

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 389

Rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza i controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Robert Kowalak

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Aleksandra Śliwka

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.p

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192

e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-506-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Wioletta Baran: System informacyjny rachunkowości zarządczej w podmiotach leczniczych.....	11
Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska: Audyt finansowy i controlling jako narzędzia informacyjno-kontrolne w systemie rachunkowości podmiotów gospodarczych.....	20
Renata Biadacz: Ujęcie kosztów produkcji i kalkulacji na przełomie XIX i XX wieku na przykładzie podręczników E. Pietrzyckiego i W. Góry ...	28
Renata Burchart: Ceny transferowe a zarządzanie ryzykiem podatkowym w przedsiębiorstwach powiązanych	41
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Zastosowanie rachunkowości zarządczej w procesie zarządzania ryzykiem zakładu ubezpieczeń	50
Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz: Wykorzystanie kalkulacji podziałowej ze współczynnikami do ustalenia kosztów jednostkowych usług motoryzacyjnych.....	61
Joanna Dyczkowska: Ujawnianie informacji strategicznych w raportach rocznych spółek notowanych na rynkach alternatywnych w Londynie i w Warszawie.....	70
Tomasz Dyczkowski: Użyteczność informacji niefinansowych w ocenie dokonania organizacji pożytku publicznego	84
Joanna Dynowska: Obligatoryjne i nieobligatoryjne elementy polityki rachunkowości w jednostkach samorządu terytorialnego.....	97
Anna Glińska: Zarządzanie wynikami przedsiębiorstwa w warunkach ryzyka	106
Renata Gmińska, Jacek Jaworski: Globalne zasady rachunkowości zarządczej CGMA. Geneza – struktura – treści	119
Elżbieta Jaworska: Poznawcze aspekty formułowania sądów i podejmowania decyzji w rachunkowości behawioralnej – wybrane zagadnienia.....	130
Zdzisław Kes: Metodyka analizy odchyleń w kontroli budżetowej.....	139
Ilona Kędzierska-Bujak: Zarządzanie talentami jako narzędzie wspierające stosowanie zbilansowanej karty wyników	150
Magdalena Kludacz: Rachunek kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu szpitalem.....	160
Bartosz Kołodziejczuk: Model biznesu a budowa przewagi konkurencyjnej	172
Jan Komorowski: Pojęcie i miary równowagi operacyjnej przedsiębiorstwa	181
Roman Kotapski: Ujmowanie kosztów sprzedaży w zakładowym planie kont na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem.....	193
Robert Kowalak: Dualizm kalkulacji kosztów usług komunalnych	202

Marcin Kowalewski: SOFP, czyli planowanie operacyjne w <i>lean accounting</i>	213
Mirosław Kowalewski: Funkcjonowanie rachunku kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu kosztami w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych	222
Jarosław Mielcarek: Kalkulacja zysku brutto i netto na sprzedaży według rachunku kosztów działań i MSR 2 – Zapasy	231
Maria Nieplowicz: Quo vadis <i>Balanced Scorecard</i> ?	249
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Płaca proefektywnościowa jako determinanta elastyczności zakładu wytwórczego	258
Edward Nowak: Wkład ośrodka wrocławskiego w rozwój rachunku kosztów	275
Marta Nowak: Pomiędzy rachunkowością a psami Pawłowa, czyli krytyka pojęcia „rachunkowość behawioralna”	287
Ryszard Orliński: Budżet zadaniowy w szpitalach	297
Michał Poszwa: Rachunek kosztów podatkowych a systematyczny rachunek kosztów	307
Piotr Waśniewski: Pomiar dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach w Polsce	316
Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek: Kształcenie w obszarze rachunkowości zarządczej/controllersingu w Polsce i w Niemczech – studia porównawcze	329

Summaries

Wioletta Baran: Management accounting information system in healthcare institutions	11
Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska: Financial audit and controlling as information and control tools in the system of accounting of business entities	20
Renata Biadacz: Accounting for and calculation of production costs at the turn of the XIX th and XX th centuries in the manuals of E. Pietrzycki and W. Góra	28
Renata Burchart: Transfer pricing and tax risk management in connected firms	41
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Application of management accounting in the process of risk management in insurance company	50
Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz: Use of cost accounting with coefficients to determine the costs of individual car services	61
Joanna Dyczkowska: Disclosure of strategic information in annual reports of companies listed at the alternative investment markets in London and Warsaw	70

