

# CENY TRANSFEROWE

Nowe zasady dokumentacji

Tomasz Kosieradzki, Radosław Piekarz

---

---

ZAGADNIENIA PODATKOWE

2. WYDANIE ZMIENIONE I UAKTUALNIONE

---

# CENY TRANSFEROWE

## Nowe zasady dokumentacji

Tomasz Kosieradzki, Radosław Piekarczyk

---

Zamów książkę w księgarni internetowej

**proinfo.pl**  
księgarnia internetowa

---

**ZAGADNIENIA PODATKOWE**

**2. WYDANIE ZMIENIONE I UAKTUALNIONE**

---

Stan prawny na 1 maja 2016 r., z uwzględnieniem zmian wprowadzonych ustawą z dnia 9 października 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1932) wchodzących w życie dnia 1 stycznia 2017 r.

Wydawca  
*Grzegorz Jarecki*

Redaktor prowadzący  
*Janina Burek*

Opracowanie redakcyjne  
*Joanna Holdys*

Korekta i łamanie  
*Wydawnictwo JAK*

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

Szanujmy prawo i własność.  
Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)  
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer SA, 2015, 2016

2. wydanie zmienione i uaktualnione

Wydanie 1. ukazało się pod tytułem *Ceny transferowe. Mechanizmy ustalania i zarządzania ryzykiem*

ISBN 978-83-8092-337-9

Dział Praw Autorskich  
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33  
tel. 22 535 82 19  
e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)

[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)  
księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

# Spis treści

|  |           |
|--|-----------|
| Wykaz skrótów . . . . .  | 13        |
| Wstęp . . . . .  | 15        |
| <b>Rozdział 1. Ceny transferowe w praktyce przedsiębiorców i organów podatkowych . . . . .</b> | <b>17</b> |
| 1.1. Ceny transferowe w Polsce . . . . .   | 18        |
| 1.2. Podsumowanie raportu . . . . .  | 18        |
| 1.3. Interpretacje oraz uprzednie porozumienia cenowe . . . . .                                | 18        |
| 1.3.1. Interpretacje podatkowe . . . . .   | 19        |
| 1.3.2. Uprzednie porozumienia cenowe . . . . .   | 19        |
| 1.4. Kontrole w zakresie cen transferowych. . . . .  | 20        |
| 1.5. Polska na tle innych państw – progi powiązań kapitałowych . . . . .                       | 22        |
| 1.6. Uproszczenia . . . . .  | 23        |
| 1.7. Procedury wzajemnego porozumiewania się . . . . .   | 24        |
| <b>Rozdział 2. Proces analizy cen transferowych . . . . .</b>                                  | <b>26</b> |
| 2.1. Analiza biznesu. . . . .  | 27        |
| 2.1.1 Analiza branży . . . . .   | 27        |
| 2.1.2. Analiza otoczenia przedsiębiorstwa . . . . .  | 28        |
| 2.1.3. Analiza funkcjonalna . . . . .  | 28        |
| 2.1.4. Znaczenie oceny ryzyka w przygotowaniu analizy funkcjonalnej . . . . .                  | 30        |
| 2.2. Koncepcja centrów odpowiedzialności a metody ustalania cen transferowych. . . . .         | 44        |
| 2.3. Dokumentacja . . . . .  | 45        |
| <b>Rozdział 3. Podmioty powiązane – na kim spoczywa ryzyko podatkowe . . . . .</b>             | <b>46</b> |
| 3.1. Rodzaje powiązań . . . . .  | 47        |
| 3.2. Powiązania kapitałowe. . . . .  | 50        |

