

Rozdział I

Kontrola cen transferowych

– zagadnienia ogólne

Podmioty (osoby prawne i fizyczne) prowadzące działalność gospodarczą spotykają na co dzień wiele różnorodnych problemów związanych z ich aktywnością i chęcią maksymalizacji zysku. Jednocześnie nieodłącznym pragnieniem jest płacenie jak najmniejszych podatków. W tym celu wykorzystują każdą możliwość nadającą się do zrealizowania tych celów. **Najprostszym sposobem i najbardziej efektywnym narzędziem jest skorzystanie z udogodnień, jakie dają relacje z podmiotami powiązanymi.** Elastyczność wzajemnych transakcji/zdarzeń wynikająca z tych powiązań kreuje naturalną okazję do skorzystania z warunków, jakie one stwarzają. Niestety, w wielu przypadkach pokusa osiągnięcia większych dochodów – nie w każdym przypadku wykazywanych fiskusowi – jest tak duża, że podatnicy nie zawsze zdają sobie sprawę, **że nie mają wystarczającej wiedzy** do zidentyfikowania i oszacowania ryzyka, jakie występuje w zakresie **oceny skutków podatkowych** realizacji transakcji/zdarzeń z podmiotami powiązanymi.

W tym celu niezbędne jest zrozumienie natury i problematyki cen transferowych. Najlepszym sposobem i skuteczną metodą oceny zagrożeń i niebezpieczeństw czyhających w tym obszarze, oprócz znajomości reguł prawnych, jest w sytuacjach wątpliwych postawienie pytania: **Czy niezależne podmioty, w tych samych warunkach biznesowych, spełniając podobne funkcje, zachowałyby się tak samo?**

Jeśli podatnik tego sam nie zrobi, to ustawodawca od 2017 roku zmusił go do zadania takiego pytania przez obowiązkowe przeprowadzenie analizy porównawczej po przekroczeniu pewnego progu przychodów/kosztów podatnika. Ma to pozwolić na zastępczą rolę modelowej sytuacji oceny, czy badane ceny transferowe zostały ustalone na warunkach rynkowych.

Przeważnie jedynym celem i powodem dokonania czynności między podmiotami powiązanymi jest możliwość osiągnięcia realnych korzyści w postaci poniesienia dużo mniejszych wydatków (kosztów), a nie chęć oszukania fiskusa. Pomimo to, przez nieznaną reguł obowiązujących w zakresie cen transferowych, podatnik może narazić się na poważne spory z administracją skarbową. Aby temu zapobiec, należy przestrzegać paru podstawowych zasad zawartych w niniejszym poradniku.

WAŻNE! Ministerstwo Finansów dostrzega to, jak skomplikowane stały się regulacje z zakresu cen transferowych. Dlatego otworzyło serwis internetowy Ceny transferowe. Serwis jest częścią strony Ministerstwa Finansów finanse.mf.gov.pl. W serwisie przedstawiane są informacje na temat zmian w przepisach. Znajdują się tam również zmiany prawne dotyczące dokumentowania transakcji z firmami powiązanymi, informacje o porozumieniach cenowych, procedurach ich zawierania (np. o dokumentach składanych wraz z wnioskiem o porozumienie), o procedurze MAP czy dane statystyczne na temat zawartych porozumień. W serwisie są publikowane komunikaty i objaśnienia kwestii, które budzą wątpliwości.

Przedstawione przypadki i dokonana analiza zmian prawnych powinny spowodować, że poruszanie się po meandrach cen transferowych stanie się mniej skomplikowane i systemowo ograniczy możliwość popełniania nieprawidłowości w zakresie czynności dokonywanych między podmiotami powiązanymi.

1. Zasady wyboru podmiotów do kontroli cen transferowych

Ceny transferowe są kluczową kwestią w obszarze zarządzania ryzykiem podatkowym.

Zadaniem administracji skarbowej jest określenie wielkości ryzyka podatkowego w zakresie zasadności (konieczności) ich kontroli.

Po analizie wzajemnych zależności organ podatkowy dokonuje oceny wysokości cen transferowych jako czynnika określającego wielkość ryzyka podatkowego. Fiskus bada, czy ceny te są zgodne z ponoszonym ryzykiem oraz faktycznie pełnią funkcję/ami uzasadniającymi ich **rynkowość**.

