PODATKI

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

Tadeusz Pieńkowski

CENY TRANSFEROWE

Jak przygotować firmę do kontroli podatkowej

Uwzględnia zmiany wprowadzone w 2018 r.

REKOMENDUJE
INFORLEX

CENY TRANSFEROWE

Jak przygotować firmę do kontroli podatkowej

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

Tadeusz Pieńkowski

CENY TRANSFEROWE

Jak przygotować firmę do kontroli podatkowej

Uwzględnia zmiany wprowadzone w 2018 r.

REKOMENDUJE
INFORLEX

Grupa INFOR PL

Prezes Zarządu
Ryszard Pieńkowski

Dyrektor Centrum Wydawniczego
Marzena Nikiel

Zespół redakcyjny:
Sławomir Biliński – redaktor prowadzący
Jarosław Miller – redaktor graficzny
Dorota Majcher – korekta

Publikację polecają eksperci

© Copyright by INFOR PL S.A.
Warszawa 2018

INFOR PL S.A.
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
www.infor.pl

Biuro Obsługi Klienta
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
tel. 22 761 30 30, e-mail: bok@infor.pl
Infolinia: 0 801 626 666
Księgarnia internetowa: www.sklep.infor.pl
Profesjonalne księgarnie stacjonarne w kraju oraz księgarnie internetowe.

Druk: MCP

Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii bądź powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody Wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.

Wydanie 2

ISBN 978-83-8137-378-4

Spis treści

Wykaz skrótów 8

Rozdział I. Kontrola cen transferowych – zagadnienia ogólne 9

1. Zasady wyboru podmiotów do kontroli cen transferowych 10
2. Ryzyko kontroli cen transferowych – zadania podatnika 12
3. Kompromis w kontroli cen transferowych 15

Rozdział II. Elementy decydujące o powstaniu obowiązków w zakresie cen transferowych 17

1. Obowiązki dokumentacyjne – warunki, progi transakcyjne 18
   - 1.1. Kiedy powstaje obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej 18
   - 1.2. Zakres obowiązków w obszarze cen transferowych 19
   - 1.3. Ustalenie dnia powstania obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych 22
   - 1.4. Jakie rodzaje powiązań oznaczają konieczność sporządzenia dokumentacji 24
   - 1.5. Kiedy transakcje podatkowe z podmiotami z tzw. rajów podatkowych oznaczają obowiązki w zakresie cen transferowych 26
   - 1.6. Jakie wartości decydują o obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej 27
   - 1.7. Jakie obowiązki dokumentacyjne w zakresie cen transferowych mają podatkowe grupy kapitałowe 30
   - 1.8. Jakie obowiązki dokumentacyjne powstaną w przypadku spółki osobowej niebędącej osobą prawną (SNOP) – dokonującej czynności z podmiotami powiązanymi 31
   - 1.9. Spółki powiązane należące w 100% do Skarbu Państwa i jednostki samorządowe 33

Rozdział III. Sporządzanie dokumentacji podatkowej 34

1. Cel prowadzenia dokumentacji podatkowej – funkcja gwarancyjna i informacyjna 34
2. Nowe obowiązki dokumentacyjne 36
   - 2.1. Sprawozdania CbCR 37
   - 2.2. Sprawozdanie CIT/TP 40
   - 2.3. Rozporządzenie TP 42
   - 2.4. Oświadczenie o sporządzeniu dokumentacji 45
   - 2.5. Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 28 marca 2018 r. 46

3. Elementy dokumentacji podatkowej ... 47
3.1. Elementy opisowe dokumentacji podatkowej obowiązujące do końca 2016 r. ... 47
3.2. Rodzaje dokumentacji podatkowej obowiązujące od 2017 r. – *local file* i *master file* ... 48
4. Elementy dokumentacji podatkowej, na które należy zwrócić uwagę ... 51
4.1. Benchmark – analiza porównywalności transakcji/zdarzeń ... 52
4.2. Analiza porównawcza – określenie przedziału statystycznego – podsumowanie ... 56
4.3. Rozpoznanie usług o niskiej wartości dodanej – rodzaje usług ... 61
4.4. Opis restrukturyzacji w dokumentacji podatkowej ... 63
4.5. Analiza funkcjonalna ... 66
4.6. Inne zdarzenia ... 68
4.7. Objęcie udziałów ... 71
4.8. Transakcje neutralne podatkowo ... 72
4.9. Rola wartości niematerialnych w dokumentacji cen transferowych ... 74
4.10. Opis ryzyk i profilu w dokumentacji cen transferowych ... 77
4.11. Transakcja jednego rodzaju ... 78