|  |           |
|--|-----------|
| 3.3. Powiązania osobowe . . . . .  | 52        |
| 3.4. Powiązania majątkowe i wynikające ze stosunku pracy . . . . .   | 53        |
| 3.5. Inne przypadki, w których możliwe jest oszacowanie dochodu . . . . .  | 55        |
| 3.5.1. Zagraniczny zakład . . . . .  | 56        |
| 3.5.2. Transakcje z podmiotami z rajów podatkowych. . . . .  | 57        |
| 3.6. Transakcje z udziałem spółek osobowych . . . . .  | 57        |
| 3.7. Zawarcie umowy spółki osobowej i umowy wspólnego przedsięwzięcia . . . . .  | 58        |
| <b>Rozdział 4. Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej . . . . .</b>  | <b>60</b> |
| 4.1. Wstęp . . . . .   | 60        |
| 4.2. Omówienie metody . . . . .  | 61        |
| 4.2.1. Krok 1 – identyfikacja transakcji porównywalnych . . . . .  | 61        |
| 4.2.2. Krok 2 – analiza porównywalności. . . . .   | 64        |
| 4.3. Przeprowadzenie analizy porównywalności transakcji . . . . .  | 64        |
| <b>Rozdział 5. Metoda rozsądnej marży (koszt plus) . . . . .</b>   | <b>73</b> |
| 5.1. Wstęp . . . . .   | 73        |
| 5.2. Omówienie metody . . . . .  | 75        |
| 5.2.1. Krok 1 – ustalenie kosztów . . . . .  | 75        |
| 5.2.2. Krok 2 – dane porównywalne. . . . .   | 76        |
| 5.2.3. Krok 3 – wyznaczenie marży . . . . .  | 81        |
| <b>Rozdział 6. Metoda ceny odsprzedaży . . . . .</b>   | <b>82</b> |
| 6.1. Wstęp . . . . .   | 82        |
| 6.2. Typologia podmiotów handlowych . . . . .  | 85        |
| 6.3. Omówienie metody . . . . .  | 86        |
| 6.3.1. Krok 1 – obliczenie marży . . . . .   | 86        |
| 6.3.2. Krok 2 – identyfikacja transakcji porównywalnych . . . . .  | 87        |
| 6.3.3. Krok 3 – określenie poziomu marży ceny odsprzedaży dla porównywalnych transakcji i porównanie marży ceny odsprzedaży z transakcją pomiędzy podmiotami powiązanymi . . . . . | 89        |
| <b>Rozdział 7. Metoda marży transakcyjnej netto (TNMM) . . . . .</b>   | <b>91</b> |
| 7.1. Wstęp . . . . .   | 91        |
| 7.2. Wady i zalety metody TNMM. . . . .  | 93        |
| 7.3. Omówienie metody . . . . .  | 95        |
| 7.3.1. Wybór współczynnika . . . . .   | 95        |
| 7.3.2. Przeprowadzenie analizy porównawczej. . . . .   | 96        |
| 7.3.3. Wytypowanie podmiotów porównywalnych . . . . .  | 96        |
| 7.3.4. Analiza międzykwartylowa . . . . .  | 97        |

---

|   |            |
|---|------------|
| 7.3.5. Przykład zastosowania metody TNMM . . . . .  | 97         |
| 7.4. Korekty w metodzie TNMM . . . . .  | 101        |
| <b>Rozdział 8. Metoda podziału zysków . . . . .</b>   | <b>107</b> |
| 8.1. Wstęp . . . . .  | 107        |
| 8.2. Omówienie metody . . . . .   | 109        |
| 8.3. Warunki stosowania . . . . .   | 109        |
| 8.4. Analiza udziału (wkładu) . . . . .   | 110        |
| 8.5. Analiza rezydualna. . . . .  | 112        |
| 8.5.1. Podział którego zysku? . . . . .   | 114        |
| <b>Rozdział 9. Restrukturyzacja działalności gospodarczej . . . . .</b>                       | <b>119</b> |
| 9.1. Przyczyny restrukturyzacji . . . . .   | 120        |
| 9.1.1. Przyczyny ekonomiczne i społeczne . . . . .  | 120        |
| 9.1.2. Przyczyny prawne i podatkowe . . . . .   | 121        |
| 9.2. Profile funkcjonalne producentów . . . . .   | 121        |
| 9.2.1. Przetwórcza ( <i>toll manufacturer</i> ) . . . . .                                     | 122        |
| 9.2.2. Producent kontraktowy ( <i>contract manufacturer</i> ) . . . . .                       | 123        |
| 9.2.3. Producent w pełni samodzielny ( <i>fully-fledged manufacturer</i> ) . . . . .          | 124        |
| 9.3. Profile funkcjonalne dystrybutorów. . . . .  | 125        |
| 9.3.1. Pośrednik . . . . .  | 126        |
| 9.3.2. Dystrybutor o funkcjach podstawowych . . . . .   | 126        |
| 9.3.3. Dystrybutor o funkcjach rozwiniętych . . . . .   | 126        |
| 9.4. Przykład restrukturyzacji biznesu . . . . .  | 127        |
| 9.5. Dlaczego restrukturyzacja działalności budzi zainteresowanie władz podatkowych . . . . . | 128        |
| 9.6. Analiza transakcji restrukturyzacyjnej . . . . .   | 130        |
| 9.7. Symulacja ryzyka z wykorzystaniem metod scenariuszowych (symulacja ryzyka) . . . . .     | 131        |
| 9.8. Gospodarcze przyczyny restrukturyzacji . . . . .   | 136        |
| 9.9. Przeniesienie dobra posiadającego wartość . . . . .                                      | 138        |
| 9.9.1. Dobra materialne . . . . .   | 138        |
| 9.9.2. Wartości niematerialne . . . . .   | 138        |
| 9.9.3. Zorganizowana część przedsiębiorstwa . . . . .   | 138        |
| 9.10. Podatkowe skutki restrukturyzacji . . . . .   | 139        |
| <b>Rozdział 10. Świadczenie usług i umowy o podziale kosztów . . . . .</b>                    | <b>140</b> |
| 10.1. Świadczenie usług międzygrupowych . . . . .   | 140        |
| 10.2. Czy usługa została w rzeczywistości wykonana? . . . . .                                 | 141        |
| 10.3. Czy usługa ma wartość zgodną z zasadą <i>arm's length</i> ? . . . . .                   | 142        |

