

Joanna Nakonieczny

Politechnika Rzeszowska

e-mail: j.nakonieczny@prz.edu.pl

WYBRANE METODY KALKULACJI ROZLICZEŃ POMIĘDZY KRAJOWYMI PODMIOTAMI POWIĄZANYMI

SELECTED METHODS OF SETTLEMENTS CALCULATION BETWEEN NATIONAL ASSOCIATED ENTITIES

DOI: 10.15611/pn.2017.472.24

JEL Classification: M410

Streszczenie: Obszar cen transferowych stał się jednym z najbardziej dynamicznych obszarów podatkowych, w których na co dzień muszą odnajdywać się przedsiębiorcy działający w ramach grup podmiotów powiązanych. Muszą radzić sobie z coraz bardziej restrykcyjnymi przepisami, które wymagają, aby warunki w zawieranych transakcjach odpowiadały warunkom, na które przystałyby przedsiębiorstwa niezależne. Podmioty powiązane zobligowane są do sporządzania obszernej dokumentacji podatkowej dotyczącej cen transferowych, której zakres zależy od rozmiaru prowadzonej działalności. Jednym z podstawowych elementów tej dokumentacji jest kalkulacja rozliczeń pomiędzy tymi podmiotami. Celem artykułu jest prezentacja wybranych metod weryfikacji cen transferowych. W tym kontekście przedstawiono metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej, metodę ceny odsprzedaży oraz metodę rozsądnej marży „koszt plus”. Zastosowane w artykule metody badawcze opierają się na studiach literatury z omawianego zakresu.

Słowa kluczowe: ceny transferowe, podmioty powiązane, metody szacowania cen transakcyjnych.

Summary: The area of transfer pricing has become one of the most dynamic tax areas in which entrepreneurs have to function acting within the groups of associated entities. They have to deal with more and more restricted regulations, which demand that the conditions in the concluded transactions correspond to the conditions which could be accepted by independent companies. The associated entities are obliged to prepare extensive tax documentation concerning transfer pricing, the extent of which depends on the size of the conducted activity. One of the basic elements of such documentation is the settlements calculation between these entities. The purpose of the article is to present selected methods of the verification of transfer pricing. In this context, the comparable uncontrolled price method, resale price method as well as the reasonable profit margin "cost-plus" method have been presented. The research methods used in this article are based on the study of literature from the examined field.

Keywords: transfer prices, associated entities, the methods of estimating transaction prices.

1. Wstęp

1 stycznia 2017 roku weszły w życie nowe przepisy dotyczące cen transferowych, które radykalnie zmieniły postrzeganie zagadnień związanych z dokumentowaniem transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Wprowadzono między innymi konieczność uzasadnienia wyboru metody kalkulacji ceny w każdej transakcji wraz z algorytmem jej kalkulacji, szczegółowy opis struktury organizacyjnej i zarządczej oraz otoczenia konkurencyjnego. Nowelizacja ta jest efektem prac OECD oraz państw członkowskich grupy G20 w ramach tzw. BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), czyli inicjatywy dotyczącej zwalczania erozji podstawy opodatkowania oraz przerzucania dochodów [OECD 2015].

Potrzeba regulacji prawnych w tym zakresie wynika z założenia, że przedsiębiorstwa powiązane, dla których efekty działalności gospodarczej, czyli dochody, stają się wspólne, mogą przerzucać między sobą dochody, nie stosując we wzajemnych transakcjach cen rynkowych i w ten sposób generować dochód w tej jednostce, która podlega niższemu poziomowi opodatkowania [Wyrok NSA z 21 maja 1998 r.].

Tymczasem, zgodnie z zasadą *arm's lenght*, przedsiębiorstwa dokonujące transakcji z podmiotami powiązаныmi powinny ustalać ceny w taki sposób, w jaki zostałyby one ustalone pomiędzy podmiotami niepowiązаныmi. Czyli ceny towarów i usług w tych transakcjach powinny wynikać z sił otwartego rynku – popytu i podaży [OECD 2010].

Należy zauważyć, że zalecenia prezentowane przez OECD w zakresie cen transferowych koncentrują się przede wszystkim na relacjach występujących w międzynarodowych grupach podmiotów powiązanych, zupełnie pomijając działalność prowadzoną przez grupy kapitałowe działające wyłącznie na terenie danego kraju. Jednakże w polskich przepisach wymóg dokonywania kalkulacji rozliczeń oraz sporządzania dokumentacji podatkowej obowiązuje także wewnątrz grup przedsiębiorstw zlokalizowanych wyłącznie na terytorium Polski.