Tomasz Dyczkowski: Usefulness of non-financial data in assessing the performance of public benefit organisations	84
Joanna Dynowska: Compulsory and non-compulsory elements of accounting policy in local government entities	97
Anna Glińska: Enterprise performance management under risk	106
Renata Gmińska, Jacek Jaworski: Global Management Accounting Principles – CGMA. Origins – structure – contents.....	119
Elżbieta Jaworska: Cognitive aspects of judgment and decision making in behavioral accounting – chosen issues	130
Zdzisław Kes: The deviation analysis methods in the budgetary control	139
Ilona Kędzierska-Bujak: Talent management as a supporting tool for balanced scorecard.....	150
Magdalena Kludacz: Cost accounting and its application in the management of hospital	160
Bartosz Kołodziejczuk: Business model and building a company’s competitive advantage	172
Jan Komorowski: The term and measures of operational equilibrium of enterprise	181
Roman Kotapski: Cost accounting for sales in the chart of accounts for the needs of enterprise management	193
Robert Kowalak: Dualism of cost calculation of urban services	202
Marcin Kowalewski: Sales, Operational and Financial Planning (SOFP) of lean accounting	213
Mirosław Kowalewski: Functioning of cost accounting and its application to the cost management in water and sewage companies.....	222
Jarosław Mielcarek: Calculation of gross and net profit on sales according to ABC and IAS 2 – inventories.....	231
Maria Nieplowicz: Quo vadis balanced scorecard?	249
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Pro-efficiency remuneration as a flexibility determinant of a manufacturing plant.....	258
Edward Nowak: Contribution of Wrocław centre in the development of cost accounting.....	275
Marta Nowak: Between accounting and Pawlow’s dogs. Criticism of “behavioral accounting” term.....	287
Ryszard Orliński: Performance budget in hospitals	297
Michał Poszwa: Calculation of tax costs and systematic cost accounting	307
Piotr Waśniewski: Performance measurement in small and medium enterprises in Poland.....	316
Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek: Management accounting/controllers education in Poland and Germany – comparative studies.....	328

Renata Burchart

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

e-mail: rena@uwm.edu.pl

CENY TRANSFEROWE A ZARZĄDZANIE RYZYKIEM PODATKOWYM W PRZEDSIĘBIORSTWACH POWIĄZANYCH

TRANSFER PRICING AND TAX RISK MANAGEMENT IN CONNECTED FIRMS

DOI: 10.15611/pn.2015.389.04

Streszczenie: W artykule poddano analizie czynniki, które powodują podwyższenie ryzyka podatkowego w obszarze cen transferowych w przedsiębiorstwach powiązanych, jak również zaprezentowano działania, które to ryzyko ograniczają lub całkowicie eliminują.

Słowa kluczowe: dokumentacja podatkowa cen transferowych, procedury administracyjno-sądowe i sankcje w obszarze cen transferowych, porozumienia cenowe, instrukcja podatkowa dotycząca polityki cen transferowych, ryzyko podatkowe w firmach powiązanych.

Summary: The article analyzes the factors that contribute to the increase in the tax risk in the area of transfer pricing in connected firms, as well as presents the action that limits or completely eliminates the risk.

Keywords: transfer pricing tax documentation, administrative and judicial procedures and sanctions in the area of transfer pricing, price agreements, instruction of taxation on the transfer pricing policy, tax risk in connected firms.

1. Wstęp

Ceny transferowe (*transfer pricing*) to ceny stosowane w transakcjach realizowanych przez podmioty, pomiędzy którymi występuje powiązanie kapitałowe, rodzinne, osobowe lub też w transakcjach realizowanych z podmiotami mającymi siedzibę, zarząd lub miejsce zamieszkania w kraju lub na terytorium stosującym szkodliwą konkurencję podatkową (tzw. raj podatkowy).

Ryzyko podatkowe jest rodzajem ryzyka biznesowego związanego z występowaniem określonych sankcji, jak i nieoptymalnym sterowaniem wydatkami. Istotą

tego ryzyka jest brak pewności co do konsekwencji podatkowych zrealizowanych, bieżących lub przyszłych operacji gospodarczych¹.

