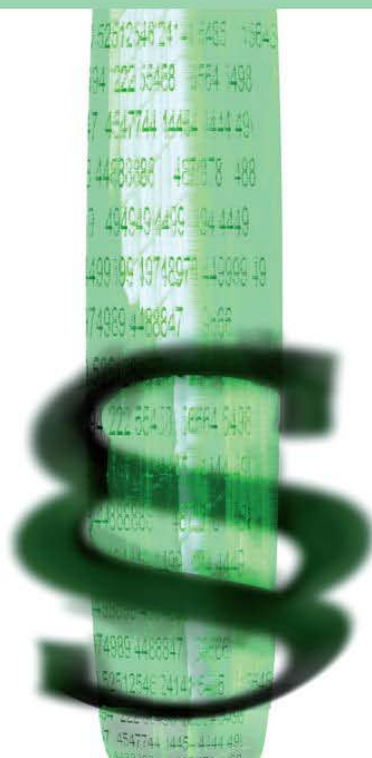


MAREK BAROWICZ

CENY TRANSFEROWE

Narzędzie optymalizacji
podatkowej grupy kapitałowej



Wydawnictwo PLACET zaprasza Państwa do zapoznania się z naszą ofertą.



PLACET – słowo niegdyś używane w naszym języku a zapożyczone z łaciny oznaczało: przyzwolenie, zgodę, a też „podość się”. To właśnie przyjęliśmy za filozofię działania: w zgodzie, dla wygody i zadowolenia, przy pełnym zaufaniu – autorów, czytelników i rynku.

Od początku zajmujemy się też ściśle określoną tematyką, a mianowicie wydajemy tylko dzieła z dziedziny szeroko pojętego zarządzania przedsiębiorstwami, finansów i ekonomii. Zdajemy sobie sprawę, że jest to literatura trudna – więc dokładamy starań redakcyjnych aby była zrozumiała dla każdego wykształconego czytelnika. Nie wydajemy książek z cyklu „Jak wzbogacić się w jeden dzień”, ale prace prezentujące rzetelną i nowoczesną wiedzę, które mogą być zarówno podręcznikami dla studiującej młodzieży, jak i podręcznikami-poradnikami służącymi doksztalcaniu (samoksztalcaniu) kadr kierowniczych przedsiębiorstw dostosowujących swoje struktury i metody zarządzania do stale przekształcającej się gospodarki rynkowej.

Od początku istnienia komercyjnej sieci Internet w Polsce mamy swoją witrynę www.placet.pl. Tam można śledzić nowości i zamierzenia wydawnicze, a także skorzystać z „Bazy wiedzy”.

Zapraszamy do lektury

MAREK BAROWICZ

CENY TRANSFEROWE

Narzędzie optymalizacji podatkowej
grupy kapitałowej



Projekt okładki:
Aleksandra Olszewska

Redakcja:
Leszek Plak

© Copyright by Wydawnictwo PLACET 2009

Wydanie wersja ebook

Wydawca:
Wydawnictwo PLACET
ul. Mickiewicza 18a/1
01-517 Warszawa
tel.: (0-22) 839-36-26
fax: (0-22) 839-67-61
redakcja@placet.pl
http://www.placet.pl

Wszelkie prawa zastrzeżone.
Publikacja ani jej części nie mogą być w żadnej formie i za pomocą
jakichkolwiek środków technicznych reprodukowane
bez zgody właściciela copyright.

ISBN 978- 83-7488-021-3

Warszawa 2009

Skład i łamanie: PLACET

Druk i oprawa: ebook

Spis treści

Używane skróty	7
Wstęp	10
1. Charakterystyka podmiotów powiązanych	13
1.1. Pojęcie i motywy tworzenia grup kapitałowych	13
1.2. Podatkowe grupy kapitałowe	21
2. Sprawozdawczość finansowa grupy kapitałowej	29
2.1. Metody konsolidacji sprawozdań finansowych	29
2.2. Zarządzanie finansami grupy kapitałowej typu „cash pooling”	43
2.3. Rozliczanie wzajemnych rozrachunków w drodze „nettingu”	46
3. Transakcje powiązane	48
3.1. Pojęcie transakcji powiązanych	48
3.2. Porównywalność transakcji powiązanych	51
3.3. Dokumentowanie transakcji powiązanych	54
3.3.1. Klasyfikacja dokumentacji podatkowej	54
3.3.2. Metodologia przygotowania dokumentacji	57
3.4. Przerzucanie dochodów w obrocie krajowym i międzynarodowym	58
3.4.1. Specjalne strefy ekonomiczne	60
3.4.2. Oazy (raje) podatkowe	63
4. Polityka cen transferowych (transakcyjnych)	73
4.1. Pojęcie i klasyfikacja cen transferowych	73
4.2. Porozumienia cenowe	78
4.3. Szacowanie cen transferowych (dochodu)	88
4.3.1. Metodyka szacowania cen	88
4.3.1.1. Metody transakcyjne	96
4.3.1.2. Metody zysku transakcyjnego	99
4.3.2. Przesłanki wyboru optymalnej formy szacowania cen	101
4.3.3. Zasady szczególne ustalania wartości rynkowej dóbr niematerialnych i usług	109
4.4. Kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorcy	112
4.4.1. Procedury ogólne wykonywania czynności kontrolnych	112
4.4.2. Kontrola cen transferowych	138
5. Unikanie podwójnego opodatkowania	142
5.1. Przesłanki podwójnego opodatkowania	142
5.2. Eliminacja podwójnego opodatkowania	143
5.2.1. Techniki eliminacji podwójnego opodatkowania	145
5.2.1.1. Metoda wyłączenia	145
5.2.1.2. Metoda zaliczenia	147