Rozdział IV. Jak przygotować się do kontroli cen transferowych ... 79
1. Zadania i cele podatnika sporządzającego dokumentację podatkową ... 79
2. Główne problemy związane z dokumentowaniem cen transferowych ... 84
2.1. Gromadzenie i porządkowanie danych przez podatnika ... 85
2.2. Zasady przeprowadzania analizy holdingu/grupy kapitałowej ... 88
2.3. Ocena wzajemnych rozliczeń międzynarodowych grup kapitałowych ... 88
3. Zapytanie o interpretację indywidualną lub zawarcie porozumienia cenowego w zakresie cen transakcyjnych ... 89
4. Terminy ... 94

Rozdział V. Rodzaje metod szacowania cen transferowych ... 97
1. Zasady stosowania metody porównywalnej ceny niekontrolowanej ... 98
2. Zasady stosowania metody ceny odsprzedaży ... 100
3. Zasady stosowania metody „koszt plus" ... 100
4. Zasady stosowania metody podziału zysku ... 103
5. Zasady stosowania metody marży transakcyjnej netto ... 103

Rozdział VI. Wybór metody analizy cen transferowych dokonywany przez kontrolujących ... 106
1. Czynniki decydujące o wyborze metody analizy w toku kontroli cen transferowych ... 106
2. Kryteria wyboru wskaźników porównawczych ... 107

Rozdział VII. Skutki ceny nierynkowej ... 109
1. Przesłanki szacowania cen transferowych – przykłady ... 110
2. Zasady szacowania cen transferowych przez organy podatkowe ... 111

Rozdział VIII. Zasady opodatkowania CFC a ceny transferowe ... 114

Rozdział IX. Obszar i zasady międzynarodowej wymiany informacji podatkowych a ceny transferowe 117
1. Zakres stosowania uniwersalnego standardu raportowania – CRS 117
2. Cel stosowania CRS 118

Rozdział X. Zasady kontroli w zakresie cen transferowych 119
1. Kontrola celno-skarbowa prowadzona przez naczelnika UCS – zasady 119
2. Postępowanie podatkowe prowadzone przed naczelnikiem USC – podstawowe zasady 122
3. Odpowiedzialność karna spowodowana nieprawidłowościami dokumentacji podatkowej 124
4. Wycena rzeczoznawcy – kontrola cen transferowych 125
5. Brak lub wadliwość dokumentacji podatkowej 127

Rozdział XI. Podsumowanie 129

Załączniki 132
1. Podstawa prawna, źródła 132
2. Słowniczek 133
3. Aktualny wykaz rajów podatkowych 139
4. Sprawozdanie o grupie podmiotów – treść rozporządzenia MF 141
5. Zakres informacji zawartych w dokumentacji podatkowej – rozporządzenie TP 145
6. Wyciąg z przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczących cen transferowych 150
7. Wzór uproszczonego sprawozdania CIT-TP – rozporządzenie MF 159

Wykaz skrótów

AKTY PRAWNE

k.k.s. – ustawa z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 2226 ze zm.)

O.p. – ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.)

rozporządzenie TP – rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 12 września 2017 r. w sprawie informacji zawartych w dokumentacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1753)

updof – ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 1509 ze zm.)

updop; ustawa o CIT – ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm.)

ustawa o KAS – ustawa z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 508 ze zm.)

ustawa o wymianie informacji podatkowych – ustawa z 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. z 2017 r. poz. 648 ze zm.)