Podmioty powiązane dzielą się na te powiązane kapitałowo albo personalnie. Posiadanie udziału w kapitale innego podmiotu oznacza sytuację, w której jeden podmiot bezpośrednio lub pośrednio posiada co najmniej 5% udziału w kapitale innego podmiotu. W ramach powiązań personalnych wyróżniamy powiązania osobowe² oraz powiązania wynikające ze stosunku pracy³.

Nieprecyzyjne regulacje, brak orzecznictwa dotyczącego złożonych zagadnień w zakresie cen transferowych, niewielkie doświadczenie organów podatkowych w badaniu i ocenie transakcji zawieranych w grupach kapitałowych wpływają na wzrost ryzyka w zakresie cen transferowych dla podatników [Globalne badania na temat cen transferowych... 2013, s. 3].

Celem badań była analiza czynników ograniczających ryzyko podatkowe w zakresie cen transferowych. W publikacji podjęto próbę weryfikacji następującej hipotezy badawczej: ceny transferowe stanowią istotne źródło ryzyka podatkowego w podmiotach powiązanych. Procedury związane z przygotowaniem dokumentacji podatkowej oraz sankcje administracyjno-sądowe podwyższają ryzyko podatkowe w tym obszarze, natomiast posiadanie instrukcji podatkowej dotyczącej cen transferowych ogranicza to ryzyko, a zawarcie porozumienia cenowego całkowicie je eliminuje. Do weryfikacji hipotezy badawczej wykorzystano metodę deskrypcyjną.

2. Dokumentacja podatkowa

Aby ograniczyć ryzyko przerzucania dochodów za pomocą cen transferowych, państwa, w których skala podatkowa jest wysoka, wprowadziły do swoich systemów uregulowania nakładające na firmy obowiązek ustalania cen transferowych na poziomie zgodnym z cenami rynkowymi. W większości krajów należących do OECD (Organization for Economic Co-operation and Development) przedsiębiorstwa są zobowiązane przygotowywać specjalną dokumentację, udowadniającą zgodność danej ceny transakcyjnej z cenami rynkowymi.

Obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej obejmuje transakcje lub sumę transakcji między podmiotami powiązаныmi, w których łączna kwota wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym świadczeń przekracza równowartość:

100 000 euro – jeżeli wartość transakcji nie przekracza 20% kapitału zakładowego;

¹ http://mfiles.pl/pl/index.php/Ryzyko_podatkowe.

² Wynikają z faktu, iż osoba fizyczna sprawuje funkcje właścicielskie, zarządcze lub kontrolne jednocześnie w dwóch różnych firmach; dodatkowo w przypadku podmiotów krajowych katalog powiązań osobowych jest rozszerzony o powiązania wynikające ze stosunków rodzinnych.

³ Występują w przypadku transakcji pomiędzy podatnikiem a podmiotem, której właścicielem jest bądź w której pełni funkcje zarządcze lub kontrolne pracownik podatnika.

Tabela 1. Etapy sporządzania dokumentacji podatkowej

Wyszczególnienie etapów	Charakterystyka
1. Określenie funkcji podmiotów uczestniczących w transakcji z uwzględnieniem użytych aktywów i podjętego ryzyka.	Analiza funkcjonalna – jej celem jest określenie, która ze stron transakcji wykonuje ekonomicznie istotne funkcje mające wpływ na tworzenie wartości transakcji.
	Analiza funkcji – określenie funkcji każdej ze stron, mające wpływ na tworzenie wartości dodanej transakcji. Dotyczy: produkcji, montażu, zarządzania zakupami, marketingu, udzielanych gwarancji.
	Analiza aktywów – identyfikacja i zaangażowanie składników majątku stron transakcji, wykorzystywanych podczas transakcji.
	Analiza ryzyka – określenie wielkości rodzajów ryzyka stron transakcji, takich jak: ryzyko zmiany kosztów ceny, ryzyko finansowe obejmujące zmianę stóp procentowych oraz kursów walut.
2. Określenie kosztów transakcji oraz formy i terminu zapłaty.	Analiza kosztów – są to koszty prognozowane, z podziałem na bezpośrednie i pośrednie (sposób rozliczania kosztów pośrednich powinien być jasno określony).
	Forma i termin zapłaty – powinny być jednoznacznie wskazane, ponieważ mają bezpośredni wpływ na cenę transakcji.
3. Określenie metody i sposobu kalkulacji zysków oraz ceny przedmiotu transakcji*.	Metody tradycyjne: 1. Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej (PCN). 2. Metoda ceny odsprzedaży (MCO). 3. Metoda rozsądnej marży (koszt plus).
	Metody zysku transakcyjnego: 1. Metoda marży transakcyjnej netto. 2. Metoda podziału zysków.
4. Określenie strategii gospodarczej.	Przykłady strategii gospodarczych: 1. Stosowanie cen promocyjnych przy wchodzeniu na dany rynek. 2. Wprowadzenie na rynek innowacyjnych produktów lub usług.
5. Określenie innych czynników.	Przykłady czynników cenotwórczych: położenie geograficzne rynku, wielkość rynku, natężenie konkurencji, możliwość substytucji.
6. Określenie korzyści oczekiwanych przez strony transakcji, dotyczy świadczeń niematerialnych (w tym usług).	Przykładowe korzyści to: 1. Zmniejszenie wydatków na marketing. 2. Oszczędności w zakresie dystrybucji. 3. Uzyskanie efektu skali.

