o Modelową Konwencję Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w sprawie podatku od dochodu i majątku oraz Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych z 2010 roku. Zawarte one zostały w ustawach o podatkach dochodowych. Przepisy te nakładają na podatników szereg obowiązków związanych ze sporządzaniem dokumentacji, a także stosowaniem właściwej metody ustalania cen transferowych.

Ustawodawca nie określił konkretnej postaci dokumentacji podatkowej, a jedynie wyliczył jej niezbędne elementy, które prawidłowo sporządzona dokumentacja powinna zawierać. Należą do nich:

- określenie funkcji podmiotów biorących udział w transakcji z podaniem zaangażowanych aktywów w przedmiotową inwestycję oraz charakterystyki ryzyka związanego z transakcją,
- wyliczenie wszelkich przewidywanych kosztów związanych z transakcją oraz formę i terminy ich zapłaty,
- metoda obliczenia ceny przedmiotu transakcji, wraz z szczegółową kalkulacją zysku oczekiwanego przez podatnika,
- zobrazowanie strategii gospodarczej podmiotów uczestniczących w transakcji, jeśli poziom cen w transakcji wynikał z przyjętej strategii,
- wskazanie innych czynników wziętych pod uwagę przy określaniu wartości przedmiotu transakcji oraz sposobu rozliczeń,

- przedstawienie korzyści oczekiwanych przez podatnika, wynikających z dokumentowanej transakcji, jeśli jej przedmiotem były usługi niematerialne i prawne (zgodnie z art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 25a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

Obowiązek sporządzania dokumentacji obejmuje transakcje pomiędzy podmiotami powiązаныmi, których łączna wartość w ciągu roku podatkowego przekracza kwoty wymienione w art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Kwoty te zaprezentowano w tabeli 1.

Tabela 1

Obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych

Łączna kwota transakcji w ciągu roku podatkowego	Rodzaj transakcji
100 000 euro	wartość transakcji jest mniejsza niż 20% kapitału zakładowego określonego zgodnie z art. 16 ust. 1 ustawy o dokumentacji cen transferowych
30 000 euro	świadczenie usług, udostępnienie lub sprzedaż wartości niematerialnych i prawnych
50 000 euro	pozostałe transakcje
20 000 euro	transakcje, dla których zapłata jest dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Ustawa, 1992), art. 9a ust. 2 i ust. 3.

W celu zwiększenia szczegółowości informacji o cenach transferowych z dniem 1 stycznia 2017 roku wprowadzono **nowe przepisy**, w tym przede wszystkim **wspólne zasady dokumentowania cen transferowych**, wypracowane w ramach inicjatywy **OECD** dotyczącej zwalczania erozji podstawy opodatkowania i **przerzucania dochodów (tzw. BEPS – base erosion profit shifting)**, mające na celu uszczelnienie systemów podatkowych krajów, które je przyjmą oraz zapobieganie zjawisku przerzucania dochodów pomiędzy podmiotami powiązаныmi w celu uniknięcia opodatkowania.

Obowiązki dotyczące sporządzenia dokumentacji cen transferowych uzależnione są od skali działalności. W zależności od wielkości przychodów lub kosztów zakres obowiązków sprawozdawczych jest znacznie rozbudowany.

Zakres dokumentacji cen transferowych przedstawiono w tabeli 2.

Zaprezentowana w tabeli 2 dokumentacja, jaka wymagana jest przez przepisy prawa podatkowego w przypadku stosowania cen transferowych, obejmuje szereg zestawień danych finansowych, jak i sprawozdań o charakterze opisowym. Dokumentacja ta dostarcza nie tylko informacji finansowych przydatnych dla celów sprawozdawczych, ale także informacji istotnych dla celów zarządzania jednostkami gospodarczymi.

Tabela 2

Zakres dokumentacji cen transferowych w zależności od skali działalności

Wielkość przychodów lub kosztów osiągniętych w poprzednim roku podatkowym	Zakres dokumentacji
1	2
Przychody lub koszty > 2 mln euro	<ul style="list-style-type: none"> – opis transakcji ze wskazaniem na jej rodzaj i przedmiot, dane finansowe dotyczące transakcji, w tym przepływy pieniężne – dane identyfikujące podmioty powiązane – analiza pełnionych funkcji, zaangażowanych aktywów oraz rodzajów ryzyka ponoszonego przez strony transakcji, wskazanie aktywów pozabilansowych – przedstawienieonego zgodnie z art.mentacji cen transferowych prawnych łączna wartość w ciągu roku podatkowego przekracza kwoty wymienio metody i sposobu kalkulacji dochodu (straty) u podatnika wraz z uzasadnieniem oraz przedstawieniem algorytmu i sposobu kalkulacji rozliczeń – przedstawienie opisu danych finansowych podatnika pozwalających na porównanie sposobu kalkulacji dochodu podatnika w rozliczeniach z podmiotem powiązany z danymi wynikającymi z zatwierdzonego sprawozdania finansowego – informacje o strukturze organizacyjnej i strukturze zarządczej, przedmiotu i zakresu prowadzonej działalności, otoczenia konkurencyjnego – opis strategii gospodarczej wraz z opisem dokonanych przekształceń w rozumieniu przepisów o restrukturyzacji biznesowej, czyli przeniesień pomiędzy podmiotami powiązanymi istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk mających wpływ na dochód lub stratę – załączoną umowę dotyczącą transakcji – załączone do dokumentacji porozumienie w sprawie podatku dochodowego dotyczącego dokumentowanej transakcji, jeśli takie zostało zawarte z zagranicznymi władzami podatkowymi
Przychody lub koszty > 10 mln euro	<ul style="list-style-type: none"> – oprócz dokumentacji, która jest wymagana dla podatników z poprzedniej grupy – analiza danych porównawczych, która ma na celu udowodnienie prawidłowości zastosowanych cen ustalonych na poziomie cen rynkowych, takim, jaki byłby zaakceptowany przez podmioty niepowiązane; analiza ta powinna wskazywać: która ze strony uczestniczących w transakcji poddana jest analizie, cechy charakterystyczne porównywanych dóbr i usług, wielkość dostawy, formę i rodzaj transakcji, a w odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych opis przewidywanych korzyści z ich wykorzystania, odniesienie do sytuacji gospodarczej branży, w której działa podmiot, wskaźniki finansowe, które wykorzystano w metodzie kalkulacji dochodu (straty) w transakcji z podmiotem powiązany oraz z podmiotami niezależnymi, wskazanie korekt eliminujących ewentualne różnice pomiędzy badanymi transakcjami i doprowadzające do porównywalności analizowane transakcje