5.2.2. Eliminacja podwójnego opodatkowania w polskim prawie podatkowym	149
5.3. Klauzula „tax sparing”	161
5.4. Klauzule antyabuzywne	163
5.5. Zakaz dyskryminacji.....	165
<u>6. Różnice kursowe w obrocie międzynarodowym</u>	167
<u>7. Oszustwa finansowe w transakcjach powiązanych</u>	174
7.1. Oszustwa podatkowe	175
7.2. Oszustwa księgowe	179
<u>8. Karnoprawna doniosłość dokonywania transakcji powiązanych</u> .	187
Bibliografia	193
Wykaz aktów prawnych	194
Wykaz wzorów pism	197

Używane skróty

CenU	- Ustawa z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz.U. z 2001 r., Nr 97, poz. 1050 ze zm.).
Dyrektywa nr 2003/49/WE	- Dyrektywa Rady z dnia 3 czerwca 2003 r., nr 2003/49/WE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich (Dz.U.U.E.L.03.157.49 ze zm.).
Dyrektywa nr 2006/112/WE	- Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r., nr 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.U.E.L.06.347.1 ze zm.).
Dyrektywa nr 90/435/EWG	- Dyrektywa Rady z dnia 23 lipca 1990 r., nr 90/435/EWG w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych Państw Członkowskich (Dz.U.U.E.L. 90.225.6 ze zm.).
KC	- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. kodeks cywilny (Dz.U. z 1964 r., Nr 16, poz. 93 ze zm.).
KK	- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. kodeks karny (Dz.U. z 1997 r., Nr 88, poz. 553 ze zm.).
KKS	- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2007 r., Nr 111, poz. 765 ze zm.).
Konstytucja RP	- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 ze zm.)
KRS	- Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz.U. z 2007 r., Nr 168, poz. 1186 ze zm.).

KSH	- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2000 r., Nr 94, poz. 1037 ze zm.).
ObrInstrFinU	- Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z 2005 r., Nr 183, poz. 1538 ze zm.).
OchrKonkU	- Ustawa z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (Dz.U. z 2007 r., Nr 50, poz. 331 ze zm.).
OfPublU	- Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych (Dz.U. z 2005 r., Nr 184, poz. 1539 ze zm.).
OrdPod	- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.).
PCCU	- Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2007 r., Nr 68, poz. 450 ze zm.).
PDOfizU	- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r., Nr 14, poz. 176 ze zm.).
PDOPrU	- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2000 r., Nr 54, poz. 654 ze zm.).
RachunkU	- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2002 r., Nr 76, poz. 694 ze zm.).
SSE	- Ustawa z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz.U. z 2007 r., Nr 42, poz. 274 ze zm.).
SwDzGospU	- Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2007 r., Nr 155, poz. 1095 ze zm.).

SystMonitU	- Ustawa z dnia 25 sierpnia 2006 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw (Dz.U. z 2006 r., Nr 169, poz. 1200 ze zm.).
TUE	- Traktat z dnia 13 listopada 1962 r. o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U.04.90.864/2 ze zm.).
UKS	- Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2004 r., Nr 8, poz. 65 ze zm.).
UmMiędzU	- Ustawa z dnia 14 kwietnia 2000 r. o umowach międzynarodowych (Dz.U. z 2000 r., Nr 39, poz. 443 ze zm.).
VATU	- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r., Nr 54, poz. 535 ze zm.).

Wstęp

Podmioty gospodarcze mogą tworzyć różne struktury gospodarcze. Wśród nich wyróżnia się grupy kapitałowe, których zasięg działania może obejmować zarówno terytorium kraju, jak i obszar poza jego granicami (działalność międzynarodowa). Z uwagi na współczesną globalizację gospodarki, grupy takie zaczynają odgrywać coraz większą rolę. Dotyczy to szczególnie rozbudowanych grup międzynarodowych.

Istniejące w poszczególnych państwach różnice polityki podatkowej, w szczególności dotyczącej podatków potrącanych u źródła, cen transferowych, stawek opłat celnych, ryzyka walutowego i ograniczeń w transferze zysków z zainwestowanego kapitału zachęcają przedsiębiorstwa wielonarodowe (koncerny międzynarodowe¹) do przerzucania swoich dochodów między jurysdykcjami podatkowymi tak, aby maksymalizować zysk globalny oraz redukować obciążenia podatkowe, a w konsekwencji pozbawiać niektóre kraje należnych im dochodów z danin publicznoprawnych.