|   |            |
|---|------------|
| 10.4. Umowy o podziale kosztów . . . . .  | 143        |
| 10.4.1. Zasada <i>arm's length</i> w umowach CCA. . . . .   | 145        |
| 10.4.2. Zawartość umowy CCA. . . . .  | 148        |
| 10.4.3. Zmiany w składzie uczestników umowy CCA. . . . .  | 148        |
| 10.4.4. Przykład umowy CCA . . . . .  | 149        |
| <b>Rozdział 11. Dokumentowanie usług o niskiej wartości dodanej . . . . .</b>   | <b>151</b> |
| 11.1. Definicja usług o niskiej wartości dodanej . . . . .  | 152        |
| 11.2. Opis transakcji . . . . .   | 157        |
| <b>Rozdział 12. Transakcje finansowe . . . . .</b>  | <b>165</b> |
| 12.1. Środowisko finansowe grupy kapitałowej . . . . .  | 166        |
| 12.2. Pożyczki. . . . .   | 166        |
| 12.3. Niedostateczna kapitalizacja . . . . .  | 172        |
| 12.3.1. Reguły obowiązujące dla pożyczek zaciągniętych<br>przed końcem 2014 r. . . . .  | 172        |
| 12.3.2. Reguły obowiązujące po 1 stycznia 2015 r. . . . .   | 175        |
| 12.3.3. Alternatywny system kwalifikowania odsetek<br>jako kosztu podatkowego . . . . .   | 179        |
| 12.4. Cash pooling . . . . .  | 183        |
| 12.5. Gwarancje wewnątrzgrupowe. . . . .  | 186        |
| <b>Rozdział 13. Wartości niematerialne . . . . .</b>  | <b>190</b> |
| 13.1. Wartości niematerialne jako przedmiot transakcji . . . . .  | 192        |
| 13.2. Wycena wartości niematerialnych i analiza<br>porównywalności. . . . .   | 193        |
| 13.3. Dobór metody wyceny wartości niematerialnych . . . . .  | 195        |
| 13.4. Wyznaczenie stawki opłaty licencyjnej . . . . .   | 196        |
| <b>Rozdział 14. Analiza porównawcza . . . . .</b>   | <b>201</b> |
| 14.1. Sposób sporządzania analizy . . . . .   | 203        |
| 14.1.1. Etap 1: Ogólna analiza informacji dotyczących<br>podatnika i jego otoczenia gospodarczego . . . . .   | 203        |
| 14.1.2. Etap 2: Analiza warunków ustalonych lub narzuconych<br>pomiędzy podmiotami powiązаныmi. . . . .   | 204        |
| 14.1.3. Etap 3: Sprawdzenie możliwości porównania<br>warunków ustalonych lub narzuconych pomiędzy<br>podmiotami powiązаныmi z warunkami stosowanymi<br>przez dany podmiot z podmiotami niezależnymi . . . . . | 209        |
| 14.1.4. Etap 4: Identyfikacja i weryfikacja porównywalnych<br>warunków ustalonych przez podmioty niezależne . . . . .   | 211        |
| 14.1.5. Etap 5: Wybór metody określania ceny i wybór<br>wskaźnika zyskowności . . . . .   | 211        |