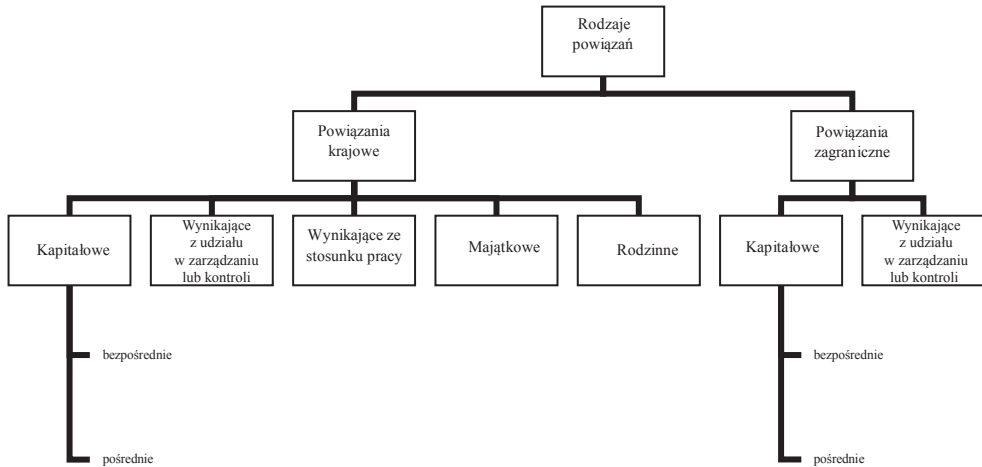
2. Obowiązek dokumentacyjny podmiotów powiązanych

Pierwszym czynnikiem warunkującym potencjalny obowiązek sporządzania dokumentacji kalkulacji cen transferowych jest posiadanie statusu jednostki powiązanej. Potencjalny, ponieważ nie jest to jedyny warunek powstania obowiązku dokumentacyjnego. Muszą zaistnieć ku temu także inne pozytywne przesłanki.

Polskie prawo (art. 11 uopdop, art. 25 uopdof) definiuje podmioty powiązane poprzez pryzmat powiązań rozpatrywanych w kilku przekrojach (rys. 1):

- na poziomie krajowym (pomiędzy podmiotami mającymi siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej) i zagranicznym (pomiędzy podmiotami mającymi siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium dwóch różnych państw),

- ze względu na charakter powiązań – kapitałowy i niekapitałowy,
- ze względu na stopień powiązania – powiązania bezpośrednie i pośrednie.



Rys. 1. Rodzaje powiązań pomiędzy podmiotami powiązanymi

Źródło: opracowanie własne na podstawie uopdop i uopdof.

Za podmioty powiązane w relacjach krajowych uznaje się podmioty, pomiędzy którymi występują powiązania:

- kapitałowe bezpośrednie i pośrednie – powstające poprzez bezpośredni udział w kapitale drugiego podmiotu (relacja spółka matka – spółka córka), bezpośredni udział wspólnego udziałowca (relacja pomiędzy spółkami siostrami) oraz pośredni udział w kapitale o charakterze pionowym lub poziomym (relacja spółka babka – spółka wnuczka; relacja pomiędzy spółkami wnuczkami) [Górski 2016]. Od 1 stycznia 2017 roku próg powiązań kapitałowych wynosi 25%¹;
- wynikające z udziału w zarządzaniu lub kontroli – można scharakteryzować jako uczestnictwo tej samej osoby w zarządzie lub radzie nadzorczej spółek krajowych realizujących transakcje;
- wynikające ze stosunku pracy – upatruje się w sytuacjach, w których transakcja zawierana jest pomiędzy podatnikiem a spółką, gdzie funkcje właścicielskie, zarządcze, kontrolne lub nadzorcze pełni pracownik podatnika [Gołaj 2006, s. 12];
- majątkowe – to ogólnie ujmujące relacje budowane względem określonego majątku [Trocki 2004, s. 56-57; Ścierańska, Babicz 2008]; sprawiają najwięcej trudności praktycznych;
- o charakterze rodzinnym – to powiązania pomiędzy osobami pełniącymi w podmiotach krajowych funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze oraz jeżeli którakolwiek osoba łączy funkcje zarządzające lub kontrolne, lub też nadzor-

¹ Do końca 2016 roku obowiązywał udział kapitałowy w wysokości jedynie 5%.

cze w tych podmiotach. Przy czym za powiązania rodzinne uznaje się małżeństwo, pokrewieństwo lub powinowactwo do drugiego stopnia włącznie (art. 11, ust. 6 uopdop, art. 25, ust. 6 uopdof).