INNE

DIS – dyrektor izby skarbowej

dyrektor IAS – dyrektor izby administracji skarbowej

IAS – Izba Administracji Skarbowej

KAS; administracja skarbowa – Krajowa Administracja Skarbowa

naczelnik UCS – naczelnik urzędu celno-skarbowego

NSA – Naczelny Sąd Administracyjny

SN – Sąd Najwyższy

SNOP – spółka niebędąca osobą prawną

WSA – wojewódzki sąd administracyjny

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 nieznajomość 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 pełnioną funkcją/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 należytą 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 malejąca 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, wspólnikami 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 osiągnie 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 obniżać, 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 większościowym 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 licencjodawcy;
- 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.

W zakresie oceny skali unikania opodatkowania ważne jest określenie i poznanie zastosowanego mechanizmu ucieczki od opodatkowania. Jest to trudne zadanie, ponieważ międzynarodowe holdingi wykorzystują od kilku do kilkunastu różnorodnych powiązań w kilku jurysdykcjach podatkowych. W tym celu nie wystarczy poznanie mechanizmu działania, ale również należy znać szczegółowe rozwiązania podatkowe krajów, w których on jest dokonywany. Umożliwi to zrozumienie i ocenę możliwości obniżenia podatków oraz skali zastosowania szkodliwej konkurencji przez niektóre kraje, np. przez zastosowanie skrajnych możliwości obniżenia CIT nawet do ułamka procentu (np. w Irlandii).
Walcząc z tymi zjawiskami, Polska wykorzystuje generalną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania oraz kontrolę cen transferowych.

Kluczowe obszary kontroli

- ***Wartości niematerialne***
- ***Restrukturyzacja w grupie***
- ***Ważne transakcje zawierane z podmiotami powiązanymi z państw, w których obowiązują niższe stawki podatkowe***

2. Ryzyko kontroli cen transferowych – zadania podatnika

Zadaniem podatnika jest dokonanie oceny dokumentacji podatkowej pod kątem spełnienia funkcji podatkowych i wymogów wynikających z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie cen transferowych (regulacje zawarte w tych ustawach są bardzo zbliżone). Należy podkreślić, że niniejszy poradnik może być przydatny nie tylko dla osób prawnych, ale również dla osób fizycznych dokonujących transakcji z podmiotami powiązanymi.
Przy tworzeniu dokumentacji podatkowej, zgodnej z przepisami w zakresie cen transferowych, należy brać pod uwagę cele stawiane przez administrację skarbową w obszarze oceny zasadności przeprowadzenia jej kontroli.
Niezbędne jest zatem dokonanie oceny wzajemnych transakcji/zdarzeń dokonywanych między podmiotami powiązanymi, udzielając odpowiedzi na pytania:

1. Czy ceny transferowe generują uzasadnione straty/zaniżenie dochodów? – *tak/nie*
2. Czy wysokość straty/zaniżenia dochodów może być akceptowalna dla administracji skarbowej? – *tak/nie*
3. Czy strata/zaniżenie dochodów jest rezultatem transakcji/zdarzeń dokonanych w warunkach rynkowych? – *tak/nie*
4. Czy natura straty (krótko- lub długookresowa) jest spowodowana obiektywnymi czynnikami i okolicznościami (wewnętrznymi lub zewnętrznymi), które uzasadniają jej powstanie, np.:
   a) Czy strata/zaniżenie dochodu związana jest z nowym produktem? – *tak/nie*

   b) Czy strata/zaniżenie dochodu wynika z biznesowej alokacji kapitału? – *tak/nie*
   c) Czy strata/zaniżenie dochodu jest efektem początkowego etapu działalności gospodarczej? – *tak/nie*
   d) Czy strata/zaniżenie dochodu jest efektem zmiany koniunktury, załamania rynku w wyniku nagłego nieprzewidywalnego kryzysu, np. finansowego? – *tak/nie*
5. Czy profil działalności podmiotu w kontekście zmiennych danych rynkowych wystarczająco uzasadnia powstanie nieprzewidzianej straty/zaniżenia dochodu? – *tak/nie*
6. Czy prawidłowo zostały zidentyfikowane ekonomiczne ryzyka? – *tak/nie*
7. Czy warunki umowne określone przez podmioty powiązane są zgodne z podziałem ryzyka i funkcji stron umowy? – *tak/nie*
8. Czy strony mają wystarczającą zdolność ekonomiczną do ponoszenia ich części ryzyka i realizacji funkcji na nich przypadających w wyniku zawartej umowy? – *tak/nie*
9. Czy niezależne podmioty w ramach tej samej umowy tak samo by się zachowały? – *tak/nie*

Są to tylko bardzo ogólne typowe obszary, które administracja skarbowa analizuje w celu wytypowania podmiotów do kontroli w zakresie cen transferowych. Podatnik, który przy tworzeniu dokumentacji skarbowej odpowie „tak" na wyżej wymienione pytania, nie powinien się obawiać negatywnych skutków kontroli.