|   |            |
|---|------------|
| 14.1.6. Etap 6: Proces zbierania danych porównawczych, ich analiza i weryfikacja założeń . . . . .  | 212        |
| 14.1.7. Etap 7: Analiza uzyskanych danych porównawczych . . . . .   | 216        |
| 14.2. Przykład analizy porównawczej . . . . .   | 217        |
| <b>Rozdział 15. Prawo celne a prawo podatkowe . . . . .</b>   | <b>219</b> |
| 15.1. Ramy prawne . . . . .   | 220        |
| 15.2. Rozbieżności pomiędzy ceną transferową a wartością celną: aspekty prawne. . . . .   | 221        |
| 15.3. Rozbieżności pomiędzy ceną transferową a wartością celną: przypadki praktyczne . . . . .  | 222        |
| 15.3.1. Metody ustalania wartości celnej i ceny transferowej . . . . .  | 223        |
| 15.3.2. Agregacja transakcji. . . . .   | 225        |
| 15.3.3. Czas dostawy. . . . .   | 226        |
| 15.3.4. Cena pierwszej sprzedaży. . . . .   | 227        |
| 15.4. Narzędzia zarządzania ryzykiem celnym i podatkowym w związku z transakcjami pomiędzy podmiotami powiązаныmi . . . . .                             | 228        |
| <b>Rozdział 16. Dokumentacja cen transferowych . . . . .</b>  | <b>230</b> |
| 16.1. Wstęp . . . . .   | 230        |
| 16.2. Pojęcie transakcji . . . . .  | 231        |
| 16.3. Wartość transakcji . . . . .  | 233        |
| 16.4. Treść dokumentacji cen transferowych . . . . .  | 236        |
| 16.4.1. Określenie funkcji, jakie będą spełniać podmioty uczestniczące w transakcji (z uwzględnieniem użytych aktywów i podejmowanego ryzyka) . . . . . | 237        |
| 16.4.2. Przewidywane koszty związane z transakcją oraz forma i termin zapłaty . . . . .   | 240        |
| 16.4.3. Metoda i sposób kalkulacji zysków oraz określenie ceny przedmiotu transakcji . . . . .  | 242        |
| 16.4.4. Wskazanie innych czynników . . . . .  | 244        |
| 16.4.5. Określenie korzyści związanych z uzyskaniem świadczeń oczekiwanych przez podmiot obowiązany do sporządzenia dokumentacji . . . . .              | 246        |
| <b>Rozdział 17. Wzór dokumentacji cen transferowych: „Dokumentacja cen transferowych za rok 2013 przygotowana dla Alfa sp. z o.o.”</b>                  | <b>248</b> |
| 17.1. Podstawa prawna dokumentacji . . . . .  | 248        |
| 17.2. Charakterystyka działalności spółki Alfa. . . . .   | 249        |
| 17.3. Dokumentacja: świadczenie usług doradczych . . . . .  | 250        |
| 17.3.1. Charakterystyka transakcji . . . . .  | 250        |
| 17.3.2. Analiza funkcjonalna . . . . .  | 250        |



|   |            |
|---|------------|
| 17.3.3. Analiza finansowa . . . . .   | 254        |
| 17.3.4. Wynik na transakcji . . . . .   | 256        |
| 17.4. Dokumentacja: świadczenie usług tłumaczenia . . . . .   | 256        |
| 17.4.1. Charakterystyka transakcji . . . . .  | 256        |
| 17.4.2. Analiza funkcjonalna . . . . .  | 258        |
| 17.4.3. Analiza finansowa . . . . .   | 262        |
| 17.4.4. Wynik na transakcji . . . . .   | 268        |
| 17.5. Dokumentacja: pożyczka . . . . .  | 268        |
| 17.5.1. Charakterystyka transakcji . . . . .  | 268        |
| 17.5.2. Analiza funkcjonalna . . . . .  | 268        |
| 17.5.3. Analiza finansowa . . . . .   | 272        |
| 17.5.4. Wynik na transakcji . . . . .   | 275        |
| 17.6. Transakcja: refaktura kosztów . . . . .   | 275        |
| 17.6.1. Charakterystyka transakcji . . . . .  | 275        |
| 17.6.2. Analiza funkcjonalna . . . . .  | 275        |
| 17.6.3. Analiza finansowa . . . . .   | 277        |
| 17.6.4. Wynik na transakcji . . . . .   | 278        |
| <b>Rozdział 18. Nowe regulacje w zakresie cen transferowych . . . . .</b>   | <b>279</b> |
| 18.1. Obowiązek dokumentacyjny . . . . .  | 281        |
| 18.2. Transakcje podlegające obowiązkowi dokumentacyjnemu . . . . .   | 285        |
| 18.3. Rodzaje dokumentacji. . . . .   | 287        |
| 18.3.1. Dokumentacja lokalna . . . . .  | 287        |
| 18.3.2. Dokumentacja grupowa. . . . .   | 289        |
| 18.4. Termin przygotowania dokumentacji cen transferowych . . . . .   | 290        |
| <b>Rozdział 19. Wzór nowej dokumentacji cen transferowych . . . . .</b>   | <b>292</b> |
| <b>Rozdział 20. Sanckje w zakresie cen transferowych . . . . .</b>  | <b>309</b> |
| 20.1. Doszacowanie dochodu . . . . .  | 310        |
| 20.2. Stawka 50% w ustawie o podatku dochodowym od osób<br>prawnych i ustawie o podatku dochodowym od osób<br>fizycznych. . . . . | 312        |
| 20.3. Tryb, w jakim organy mogą zażądać przedstawienia<br>dokumentacji . . . . .  | 313        |
| 20.4. Skutki złożenia niekompletnej dokumentacji . . . . .  | 315        |
| 20.5. Ograniczenia okresu, jakiego może dotyczyć zastosowanie<br>stawki 50% . . . . .   | 316        |
| 20.6. Sanckje karne skarbowe . . . . .  | 318        |
| 20.7. Odpowiedzialność podmiotu zbiorowego . . . . .  | 320        |
| 20.8. Doszacowanie VAT . . . . .  | 322        |