Podmioty **muszą umieć wykazać**, że dokonują właściwej identyfikacji ryzyka oraz posiadają **własne mechanizmy** umożliwiające dokonanie prawidłowej oceny ich wpływu na osiągnięty wynik finansowy. W ten sposób wykażą, że przykładają należyłą wagę do cen transferowych i że będą **gotowe do równorzędnego, pod względem merytorycznym, sporu z administracją skarbową**.

Należy pamiętać, że do grupy podmiotów kwalifikujących się jako pierwsze do obszaru zainteresowań administracji skarbowej zaliczają się te, które:

- dokonują rozliczeń straty z lat ubiegłych,
- wykazują niską lub malejącą rentowność, znacznie odbiegającą od średniej rentowności w ich branży,
- wykazują dochody zwolnione z opodatkowania,
- wykazują niskie dochody w relacji do zaangażowanych kapitałów,
- podlegają restrukturyzacji,
- są akcjonariuszami lub udziałowcami zagranicznych spółek, beneficjentami trustów i fundacji, współnikami spółek osobowych i innych podmiotów tworzonych za granicą (CFC), w celu uniknięcia podatku dochodowego w Polsce lub zapłacenia go w niższej kwocie,

- dokonują transakcji grupowych,
- nie wpłacają zaliczek na podatek dochodowy lub wpłacają je w stosunkowo niskiej kwocie, niż to wynika z charakteru (profilu) prowadzonego biznesu.

Podatnicy są/staną się obiektem zainteresowania administracji skarbowej w obszarze stosowania cen transferowych po spełnieniu następujących warunków:

- 1) wystąpią powiązania (krajowe, zagraniczne) między stronami transakcji/zdarzeń/płatności lub stroną tych czynności są podmioty z tzw. raju podatkowego i gdy
- 2) podmiot powiązany wykazuje:
 - a) stratę
 - b) lub dochód niższy od tego, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby powiązania nie występowały.

Przykładowo, w 2016 roku do kontroli cen transferowych typowane były podmioty:

- których obroty przekroczyły 1 mld zł,
- wykazujące stratę,
- w których w wyniku analizy plików JPK stwierdzono brak porównywalności w zakresie cen transferowych – kontrole były jednostkowe i raczej medialne, ponieważ system jest dopiero wdrażany i pełne możliwości osiągnię dopiero w ciągu trzech–pięciu lat od chwili, gdy obejmie ostatnią, planowaną grupę podatników.

Zakres kontroli cen transferowych obejmował m.in.:

- udostępnianie wartości niematerialnych,
- transakcje finansowe,
- usługi doradcze,
- usługi zarządcze,
- restrukturyzację działalności w grupie.

Organy podatkowe zwracają uwagę na przypadki ustalania przez podmioty powiązane warunków transakcji w taki sposób, aby nie wykazywać dochodów albo maksymalnie je obniżyć, np.:

- transakcja sprzedaży udziałów w łańcuchu podmiotów powiązanych powoduje sztuczne podwyższenie ich wartości do wartości rynkowej. Cel takiej transakcji to uniknięcie powstania dochodu;
- jednorazowa umowa o wielkiej wartości zawarta z większościovym udziałowcem w zakresie przyszłych przepływów finansowych. Faktycznym celem tej umowy jest zapewnienie jednej stronie umowy (zagranicznej spółce matce) udziału w zyskach ze sprzedaży akcji innej spółki, a drugiej stronie powstanie straty podatkowej;
- opłata licencyjna znacznie przewyższa warunki rynkowe na rzecz zagranicznego licencjo dawcy;
- funkcje ryzyk zostały nieprawidłowo przyporządkowane między centralą i jej polskim oddziałem. Powodują one nierynkowy podział kosztów i zysków;
- pożyczki i gwarancje udzielone przez podmioty powiązane na warunkach nierynkowych – bez wynagrodzenia (odsetek) i z okresem spłaty na kilkanaście lat;
- odsprzedaż prawa majątkowego w postaci ekonomicznej własności znaku towarowego.