Definicja podmiotu powiązanego pomimo pewnych zmian legislacyjnych nadal budzi wiele emocji i liczne wątpliwości interpretacyjne, powodując wśród przedsiębiorców zamieszanie i problemy natury operacyjnej. Przyczyną takiej sytuacji jest brak przejrzystości zastosowanych kryteriów oraz brak formalnych definicji stosowanych pojęć [Ścierska (red.) 2016, s. 49].

Jak wcześniej wspomniano, nie wszystkie transakcje z podmiotem powiązanym podlegają obowiązkowi dokumentacyjnemu. Nowelizacja wprowadzona 1 stycznia 2017 roku zróżnicowała obowiązki dokumentacyjne, uzależniając je od skali działalności podmiotu. W myśl nowych przepisów obowiązek sporządzenia omawianej dokumentacji jest zależny od wysokości osiągniętych przez podatnika przychodów lub kosztów, a nie jak dotychczas tylko od wartości transakcji. Zatem obowiązek dokumentacyjny jest rozpatrywany obecnie na dwóch płaszczyznach [Jamróży 2017, s. 73]:

- osiągnięcia przez podatnika stosownego poziomu działalności – dotyczy wielkości przychodów lub kosztów za rok poprzedzający dany rok podatkowy (kryterium podmiotowe),
- transakcji (lub innych zdarzeń) przekraczających wyznaczony próg wartościowy, mających istotny wpływ na wysokość dochodu lub straty (kryterium przedmiotowe).

Celem wprowadzenia tych zmian było ograniczenie obowiązków dokumentacyjnych najmniejszych podatników, osiągających w roku poprzedzającym rok podatkowy, za który jest sporządzana dokumentacja, przychody lub koszty ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych do 2 mln EUR (art. 9a, ust. 1 uopdop; art. 25a, ust. 1 uopdof). Są oni zwolnieni z obowiązku sporządzania dokumentacji bez względu na wartość transakcji z podmiotami powiązаныmi. Przepis ten stanowi duże udogodnienie dla podatników.

Natomiast podatnicy uzyskujący wyższe przychody lub koszty zostali zmuszeni do zmierzenia się ze zdecydowanie większymi wymogami pod względem dokładności sporządzania dokumentacji rejestrującej wzajemne transakcje z podmiotami powiązаныmi.

Istotny jest fakt, że próg 2 mln EUR odnosi się oddzielnie do sumy przychodów oraz sumy kosztów. Należy także pamiętać, że trzeba uwzględnić w tym przypadku wszystkie przychody i wszystkie koszty wynikające z ksiąg rachunkowych jednostki gospodarczej.

Podatnicy, którzy spełniają kryterium podmiotowe, muszą dokonać dalszej analizy zawieranych przez nich transakcji pod kątem tzw. progów kwotowych obligujących do sporządzenia dokumentacji. Zgodnie z art. 9a ust. 1d uopdop oraz art. 25a ust. 1d uopdof, transakcje istotne to transakcje lub zdarzenia jednego rodzaju, których łączna wartość przekracza w roku podatkowym równowartość 50 000 EUR.

Jest to jednak próg ruchomy, którego wartość rośnie wraz ze wzrostem przychodów podatnika [Jamróży 2017, s.74]. Progi istotności dla transakcji lub innych zdarzeń przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Transakcje istotne

Przychody w roku poprzednim	Progi kwotowe
Powyżej 2 mln EUR do 20 mln EUR	50 tys. EUR powiększone o dodatkowe 5 tys. EUR za każdy 1 mln EUR przychodów powyżej 2 mln EUR
Powyżej 20 mln EUR do 100 mln EUR	140 tys. EUR powiększone o 45 tys. EUR za każde 10 mln EUR przychodów powyżej 20 mln EUR
Powyżej 100 mln EUR	500 tys. EUR

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Kosieradzki, Piekarz 2016].

Co ciekawe, organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej może zwrócić się do podatnika z żądaniem sporządzenia i przekazania mu dokumentacji podatkowej dla transakcji lub innych zdarzeń, których wartość nie przekracza limitów określonych dla transakcji istotnych (art. 9a, ust. 4a uopdop; art. 25a, ust. 4a uopdop). Może się tak zdarzyć w sytuacji podejrzenia o zaniżenie ich wartości celem uniknięcia obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej. Zdaniem autorów publikacji *Ceny transferowe. Nowe zasady dokumentacji* [Kosieradzki, Piekarz 2016] przepis ten może stwarzać warunki do licznych nadużyć i sporów z podatnikami.