---

|  |            |
|--|------------|
| <b>Rozdział 21. Porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych . . .</b> | <b>324</b> |
| 21.1. Rodzaje porozumień . . . . .   | 324        |
| 21.2. Procedura zawarcia porozumienia . . . . .                                | 326        |
| 21.3. Terminy wydania porozumienia . . . . .                                   | 328        |
| 21.4. Zmiana porozumienia . . . . .  | 329        |
| 21.5. Koszty wydania porozumienia . . . . .                                    | 329        |
| 21.6. Krytyka rozwiązania polskiego . . . . .                                  | 330        |
| <b>Rozdział 22. Spółki CFC . . . . .</b>                                       | <b>331</b> |
| <b>Indeks . . . . .</b>  | <b>339</b> |



## Wykaz skrótów

### Akty prawne

**k.k.s.** – ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 186 z późn. zm.)

**o.p.** – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.)

**rozporządzenie w sprawie cen transferowych** – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. 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 (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1186)

**rozporządzenie wykonawcze do w.k.c.** – rozporządzenie Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiające przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. WE L 253 z 11.10.1993, s. 1)

**u.k.s.** – ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 553 z późn. zm.)

**u.p.d.o.f.** – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)

**u.p.d.o.p.** – ustawa z dnia 16 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.)

**u.r.** – ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 330 z późn. zm.)

**ustawa o VAT** – ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)

**w.k.c.** – rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. WE L 302 z 19.10.1992, s. 1; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 4, s. 307)

wytyczne OECD – wytyczne OECD w sprawie cen transferowych z 2010 roku (*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing 2010, wydanie polskie: Wolters Kluwer, Warszawa 2012)

## Organy i urzędy

GUS – Główny Urząd Statystyczny

NSA – Naczelny Sąd Administracyjny

OECD – Organization for Economic Co-operation and Development (Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju)

WSA – wojewódzki sąd administracyjny

## Inne

CFC – Controlled Foreign Corporation (zagraniczna spółka kontrolowana)

Dz. U. – Dziennik Ustaw

Dz. Urz. WE/UE – Dziennik Urzędowy Wspólnoty Europejskiej/Unii Europejskiej

EBIT – *Earnings Before Deducting Interest and Taxes* (zysk operacyjny)

EBITDA – *Earnings Before Interest, Taxation, Depreciation and Amortization* (zysk operacyjny przed potrąceniem zaciągniętych zobowiązań procentowanych, podatków, deprecjacji rzeczowych aktywów trwałych oraz amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych)

EVA – *Economic Value Added* (ekonomiczna wartość dodana)

IP – *Intellectual Property* (własność intelektualna)

MAP – Mutual Agreements Procedures (umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania)

MAP AC – Mutual Agreement Procedure Arbitration Convention (Konwencja arbitrażowa dotycząca umów o unikaniu podwójnego opodatkowania)

ONSAiWSA – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych

PCN – porównywalna cena niekontrolowana (metoda)

PKD – Polska Klasyfikacja Działalności

R&D – Research and Development (badania i rozwój)

ROCE – *Return on Capital Employed* (wydajność i rentowność zaangażowanego kapitału)

RONA – *Return on Net Assets* (wydajność aktywów netto)

TNMM – *Transactional Net Margin Method* (metoda marży transakcyjnej netto)

# Wstęp

Ceny transferowe to tematyka, z którą spotyka się każda osoba zarządzająca finansami przedsiębiorstw międzynarodowych. To także obszar rosnącego zainteresowania władz skarbowych, ponieważ wysiłki Unii Europejskiej oraz OECD idą w kierunku nadania rangi priorytetowej zagadnieniu cen transferowych.

Dodatkowo problem cen transferowych dotyczy nie tylko firm międzynarodowych, ale również firm krajowych. Polskie przepisy są najbardziej rygorystyczne w UE, a polscy przedsiębiorcy nie mają jeszcze świadomości istnienia takich przepisów. Jednocześnie szereg orzeczeń sądowych pokazuje, że zaniedbania w tej materii mogą okazać się niezwykle kosztowne dla przedsiębiorstwa (średnie doszacowanie podatku wynosi ok. pół miliona złotych).