1	2
Przychody lub koszty > 20 mln euro	<ul style="list-style-type: none"> – dokumentacja podstawowa – dokumentacja grupowa – sporządzana raz w roku informacja na temat grupy, w której podmiot działa, informacja to powinna zawierać dane o największych dostawcach i odbiorcach oraz o produktach lub usługach stanowiących ponad 5% przychodów grupy (wraz z opisem rynków geograficznych), opis istotnych przekształceń w grupie, lista wartości niematerialnych i prawnych wraz z informacją na temat własności prawnej tych wartości, informacje na temat finansowania poszczególnych podmiotów tworzących grupę wraz z danymi na temat istotnych kredytów oraz pożyczek i warunków, na jakich zostały one przyznane

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Ceny transferowe 2016/2017...*

Wprowadzenie tak szczegółowych zasad dokumentacji cen transferowych w przepisach prawa podatkowego miało także na celu pozyskanie informacji pozwalających na efektywną identyfikację i ocenę ryzyka zaniżenia dochodów w transakcjach lub zdarzeniach pomiędzy podmiotami powiązanymi.

Uwagi końcowe

Transakcje przeprowadzane przez podmioty powiązane wpływają na wyniki tych podmiotów, ich sytuację majątkową i finansową. Brak szczegółowych zasad w prawie bilansowym dotyczących wyceny oraz kontroli stosowanych cen pomiędzy podmiotami powiązanymi powoduje, że odbiorca informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym otrzyma tylko ogólne dane dotyczące przeprowadzonych transakcji.

Przepisy prawa podatkowego nakładają natomiast na podmioty powiązane obowiązek bardzo szczegółowego udokumentowania transakcji przeprowadzanych pomiędzy podmiotami powiązanymi, który ma na celu potwierdzenie prawidłowości ich wyceny. Stosowanie odpowiedniej polityki cen transferowych, może znacząco wpływać na wysokość zobowiązań podatkowych przedsiębiorstw, szczególnie gdy członkami grupy są przedsiębiorstwa z krajów o różnorodnych systemach podatkowych.

Wymogi prawa bilansowego i prawa podatkowego w odniesieniu do prezentacji informacji o cenach transferowych znacznie się różnią. W prawie bilansowym brak szczegółowych zasad wyceny transakcji przeprowadzanych pomiędzy podmiotami powiązanymi, w przeciwieństwie do prawa podatkowego, w którym zasady wyceny zostały oparte na cenie rynkowej.

Literatura

- Ceny transferowe 2016/2017 duże zmiany w dokumentacji podatkowej.* Pobrano z: <http://ksiegowosc.infor.pl/podatki/cit/cit/dokumentacja-i-rozliczanie/733026> (27.02.2017).
- Ceny transferowe w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych.* Pobrano z: <http://Ceny transferowe w najnowszym orzecznictwie sądów...- EY> (27.02.2017).
- Gierusz, B., Martyniuk, T. (2016). Pomiar i ujawnianie transakcji między podmiotami powiązаными. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 4 (11), 78–93. DOI: 10.18559/SOEP.2016.11.6.
- Piątek, E.(2007). *Polityka bilansowa grupy kapitałowej.* Warszawa: CeDeWu.
- Sojak, S., Baćkowski, D.(2003). *Ceny transferowe. Aspekt podatkowy.* Warszawa: Dom Wydawniczy ABC.
- Sojak, S. (2001). *Ceny transferowe. Teoria i praktyka.* Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Szymański, K.G., Pietrasik, A.(2003). *Ceny transferowe. Istota – szacowanie cen – ryzyka podatkowe – dokumentacja podatkowa.* Gdańsk: ODDK.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz.U. 2016, poz.1047 z późn. zm.
- Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz.U. 2016, poz. 2032 z późn. zm.
- Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz.U. 2016, poz. 1888 z późn. zm.

TRANSFER PRICING IN BALANCE SHEET AND TAX LAW

Abstract: *Purpose* – The purpose of this article is to present issues related to transfer pricing and the scope of documentation prepared by companies obliged to document transactions carried out at transfer prices.

Design/methodology/approach – The study used the method of source and document analysis, indentation, critical analysis and reasoning.

Findings – The paper shows that there are no specific rules for drawing up transactional transaction documentation, while the tax law imposes very detailed reporting on transactions between related parties.

Originality/value – The content presented in this article is a synthetic description of issues related to transfer pricing, analysis of legal provisions on transaction prices.

Keywords: related parties, transfer price, documentation of related party transactions

Cytowanie

Zbaraszewska, A. (2017). Ceny transferowe w regulacjach prawa bilansowego i podatkowego. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4 (88/1), 199–206. DOI: 10.18276/frfu.2017.88/1-19.