Celem tworzenia grup kapitałowych jest redukcja ekonomicznych kosztów prowadzonej działalności gospodarczej. Przedsiębiorstwa dążą do eliminacji nieefektywnych rozwiązań strukturalno-proceduralnych w drodze centralizacji określonych czynności (np. finansowych, administracyjnych, doradczych), wykonywanych w ramach grupy (tzw. specjalizacja podmiotów powiązanych). Funkcje realizowane wcześniej niezależnie przez każdy z podmiotów,

¹ Koncern może być postrzegany jako forma koncentracji kapitału. W takim znaczeniu stanowi on zgrupowanie równorzędnych, niezależnych od siebie podmiotów, zawiązane w wyniku zawartej umowy (np. spółki cywilnej). Na mocy takiego porozumienia, jeden z uczestników koncernu uznany zostaje za podmiot wiodący, kierujący wspólną inicjatywą, realizowaną z pomocą pozostałych kontrahentów. Koncern może być również rozumiany jako holding (grupa kapitałowa).

przekazywane są poszczególnym podmiotom z grupy. Dzięki temu następuje wzrost efektywności całej grupy.

Z podatkowego punktu widzenia, aktywność grupy kapitałowej (realizacja świadczeń między podmiotami powiązanymi) ukierunkowana jest na zmniejszenie (optymalizację) ciężarów (obciążeń) publicznoprawnych w obrębie całej grupy. Szczególnie widoczne jest to w odniesieniu do międzynarodowych grup kapitałowych.

Jednostki wykonujące świadczenia w obrębie międzynarodowej grupy kapitałowej podlegają różnym jurysdykcjom podatkowym, a tym samym odmiennym obciążeniom podatkowym. Organy podatkowe poszczególnych państw badają operacje gospodarcze, podlegające opodatkowaniu (cel poniesienia określonego wydatku przez rezydenta) pod kątem przepisów obowiązujących w danym państwie (z uwzględnieniem ratyfikowanych umów międzynarodowych, w tym dotyczących unikania podwójnego opodatkowania). Dążąc do eliminacji ryzyka uszczuplenia należnych wpływów do budżetów krajowych mogą one pomijać ewentualne skutki podatkowe w odniesieniu do całej grupy podatkowej.

Dla ograniczenia ryzyka zakwestionowania przez organy skutków podatkowych zawartych transakcji, jednostki powiązane mogą wykorzystywać świadczenia, wykonywane w ramach grupy, do przerzucania dochodów (kosztów). W efekcie takich operacji następuje minimalizacja obciążeń podatkowych całej grupy (uniknięcie niebezpieczeństwa podwójnego opodatkowania). Przedsiębiorstwa, korzystając z niższych stawek podatkowych, obowiązujących w systemach podatkowych poszczególnych krajów, przenoszą do nich dochód podlegający opodatkowaniu (tzw. optymalizacja podatkowa). Dochody mogą być również przerzucane do jednostek zależnych funkcjonujących w specjalnych strefach ekonomicznych lub oazach (rajach) podatkowych.

Celem niniejszej pozycji jest kompleksowa analiza problematyki cen transferowych w transakcjach realizowanych w obrębie grupy

kapitałowej (przez podmioty powiązane). Publikacja stanowi systematyczne omówienie najnowszych trendów w tej dziedzinie. Zamieszczone w opracowaniu tezy wyrażono z uwzględnieniem obowiązujących regulacji prawnych (krajowych i wspólnotowych), poglądów, doktryn, interpretacji skarbowych oraz wykładni i orzecznictwa sądów administracyjnych.

Książka zawiera bogaty zestaw narzędzi i sposobów praktycznego rozwiązywania sporów na płaszczyźnie zarządzania cenami transakcyjnymi. Ich właściwy dobór stanowi podstawę racjonalnych decyzji kapitałowych (finansowych).

Praca składa się z ośmiu rozdziałów. Trzy pierwsze poświęcone zostały zagadnieniu podmiotów i transakcji powiązanych. W rozdziałach tych omówiono istotę i charakter powiązań kapitałowych. Przedstawiono tu również zasady sprawozdawczości finansowej grupy kapitałowej. Rozdział czwarty podejmuje problematykę cen transferowych. Skoncentrowano się w nim na zdefiniowaniu pojęcia ceny transakcyjnej oraz technik wieloaspektowej wyceny wzajemnych świadczeń. Rozdziały piąty i szósty zawierają tematykę unikania podwójnego opodatkowania oraz różnic kursowych, mogących pojawić się w następstwie realizacji obrotu w handlu zagranicznym. Dwa ostatnie rozdziały prezentują koncepcję prawnego zabezpieczenia obrotu gospodarczego w ramach realizacji transakcji powiązanych.

Omówione w pracy zagadnienia oraz forma ich prezentacji wychodzą na przeciw oczekiwaniom pracowników naukowych zajmujących się problematyką cen transferowych i szerokiego grona praktyków życia gospodarczego – członków zarządu, dyrektorów finansowych oraz głównych księgowych spółek powiązanych.

Intencją autora jest, aby niniejsza pozycja pozwoliła Czytelnikom postrzegać i analizować zagadnienie cen transferowych w szerszym, interdyscyplinarnym kontekście.