Polskie publikacje koncentrują się na ogół na jednym aspekcie cen transferowych, tj. na przygotowaniu ich dokumentacji. Żadna publikacja w sposób kompleksowy nie omawiała dotąd tego zagadnienia od strony finansowej. Praktyka doradcza oraz szkolenia pokazują, że jest to kwestia, która budzi zainteresowanie kadry menedżerskiej oraz osób pracujących w finansach i księgowości.

Niniejsza książka wypełnia tę lukę. Omawiamy w niej po kolei proces ustalania cen transferowych, każdą z metod ilustrujemy konkretnym praktycznym przykładem. Posługujemy się przy tym językiem zrozumiałym dla osób pracujących w finansach. Do przepisów prawnych odwołujemy się tylko w tych miejscach, w których jest to niezbędne dla właściwego zrozumienia zagadnienia.

Kwestią zupełnie unikatową na rynku polskim jest dokładne omówienie zagadnień związanych z restrukturyzacją biznesu. Są to zagadnienia stosunkowo nowe. W 2013 r. Minister Finansów dokonał nowelizacji rozporządzenia w sprawie cen transferowych. Nowelizacja dodała m.in. nowy § 23a, który reguluje kwestie związane z tzw. restrukturyzacją działalności gospodarczej. Należy zaznaczyć, że nowelizacja jest skutkiem zmian w wytycznych OECD, do których w lipcu 2010 r. dodano nowy rozdział poświęcony tej tematyce. Przez restrukturyzację działalności rozumie się przeniesienie pomiędzy podmiotami powiązаныmi istotnymi ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyka. Nie jest to

więc restrukturyzacja w sensie prawnym (ta obejmuje zmianę formy prawnej, połączenie, podział, wydzielenie). W niniejszej publikacji dokładnie wyjaśniamy, jak należy patrzeć na zagadnienie restrukturyzacji działalności gospodarczej z perspektywy cen transferowych. Omawiamy m.in. zastosowanie metody Monte Carlo (z wytłumaczeniem, jak metodę tę można zastosować, używając arkusza kalkulacyjnego).

Inny ważny temat, który poruszamy w tej książce, to przygotowanie tzw. analizy porównawczej. Wytyczne odnośnie do sporządzania takiej analizy również zostały dodane do przepisów w 2013 r. Omawiamy, jak punkt po punkcie wykonać analizę porównawczą z zastosowaniem metod statystyki opisowej. Tu również prezentujemy realny przykład z praktyki gospodarczej.

Książka zawiera także przykłady dokumentacji cen transferowych. W odróżnieniu od innych tego rodzaju publikacji nasze przykłady są realnymi studiami przypadków. Krok po kroku omawiamy zawartość dokumentacji cen transferowych, prowadząc czytelnika przez wszystkie stadia procesu dokumentacyjnego.

Omawiamy również rodzaje sankcji, jakie mogą być nakładane przez władze skarbowe za zaniedbania w obszarze cen transferowych. Sankcje wiążące się z niewypełnieniem lub też niewłaściwym wypełnieniem obowiązków związanych z przedstawieniem organom podatkowym lub organom kontroli skarbowej dokumentacji cen transferowych należy rozpatrywać w sposób bardzo szeroki. Dokonując ogólnego podziału, można wskazać, że sankcje mogą dotyczyć:

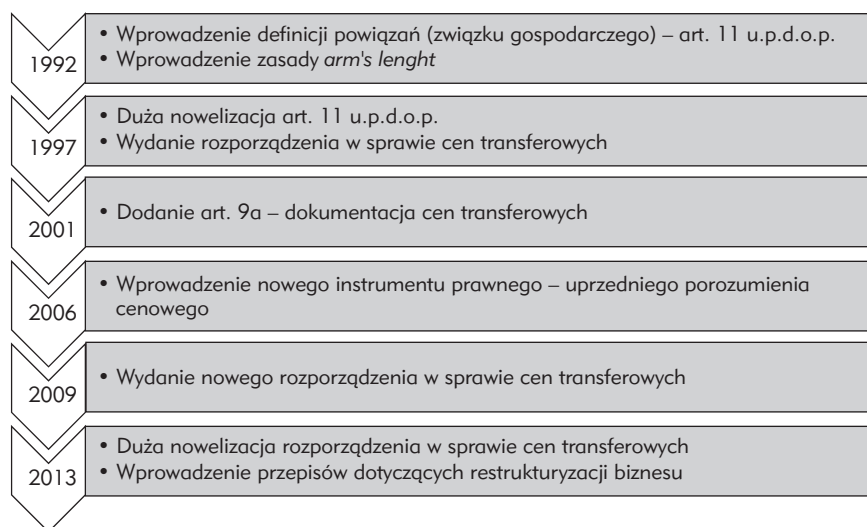
- podatnika – poprzez oszacowanie dochodu lub obniżenie straty podatkowej, zastosowanie sankcyjnej, 50-procentowej stawki podatku,
- organów zarządzających podatnika/osób odpowiedzialnych za rozliczenia podatkowe – poprzez pociągnięcie do odpowiedzialności na podstawie przepisów karno-skarbowych.