Wpływ powiązań na dochód

NSA *W ocenie prawnej NSA stwierdził, że jeżeli z ustaleń organów podatkowych niezakwestionowanych przez sąd wynikało m.in., że skarżąca sprzedawała podmiotowi powiązanemu karty telefoniczne po cenach niższych niż podmiotom innym (ale wyższych niż cena zakupu), a następnie odkupowała je po cenach wyższych, to nie mogło to pozostać bez wpływu na wysokość jej dochodów. Przy braku jakiegokolwiek ekonomicznego uzasadnienia – po stronie skarżącej – dla tego rodzaju transakcji miało to bezpośredni wpływ na wysokość jej dochodów. Ich część została bowiem przerzucona do podmiotu powiązanego.*

Nie sposób też zgodzić się ze stanowiskiem, że sąd pierwszej instancji naruszył art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o CIT. Błędne jest przy tym stanowisko skarżącej, że warunkiem zastosowania tego przepisu musi być zaniżenie wpływów z podatku do Skarbu Państwa. Wprost bowiem art. 11 updop takiego warunku nie stwarza i nie formułuje. Przepis ten nakazuje natomiast obliczyć podatek należny bez uwzględnienia warunków korzystniejszych niż warunki z podmiotami niezależnymi i z uwzględnieniem dochodu oszacowanego.

Wyrok NSA z 16 stycznia 2013 r., sygn. akt II FSK 1109/11

Z analizy przedstawionych obszarów zainteresowania fiskusa wynika, że organ kontrolny tylko do ich części ma odpowiednie narzędzia, które umożliwiają dokonanie wstępnej ich oceny pod kątem prawidłowości stosowanych cen transferowych (wymienionych powyżej w pkt 1, 2, 4 lit. c i d, 5, 9). Pozostałe obszary mogą być ocenione tylko po wszczęciu postępowania kontrolnego.

Podatnik musi mieć świadomość, że to na nim spoczywa ciężar sporządzenia takiej dokumentacji podatkowej, która pozwoli udowodnić twierdzenia na „tak". I to na prawidłowym sporządzeniu dokumentacji polegać będzie większość przygotowań podatnika do kontroli cen transferowych. Przygotowanie się do sporządzenia dokumentacji w kształcie oczekiwanym przez fiskusa powinno stać się dla zagrożonych kontrolą podatników jednym z priorytetów.

Zadaniem podatnika biorącego udział w transakcjach/zdarzeniach z udziałem podmiotów powiązanych jest wykazanie, że struktura wzajemnych wynagrodzeń, w tym również powstanie straty, **nie jest wynikiem chęci oszukania administracji skarbowej**, lecz efektem naturalnego rozłożenia (przypisania) ryzyka do stron tych czynności. Udowodnienie, za pomocą klasycznej analizy funkcjonalnej i benchmarku, że **na zawierane transakcje i ustalane ceny nie mają wpływu powiązania**, ale są one efektem rynkowych sytuacji i ryzyka, a także wynikiem przyjętej strategii biznesowej. W tym celu należy **wykazać**, że wynikające **straty/zmniejszenie dochodu na transakcjach/zdarzeniach są uzasadnione**.

Aby to zrobić, podatnik powinien pamiętać o podstawowym celu i zadaniu dokumentacji podatkowej, którym jest udowodnienie administracji skarbowej, że przyczyny i natura strat wynikają z profilu prowadzonej działalności i z obiektywnych okoliczności i czynników.