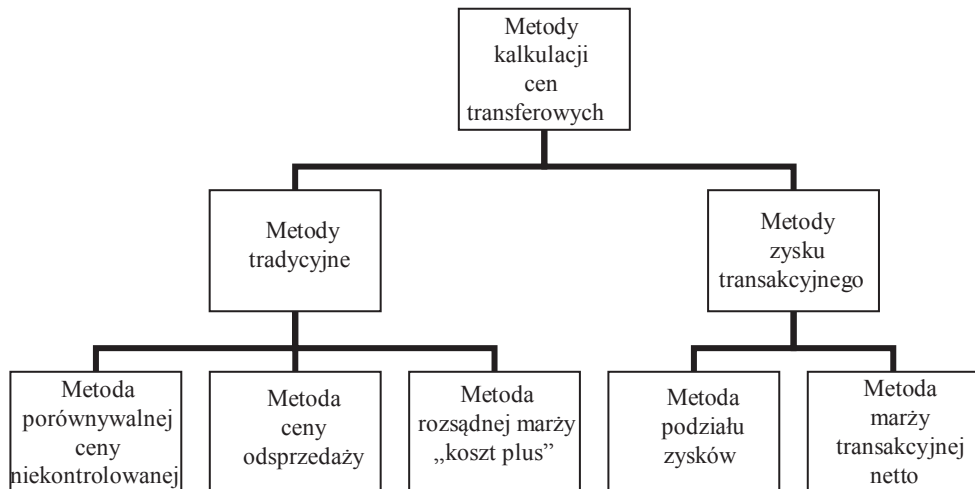
Nowelizacja przepisów w zakresie cen transferowych wprowadziła koncepcję trójstopniowej dokumentacji, obejmującej dokumentację lokalną (tzw. *local file*), dokumentację grupową (tzw. *master file*) oraz raportowanie według krajów (tzw. *country by country reporting*). Poza trzema rodzajami dokumentacji cen transferowych wprowadzono także obowiązek składania oświadczenia o sporządzeniu dokumentacji podatkowej za dany rok podatkowy, sprawozdania CIT-TP oraz sporządzenia analizy porównawczej [Pasymowska 2016, s. 28-32]. Przy czym nie każdy podatnik spełniający kryterium podmiotowe i przedmiotowe jest zobowiązany do opracowania wszystkich rodzajów dokumentacji. Zakres ten zależy od rozmiarów prowadzonej działalności mierzonej wartością przychodów lub kosztów.

3. Metody kalkulacji cen transferowych

Elementem dokumentacji podatkowej jest metoda i sposób kalkulacji dochodu (straty) podatnika łącznie z uzasadnieniem jej wyboru, w tym algorytm kalkulacji rozliczeń dotyczących transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi lub innych zdarzeń oraz sposób wyliczenia wartości rozliczeń wpływających na dochód (stratę) podatnika (art. 9a, ust. 2b, pkt 1, lit. E uopdop; art. 25a, ust. 2b, pkt 1, lit. E uopdof).

Katalog metod kalkulacji cen transferowych, które mogą stosować organy podatkowe w procesie ustalania wartości rynkowej przedmiotu transakcji, jest ograniczony i zawiera trzy metody tradycyjne oraz dwie metody zysku transakcyjnego

(rys. 2). Do metod podstawowych zalicza się metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej, metodę ceny odsprzedaży oraz metodę rozsądnej marży „koszt plus”, natomiast metody zysku transakcyjnego to metoda podziału zysków oraz metoda marży transakcyjnej netto [Górski 2016]. Metody zysku transakcyjnego stosuje się w przypadku braku możliwości wykorzystania metod tradycyjnych. Polegają one na określaniu dochodów na podstawie zysku, jakiego mógłby oczekiwać dany uczestnik transakcji.



Rys. 2. Metody szacowania dochodów podatników zgodnie z prawem polskim

Źródło: opracowanie własne.

Szczegółnej analizie organy podatkowe mogą poddać także wydatki na reklamę, transakcje finansowe w zakresie udzielania pożyczek i gwarancji, badania i rozwój, usługi o niskiej wartości dodanej oraz koszty wytworzenia dóbr [Górski 2016].

Dokonując oceny transakcji (lub innych zdarzeń) pomiędzy podmiotami powiązаныmi, kontrolujący zwracają uwagę przede wszystkim na racjonalność decyzji cenowych lub kosztowych. Rodzaj zastosowanej przez nich metody rozliczeń zależy od charakteru analizowanej transakcji. Przy wyborze metody powinni kierować się w głównej mierze [Jamroży 2017, s. 89]:

- przebiegiem transakcji, uwzględniając funkcje, jakie wykonują podmioty w porównywalnych transakcjach,
- dostępnością wiarygodnych informacji, potrzebnych do zastosowania wybranej metody,
- porównywalnością transakcji lub podmiotów.