W książce omawiamy przypadki, w których przedmiotowe sankcje mogą być zastosowane. Temat ten ważny jest przede wszystkim dla członków zarządów i głównych księgowych, którzy odpowiadają za rozliczenia podatkowe spółek.

Publikacja ma wymiar przede wszystkim praktyczny. Przykłady, które ilustrują poszczególne zagadnienia, pochodzą z naszej praktyki doradczej i szkoleniowej. Jesteśmy przekonani, że książka ta przyczyni się do lepszego zrozumienia zagadnień związanych z cenami transferowymi.

## Ceny transferowe w praktyce przedsiębiorców i organów podatkowych

Przepisy dotyczące cen transferowych w nowoczesnym kształcie funkcjonują w Polsce od 1997 r. Dodatkowo, w 2013 r., Ministerstwo Finansów przeprowadziło istotną nowelizację przepisów wykonawczych dotyczących cen transferowych. Pozytywnie należy ocenić przepisy o dokumentowaniu usług o niskiej wartości dodanej, jak również wpisanie procedury porównywalności transakcji. Zdecydowanym minusem jest jednak sposób, w jaki uregulowano zagadnienie tzw. restrukturyzacji biznesu. Ilustracja 1.1 przedstawia wprowadzone regulacje dotyczące cen transferowych.



**Ilustracja 1.1.** Historia regulacji cen transferowych w Polsce



Warto pamiętać, że corocznie transakcje pomiędzy podmiotami powiązаныmi stanowią jeden z priorytetów badań organów skarbowych.

Mając na względzie powyższe, można by uznać, że zagadnienie cen transferowych to temat dobrze znany i rozumiany wśród polskich firm i organów podatkowych. Warto jednak zbadać praktyczne stosowanie przepisów dotyczących cen transferowych zarówno przez przedsiębiorców, jak i organy skarbowe. Poniżej przedstawiamy wyniki raportu opracowanego przez Kancelarię A&RT Rynkowska, Kosieradzki, Piekarz S.K.A.<sup>1</sup>.

## 1.1. Ceny transferowe w Polsce

Niniejszy rozdział został opracowany na podstawie odpowiedzi udzielonych przez Ministerstwo Finansów. Na wniosek z 8 grudnia 2013 r. Ministerstwo przedstawiło szereg faktów dotyczących kontroli skarbowych i doszacowań w zakresie cen transferowych.

Odpowiedzi Ministerstwa Finansów zostały uzupełnione danymi OECD, w szczególności w zakresie tzw. procedur wzajemnego porozumiewania się, oraz innymi opracowaniami statystycznymi.

## 1.2. Podsumowanie raportu

W tabeli 1.1 przedstawiamy zwięzłe podsumowanie raportu.

**Tabela 1.1.** Ceny transferowe w Polsce w liczbach

|             |  |
|-------------|--|
| Ok. 100     | Liczba pracowników zatrudnionych w UKS zajmujących się kontrolami w zakresie cen transferowych |
| 923         | Łączna liczba kontroli w zakresie cen transferowych w latach 2009–2013                         |
| 843 mln zł  | Łączna kwota doszacowania dochodu przez UKS w latach 2009–2013                                 |
| 913 tys. zł | Średnie doszacowanie dochodu przez UKS w latach 2009–2013                                      |

## 1.3. Interpretacje oraz uprzednie porozumienia cenowe

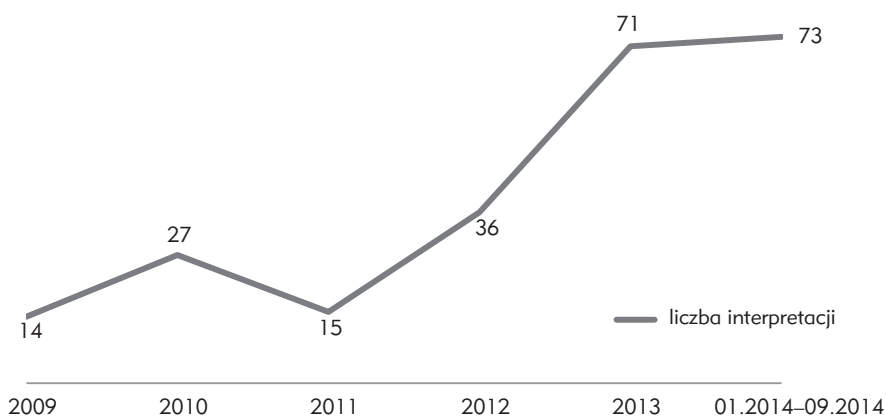
Zgodnie z przepisami prawa podatkowego przedsiębiorcy mogą występować z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji tego prawa. Jednakże narzędzie to ma ograniczone zastosowanie w zakresie cen transferowych, bowiem