W tym celu przydatne jest dokonanie oceny zagrożenia, czy mogą się znaleźć w obszarze zainteresowań organów podatkowych. Potwierdzenie wysokiego prawdopodobieństwa wystąpienia takiego zagrożenia pozwoli na **wcześniejsze przygotowanie się do sporządzenia kompletnej dokumentacji podatkowej cen transferowych**.

Jednym z czynników, czasami podstawowym, mającym wpływ na znaczne prawdopodobieństwo narażenia się na kontrolę administracji skarbowej, jest wykazywanie straty**.**

Pojęcie straty jest nieodłącznym elementem prowadzących działalność. Strata jest nie tylko konkretną wielkością ekonomiczną. Spełnia ważną funkcję informacyjną dla podatnika, jak również dla administracji skarbowej, której obowiązkiem jest dokonywanie analizy pod kątem, czy nie jest ona spowodowana celowym działaniem podmiotu gospodarczego. W tym celu dokonywana jest **ocena wielkości ryzyka podatkowego**. **Administracja skarbowa bada, z jakich przyczyn podmioty generują straty.**

Sygnałem ostrzegawczym jest ich powstawanie z roku na rok, w sytuacji gdy nie jest to wymuszone naturalnymi przyczynami, takimi jak: zmiana działalności biznesowej czy finansowej podatnika lub innymi przyczynami niezależnymi, np. zmiana trendu, nietrafiona inwestycja czy załamanie rynku spowodowane różnymi perturbacjami na rynku lokalnym.

W takim przypadku istnieją uzasadnione obawy, iż mogą one być **spowodowane cenami transferowymi,** w wyniku których następuje przerzucanie zysków w związku ze świadomym wykorzystaniem struktury podmiotów powiązanych i ich wzajemnych relacji prowadzących do erozji podstawy opodatkowania.

Dokumentacja podatkowa, ciężar dowodu

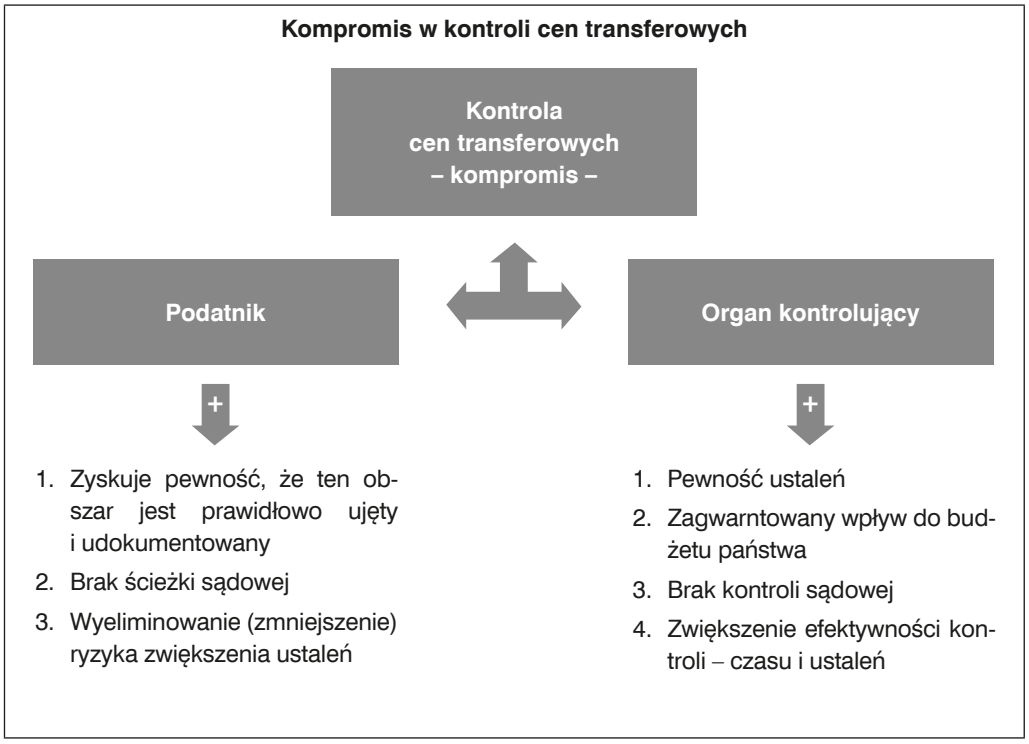
WSA *Ciężar dowodu, iż dana cena transferowa odbiega od rynkowej, spoczywa na organach podatkowych oraz organach kontroli skarbowej. Obowiązek dokumentacyjny nie spowodował przesunięcia tego ciężaru na podatnika. Zatem sporządzając wymaganą w art. 9a dokumentację podatkową, podatnik ma obowiązek opisać stan faktyczny dotyczący transakcji w zakresie przewidzianym przepisami, nie ma jednak obowiązku przedstawiać argumentacji wskazującej, iż ustalona cena zgodna jest z warunkami rynkowymi [wg stanu prawnego obowiązującego do końca 2016 r. – przyp. autora]. Oczywiście przedstawienie takich argumentów będzie działało na korzyść podatnika, redukując ryzyko zakwestionowania dochodów realizowanych w danej transakcji. Przydatnym narzędziem może okazać się tu przeprowadzenie dokładnej analizy cen stosowanych przez porównywalne*