* Metody podatkowe określone zostały w art. 11 ust. 2 i 3 UoPDOP oraz w art. 25 ust. 2 i 3 UoPDOF oraz szczegółowo opisane w Rozporządzeniu MF w sprawie cen transferowych. Zgodnie z rozporządzeniem podatnicy mogą skorzystać z innych metod niż wskazane w przepisach.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Rozporządzenia MF z 17.06.2013 r. w sprawie cen transferowych, <http://www.cenytransferowe.org/dokumentacja-cen-transferowych/polska-2/obowiazek-dokumentacyjny/>.

30 000 euro – w przypadku świadczenia usług, sprzedaży lub udostępnienia wartości niematerialnych i prawnych;

50 000 euro – w pozostałych przypadkach;

20 000 euro – jeżeli zapłata należności dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową [Sojak, Baćkowski 2003, s. 110].

Dokumentacja podatkowa jest formalnoprawnym wymogiem nałożonym przepisami podatkowymi⁴ i obejmuje przygotowanie dokumentu według zakresu informacji zaprezentowanych w tab. 1.

3. Źródła gromadzenia informacji

Zgodnie z przepisami Rozporządzenia MF o cenach transferowych przygotowanie dokumentacji podatkowej cen transferowych wymaga od podatnika zgromadzenia różnorodnych informacji, dotyczących transakcji, podmiotów ją realizujących, danych o otoczeniu rynkowym czy też o konkurencji. Przy opracowaniu dokumentacji podatkowej należy wziąć pod uwagę te okoliczności, które były lub mogły być znane stronom transakcji w dniu jej zawarcia.

Podstawowymi metodami pozyskiwania informacji są:

1. Analiza dokumentów źródłowych – w początkowej fazie zbierania informacji wskazane jest przeanalizowanie umowy pisemnej regulującej transakcję wraz ze wszystkimi towarzyszącymi jej dokumentami (cenniki, aneksy). Zdarza się, że współpraca między podmiotami powiązаныmi ma charakter ciągły i odbywa się na podstawie ustnych, niesformalizowanych ustaleń. W takich sytuacjach należy na bieżąco weryfikować umowy pisemne.

2. Bezpośrednie rozmowy z osobami odpowiedzialnymi za przeprowadzone transakcje – wywiady z pracownikami podmiotów biorących udział w realizacji transakcji – powinny mieć charakter rozmowy, ponieważ pytania w kwestionariuszu mogą być różnie interpretowane.

3. Zdobycie wiedzy od wyspecjalizowanych podmiotów zajmujących się wywiadem gospodarczym oraz posiadających własne bazy danych.

4. Inne źródła informacji – analiza pozostałych dokumentów i informacji dotyczących transakcji, takich jak: faktury, schematy organizacyjne, wytyczne polityki cenowej, regulacje w zakresie podziału kosztów, usługi zarządcze, informacje dotyczące produktów czy polityki marketingowej.

Istotne jest, aby sprawdzić aktualność informacji, skonfrontować ustalenia zawarte w dokumentach z informacjami uzyskanymi od pracowników, ponieważ decydujące znaczenie dla ograniczenia ryzyka podatkowego ma ustalenie rzeczywistego przebiegu transakcji.

⁴ Katalog dokumentów został zawarty w art. 9a ust.1 UoPDOP oraz w art. 25a ust 1. UoPDOF.