<sup>1</sup> <http://rynkowska.pl/wp-content/uploads/2014/01/Ceny-transferowe-2013.pdf>.

w ramach interpretacji Minister Finansów nie potwierdza poprawności metody ustalania cen transferowych oraz ich wysokości. Powyższe kwestie mogą być natomiast przedmiotem tzw. uprzedniego porozumienia cenowego wydawanego w trybie negocjacji przez Ministra Finansów (zob. rozdział 19).

### 1.3.1. Interpretacje podatkowe

W okresie od stycznia 2009 do września 2014 r. Minister Finansów wydał łącznie 236 interpretacji indywidualnych dotyczących cen transferowych. Ilustracja 1.2 prezentuje liczbę interpretacji wydawanych w poszczególnych latach. W większości interpretacje te dotyczyły obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych w konkretnych przypadkach (np. dla umów cashpoolingowych).



Źródło: opracowanie własne na podstawie [www.sip.mf.gov.pl](http://www.sip.mf.gov.pl).

**Ilustracja 1.2.** Liczba wydanych interpretacji indywidualnych dotyczących cen transferowych w latach 2009–2014

### 1.3.2. Uprzednie porozumienia cenowe

Drugim z dostępnych dla podatników narzędzi w zakresie cen transferowych są tzw. uprzednie porozumienia cenowe. Od czasu wprowadzenia tej instytucji Minister Finansów zawarł łącznie 33 uprzednie porozumienia cenowe.

Podstawowym ograniczeniem tej procedury jest cena, jaką należy zapłacić za wydanie porozumienia, oraz fakt, że przedsiębiorca ubiegający się o takie porozumienie jest zobowiązany do ujawnienia szeregu poufnych informacji

## BIBLIOTEKA PRZEGLĄDU PODATKOWEGO

**Tomasz Kosieradzki** – doradca podatkowy, partner w A&RT Rynkowska, Kosieradzki, Piekarz. Jest prawnikiem, specjalizuje się w cenach transferowych, optymalizacji podatkowej oraz postępowaniach podatkowych w sprawie cen transferowych.

**Radosław Piekarz** – doradca podatkowy, partner w A&RT Rynkowska, Kosieradzki, Piekarz. Jest ekonomistą, specjalizuje się w cenach transferowych, analizach porównawczych i restrukturyzacji działalności gospodarczej.

W książce w sposób kompleksowy przedstawiono problematykę cen transferowych w praktyce przedsiębiorców i organów podatkowych. Uwzględniono rewolucyjne zmiany dotyczące cen transferowych, które wejdą w życie 1 stycznia 2017 roku. Do poruszonych tu zagadnień należą m.in. metody ustalania cen transferowych, przygotowanie dokumentacji i opracowanie analizy porównawczej. Szczegółowo omówiono aktualne aspekty prawne dotyczące cen transferowych, takie jak restrukturyzacja działalności gospodarczej, przygotowanie tzw. opisu transakcji czy identyfikacje podmiotów powiązanych.

Publikacja ma charakter praktycznego przewodnika, zawiera bowiem między innymi:

- przejrzyste objaśnienia sposobu zastosowania wskazanych metod,
- wzory dokumentacji cen transferowych, w tym tzw. dokumentacji *local file* i *master file*,
- przykład analizy porównawczej,
- przykłady restrukturyzacji działalności gospodarczej wraz z zaawansowanymi metodami ustalania rynkowości takich restrukturyzacji (m.in. analizą scenariuszową),
- omówienie odpowiedzialności zarządu i sankcji w zakresie cen transferowych,
- przybliżenie zasad wyceny transakcji finansowych (pożyczek, gwarancji, poręczeń).

Książka przeznaczona jest dla osób zarządzających finansami spółek, kontrolerów finansowych, księgowych, doradców podatkowych, prawników i wykładowców akademickich.



### ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01  
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLWUER.PL  
WWW.PROFINFO.PL

ISBN 978-83-8092-337-9



WOLTERS KLWUER POLECA

**PRZEGLĄD  
PODATKOWY**