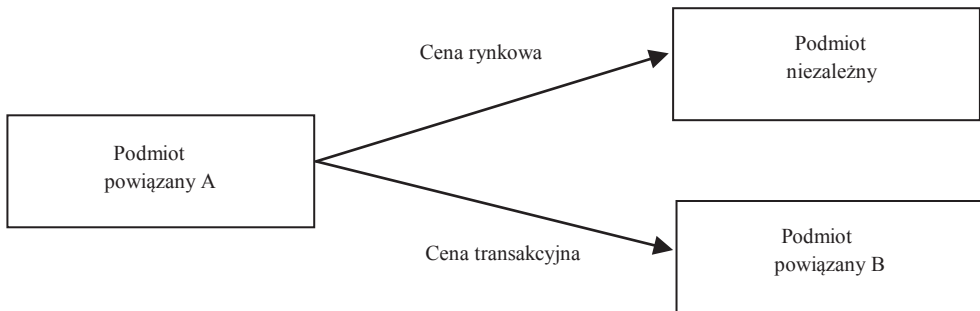
Należy tutaj zauważyć, że podatnicy mogą zastosować dowolną metodę weryfikacji rynkowego poziomu cen transferowych, a nie tylko jedną z wyżej wymie-

nionych. Warunkiem jest to, że przedstawione dokumenty nie mogą budzić wątpliwości co do rzetelności i obiektywności przeprowadzonych analiz. Co więcej, podatnicy nie są zobligowani do wykorzystania tylko jednej metody kalkulacji rozliczeń [Bany 2012, s. 60, 63]. Mogą w opracowywanej dokumentacji powiązać ze sobą więcej metod.

Tradycyjne metody kalkulacji cen transferowych należą do metod cieszących się stosunkowo dużą popularnością. Pozwalają one w sposób bezpośredni ustalić, czy dana transakcja kontrolowana jest zgodna z zasadą pełnej konkurencji [Wyciślok 2014, s. 170, 175].

3.1. Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej

Pierwszą z wymienionych metod tradycyjnych jest metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej. Zgodnie z §12 ust. 1 rozporządzenia w sprawie cen transferowych metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej polega na porównaniu ceny ustalonej w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi z ceną stosowaną w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne (tzw. transakcjach niekontrolowanych). Wyróżniamy w tym przypadku wewnętrzne i zewnętrzne porównania cen. Porównania wewnętrzne to porównania z cenami stosowanymi w porównywalnych transakcjach danego podmiotu powiązanego z podmiotami niezależnymi (rys. 3). Natomiast porównania zewnętrzne oparte są na porównaniu z cenami stosowanymi w porównywalnych transakcjach między podmiotami niezależnymi (rys. 4).



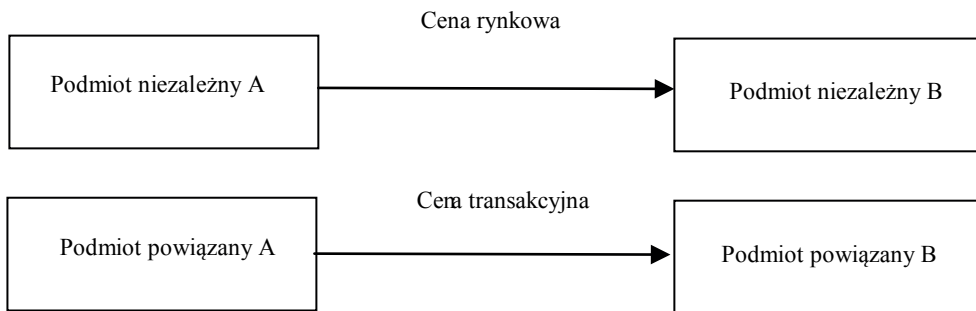
Rys. 3. Porównanie wewnętrzne w ramach metody porównywalnej ceny niekontrolowanej

Źródło: opracowanie własne.

Metoda ta nie wymaga wyznaczenia marży i ustalenia w ten sposób, czy transakcja ma charakter rynkowy czy też nie. Pierwszy kontakt z tą metodą daje złudne wrażenie prostoty przeprowadzanych analiz. Tymczasem w wielu przypadkach jej zastosowanie może okazać się niemożliwe.

Najistotniejsze znaczenie ma w tej kwestii prawidłowe zidentyfikowanie towaru lub usługi, będących przedmiotem transakcji kontrolowanej i niekontrolowanej.

Bowiem brak ich pozytywnej weryfikacji przekreśla możliwość zastosowania tej metody do kalkulacji rozliczeń pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Może się okazać, że teoretycznie takie same towary czy usługi mogą zostać uznane za nieporównywalne, ponieważ wpływ na cenę transakcji mogą mieć inne czynniki niż tylko cechy towaru lub usługi. Innym problemem ograniczającym możliwość wykorzystania tej metody może być fakt, że dany towar lub usługa nie znajdują się w ofercie innych podmiotów. W związku z powyższym metodę tę należy stosować przede wszystkim w przypadku dóbr i usług niezróżnicowanych, np. mających swoje odpowiedniki na giełdzie [Ścierańska (red.) 2016, s. 178].