podmioty, niepowiązane w zakresie dokumentowanej transakcji, uzasadniającej rynkowy charakter stosowanych cen poprzez odniesienie się do transakcji realizowanych przez niezależne przedsiębiorstwa z uwzględnieniem specyfiki obrotu (zob. J. Marciniuk, komentarz do art. 9a updop).

Wyrok WSA w Krakowie z 3 czerwca 2009 r., sygn. akt I SA/Kr 1374/08

3. Kompromis w kontroli cen transferowych

Często kontrole cen transferowych polegające na ocenie, czy podatnik rzetelnie skalkulował cenę transakcji/innych zdarzeń nie kończą się decyzją podatkową, a kończą się na etapie protokołów lub wyników kontroli. W trakcie czynności kontrolnych zostają ujawnione nieprawidłowości zasadne lub mniej zasadne. Przeważnie w drodze dyskusji podatnik (rzadko urzędnik) zostaje przekonany o słuszności zarzutów. W efekcie zgadza się z nimi, co powoduje, że obie strony są usatysfakcjonowane. Należy pamiętać, że dokumentacja cen transferowych (dokumentacja podatkowa) dotyczy bardziej ekonomicznych kwestii niż wprost podatkowych. Dopiero efektem tej dokumentacji jest możliwość określenia faktycznych skutków podatkowych transakcji.



Oceniając efekty kontroli cen transferowych, można dojść do konkluzji, że głównym problemem są nie tylko uregulowania prawne w zakresie cen transferowych. Problemem są

także niskie umiejętności zarówno u podatników, jak i u organów kontrolnych w obszarach:

a) finansowych,
b) statystycznych,
c) umiejętności prawidłowej oceny materiałów porównawczych,
d) typowania właściwej próby,
e) wybór analizy ekonomicznej (finansowej).

Typowanie (wybór) właściwej próby jest bardzo trudnym działaniem. Wymaga ogromnego doświadczenia. Podatnikowi w tym zakresie jest łatwiej, bo przeważnie zna bardzo dobrze swoje otoczenie biznesowe.

Podstawową trudnością jest przekonanie kontrolujących o zasadności takiego, a nie innego wyboru. Przeważnie kontrolujący „okopują" się na swym stanowisku, często czyniąc to ze strachu, że popełnią błąd i jak uznają twierdzenia podatnika za słuszne, to mogą zostać posądzeni przez przełożonych o brak wiedzy lub inne pozaprawne kontakty z podatnikiem. W ten sposób koło się zamyka.

Istotnym elementem kontroli cen transferowych jest prawidłowy dobór współczynników finansowych, które w ten sposób stają się skutecznym narzędziem do oceny realności ekonomicznej transakcji/innych zdarzeń.

W sytuacjach wymagających kompromisu konieczny byłby biegły od cen transferowych, który stałby się arbitrem, zanim sprawa by weszła na ścieżkę sądową. Tym bardziej, że obustronny jest brak chęci i odwagi na przeniesienie sporu na wokandę sądową. Przyczyną może być to, że zarówno kontrolujący, jak i podatnicy nie mają wiary w doświadczenie sędziów sądów administracyjnych.