Rys. 4. Porównanie zewnętrzne w ramach metody porównywalnej ceny niekontrolowanej

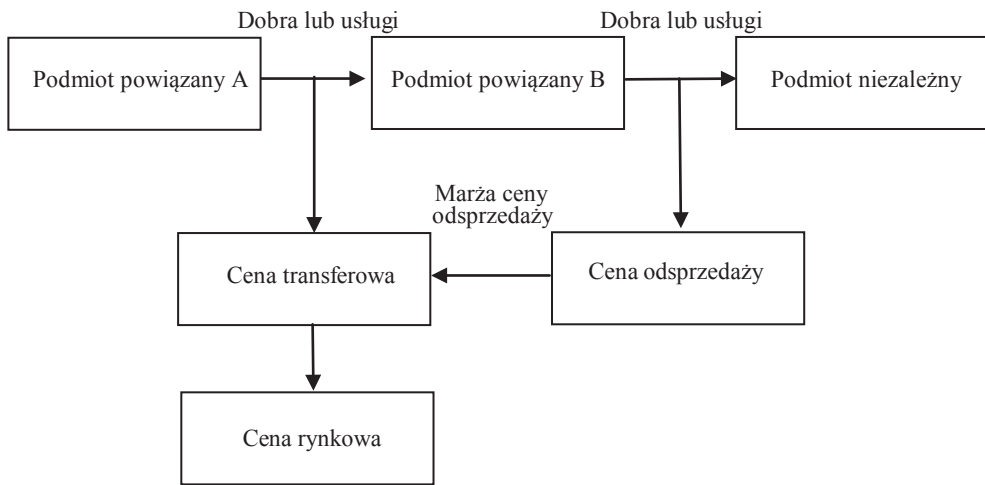
Źródło: opracowanie własne

Należy także pamiętać, że występujące ewentualnie niewielkie różnice w przedmiocie i uwarunkowaniach porównywanych transakcji nie mogą istotnie wpływać na cenę transakcji. Możliwość zastosowania korekt celem wyeliminowania istniejących różnic występuje w odniesieniu do wielkości sprzedaży, warunków płatności lub terminu porównywalności transakcji [Wyciślik 2014, s. 180].

3.2. Metoda ceny odsprzedaży

Metoda ceny odsprzedaży (§13 rozporządzenia) polega na obniżeniu ceny określonej w transakcji danego podmiotu z podmiotem niezależnym, dotyczącej dóbr lub usług nabytych uprzednio przez ten podmiot od podmiotu z nim powiązanego, o marżę ceny odsprzedaży (rys. 5). Tak ustalona cena może być uważana za cenę rynkową transakcji kontrolowanej.

Marża ceny odsprzedaży rachunkowo obejmuje wydatki bezpośrednie i pośrednie, jakie poniósł dany podmiot w związku z tą transakcją, oraz odpowiednią dla tego typu transakcji stopę zysku. Natomiast nie obejmuje wydatków stanowiących równowartość ceny przedmiotu transakcji oraz kosztów ogólnych zarządu [Górski 2016].



Rys. 5. Metoda ceny odsprzedaży

Źródło: opracowanie własne.

Przy ustalaniu poziomu marży odsprzedaży powinno się uwzględnić między innymi czynniki związane z upływem czasu pomiędzy pierwotnym zakupem a odsprzedażą, zmiany stanu i stopnia zużycia rzeczy lub praw, będące również wynikiem postępu technicznego (§ 13, ust. 5 rozporządzenia).

Metoda ta znajduje swoje zastosowanie przede wszystkim w przypadku, gdy nie jest możliwe wykorzystanie metody porównywalnej ceny niekontrolowanej, a także gdy [Jamroz 2017, s. 95-96]:

- towar odsprzedawany jest podmiotowi niezależnemu,
- podmiot dokonujący odsprzedaży nie dokonuje zmian wartości nabytego uprzednio towaru,
- transakcja odsprzedaży następuje w krótkim odstępie czasowym od transakcji kupna/sprzedaży kontrolowanej.

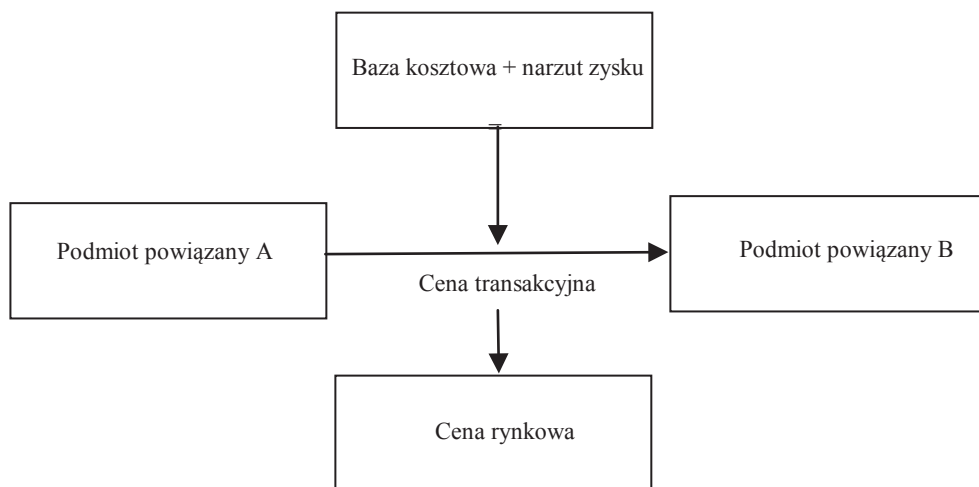
W związku z tym wykorzystanie metody ceny odsprzedaży jest właściwe w odniesieniu do przedsiębiorstw dystrybucyjnych, nastawionych na dalszą odsprzedaż towarów bez ich ulepszania.

3.3. Metoda rozsądnej marży

Ostatnia z tradycyjnych metod kalkulacji cen transferowych to metoda rozsądnej marży, określana także jako metoda „koszt plus”. Opiera się ona na wyznaczeniu marży brutto w transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi i porównaniu jej z marżą osiąganą w transakcji z podmiotem niepowiązany lub pomiędzy podmiotami niepowiązany. Wykorzystywana jest przy tym kategoria bazy kosztowej i narzutu zysku.

Wyznaczenie ceny transferowej metodą koszt plus prezentuje rysunek 6.

Przez bazę kosztową rozumie się sumę kosztów bezpośrednio związanych z nabyciem lub wytworzeniem we własnym zakresie przedmiotu transakcji oraz kosztów pośrednich, z wyłączeniem kosztów ogólnych zarządu (§14, ust. 2 rozporządzenia). Narzut zysku jest kalkulowany w oparciu o bazę kosztową. Ustala się go poprzez odniesienie do poziomu zysku, jaki ten sam podmiot stosuje w porównywalnych transakcjach z podmiotami niezależnymi, lub zysku występującego w porównywalnych transakcjach przez podmioty niepowiązane.



Rys. 6. Metoda rozsądnej marży

Źródło: opracowanie własne.

Istotne jest to, że w przypadku metody rozsądnej marży większe znaczenie od porównywalności produktów ma dokładna znajomość przebiegu transakcji i ponoszonych w związku z nią kosztów i ryzyka. W praktyce oznacza to, że transakcje odrzucone w metodzie porównywalnej ceny niekontrolowanej z uwagi na brak wystarczającej dla tej metody porównywalności produktów, w metodzie rozsądnej marży mogą spełniać warunki dalszej analizy porównawczej.

Metoda ta jest przeznaczona szczególnie dla długoterminowych umów dotyczących sprzedaży półproduktów, zaopatrzenia, dostaw, wspólnego eksploatawania środków trwałych czy też świadczonych usług [Wyciśłok 2014, s. 192]. Sprawdza się w przypadku działalności standardowej i rutynowej.

Z uwagi na wykorzystanie tradycyjnego rachunku kosztów metodzie rozsądnej marży zarzuca się, że nie uwzględnia w wystarczającym stopniu mechanizmu wolnorynkowego.

Zastosowanie jednej z trzech tradycyjnych metod kalkulacji rozliczeń pomiędzy krajowymi podmiotami powiązаныmi uzależnione jest od specyfiki danej transakcji

lub innego zdarzenia. Poza tym wybór danej metody rzutuje na przedmiot analizy danych porównawczych, którym jest:

- w przypadku metody porównywalnej ceny niekontrolowanej – cena,
- w przypadku metody ceny odsprzedaży – marża ceny odsprzedaży,
- w przypadku metody rozsądnej marży „koszt plus” – narzut zysku.

4. Zakończenie

Ceny transferowe to zagadnienie, z którym spotkała się każda osoba zarządzająca finansami w przedsiębiorstwie, zarówno międzynarodowym, jak i krajowym, które prowadzi transakcje z jednostkami powiązanymi. To obszar sporego zainteresowania władz skarbowych. Według danych Ministerstwa Finansów w latach 2009-2012 przeprowadzono odpowiednio 278, 263, 197 oraz 185 kontroli skarbowych w zakresie cen transferowych, co stanowi ok. 3% wszystkich kontroli [Kosieradzki, Piekarczyk 2016, s. 20].

Polskie przepisy w tym zakresie są najbardziej rygorystyczne w Unii Europejskiej, a zaniedbania podmiotów mogą okazać się bardzo kosztowne. Podczas kontroli skarbowych średnie kwoty doszacowanego dochodu wynosiły w latach 2009-2012 odpowiednio 1 163 000 zł, 602 000 zł, 967 000 zł oraz 926 000 zł [Kosieradzki, Piekarczyk 2016, s. 21]. Od tak doszacowanego dochodu pobierany jest podatek według stawki 50%, jeśli przedsiębiorstwo nie dysponuje dokumentacją cen transferowych, lub 19%, gdy dokumentacja została sporządzona przez podatnika.

Niezmiernie istotną rolę ogrywa tutaj umiejętność poprawnego stosowania metod kalkulacji cen transferowych pomiędzy jednostkami powiązanymi. Należy przy tym zauważyć, że ustawodawca pozostawił podatnikowi pewną dowolność w zakresie wyboru danej metody. Nie istnieje bowiem żaden przepis, który zobowiązywałby jednostki powiązane do zastosowania konkretnych metod kalkulacji cen w określonych rodzajach transakcji (i innych zdarzeń). Nie istnieje także jedna uniwersalna metoda kalkulacji ceny, która mogłaby być stosowana w każdych okolicznościach.

Ta pozorna swoboda w wyborze metody kalkulacji rozliczeń pomiędzy podmiotami powiązanymi wydawać by się mogła sprzymierzeńcem i ukłonem ustawodawcy względem podatnika. Niestety, szybko się jednak może przerodzić w przeszkodę trudną do pokonania w przypadku ewentualnego sporu z organem skarbowym.

Przedstawione w opracowaniu zagadnienia dotyczące metod szacowania dochodu (straty) to jedynie szczyt góry lodowej w zakresie dokumentacji cen transferowych. Z praktycznego punktu widzenia tematyka ta jest niezwykle skomplikowana. W związku z tym warto zadbać o to, aby odpowiednio wcześniej gromadzić i analizować niezbędne informacje, szczególnie dokładne kalkulacje cen transakcji, które powinny być opracowywane przed zawarciem każdej transakcji i być zgodne z przyjętą przez jednostkę metodą kalkulacji cen transferowych.

Literatura

- Bany K., 2012, *Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Gołaj R., 2006, *Podstawy analizy cen transferowych*, [w:] Georgijew I., Gołaj R., Kosmala A., Pietrasik J., Sadowski R., Szydłowska K., *Ceny transferowe. Skuteczne zarządzanie ryzykiem podatkowym*, Biblioteka Prawna „Rzeczpospolitej”, Warszawa.
- Górski M., 2016, *Bilans 2016, cz. 2 Podatki*, Materiały szkoleniowe Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, Rzeszów.
- Jamroży M., 2017, *Obowiązek dokumentacyjny – progi istotności, elementy, zarządzanie dokumentacją, sankcje*, [w:] M. Jamroży (red.), *Dokumentacja podatkowa cen transferowych*, ODDK, Gdańsk.
- Kosieradzki T., Piekarcz R., 2016, *Ceny transferowe. Nowe zasady dokumentacji*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- OECD, 2010, *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*. https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/15_043_OECD_Transfer_Pricing_Guidelines_for_Multinational_Enterprises_final_web.pdf (27.02.2017).
- OECD, 2015, *Aligning transfer pricing outcomes with value creation*, Actions 8-10 Final Reports, <http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm> (28.02.2017).
- Pasymowska J., 2016, *Dokumentacja cen transferowych – nowe zasady*, Rachunkowość, nr 12.
- 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, Dz.U. z 2014 r., poz. 1176 i 1186.
- Ścierańska E. (red.), 2016, *Ceny transferowe. Lokalna i grupowa dokumentacja podatkowa oraz inne obowiązki sprawozdawcze*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Ścierańska E., Babicz P., 2008, *Firmy są powiązane przy franczyzie, ale nie przy pożyczce lub dzierżawie*, Rzeczpospolita, 28 sierpnia.
- Trocki M., 2004, *Grupy kapitałowe. Tworzenie i funkcjonowanie*, PWN, Warszawa.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2016 r., poz. 1888 ze zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2016 r., poz. 2032 ze zm.
- Wyciślik J., 2014, *Ceny transferowe. Przedsiębiorstwa powiązane, przeliczanie dochodów*, C.H. Beck, Warszawa.
- Wyrok NSA z dnia 21 maja 1998 r., I SA/Gd1151/97.