Podmioty powiązane przeprowadzają następnie analizę porównywalności, która obejmuje porównanie danych w formie wewnętrznej (w zakresie danych tożsamych lub podobnych transakcji wewnętrznych) lub w formie zewnętrznej (w zakresie porównywalnych transakcji na rynkach zewnętrznych). Do czynników porównywalności zaliczamy: cechy charakterystyczne dóbr lub usług transferowych, funkcje wykonywane przez strony transakcji, warunki umowy, sytuację ekonomiczną stron czy stosowane strategie handlowe i przemysłowe.

4. Procedury administracyjno-sądowe

Prawo podatkowe określa przebieg badania cen transferowych przez organy podatkowe. Procedura ta jest sformalizowana i podmioty powiązane powinni być świadome zasad i reguł, którym podlegają w przypadku kontroli cen transferowych.

Procedura ta obejmuje następujące etapy:

1. Czynności sprawdzające – mają na celu sprawdzenie terminowości, stwierdzenie formalnej poprawności dokumentów, ustalenie stanu faktycznego. Organ podatkowy może zażądać przedstawienia DPCT⁵ w terminie 7 dni. Czynności sprawdzające mają często charakter tzw. kontroli krzyżowej.

2. Kontrola podatkowa – z czynności kontrolnych sporządzany jest protokół kontroli i w sytuacji kiedy stan faktyczny odbiega od przedstawionego stanu przez podatnika, wszczyna się postępowanie podatkowe.

3. Postępowanie podatkowe I instancji – organ podatkowy określa zobowiązanie podatkowe w prawidłowej wysokości, sporządzając protokoły pisemne z każdej czynności w postępowaniu. Postępowanie kończy wydanie decyzji określającej zaległości podatkowe.

4. Postępowanie podatkowe II instancji – bez względu na wniesienie odwołania do organu II instancji czy też późniejszego uchYLENIA decyzji podatek zobowiązany jest do zapłaty naliczonych przez organ podatkowy zaległości podatkowych. W sytuacji nieuregulowania tych zaległości podatek musi liczyć się z kosztami egzekucji dochodzonymi równoległe ze zobowiązaniem podatkowym. Przepisy podatkowe nie określają terminu, w jakim powinna być wydana decyzja przez organ II instancji, stąd w skomplikowanych sprawach często okres wydania decyzji się wydłuża.

5. Postępowanie sądowe przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym – otrzymanie decyzji organu II instancji, z którą podatek się nie zgadza, upoważnia go do wniesienia skargi do WSA w ciągu 30 dni od dnia doręczenia decyzji.

6. Postępowanie sądowe przed Naczelnym Sądem Administracyjnym w Warszawie – w sytuacji negatywnego wyroku WSA podatnikowi przysługuje skarga do NSA w Warszawie. Na wydanie wyroku NSA ma rok.

7. Europejski Trybunał Sprawiedliwości – w przypadku negatywnego wyroku NSA istnieje możliwość zaskarżenia go do Trybunału, ale tylko jeśli możliwe jest

⁵ Dokumentacja podatkowa cen transferowych.

wykazanie sprzeczności przepisów polskich z europejskimi, które zostały inkorporowane do polskiego prawa.

5. Sankcje

Za niewykonanie obowiązkowej dokumentacji podatkowej cen transferowych grożą podatnikowi sankcje: podatkowe, karno-skarbowe oraz karne.

Podstawową sankcją za brak dokumentacji jest 50-procentowa stawka podatku⁶ od wartości różnicy pomiędzy dochodem ustalonym przez organ podatkowy a zadeklarowanym przez podatnika, wraz z odsetkami od tych zaległości. Sytuacja taka zgodnie z Kodeksem karnym skarbowym nie zwalnia osób odpowiedzialnych za sprawy finansowe i gospodarcze w firmach powiązanych od odpowiedzialności.

Już samo posiadanie formalnie poprawnej dokumentacji podatkowej transakcji pomiędzy podmiotami powiązanych chroni podatników, w przypadku zakwestionowania przez organy podatkowe i skarbowe ustalonych przez podmioty powiązane cen, od 50-procentowego podatku. Praktyka potwierdza, że w przypadku przedstawienia przez podatnika w trakcie kontroli formalnie poprawnej dokumentacji organy podatkowe w ogóle odstępują od szacowania cen transakcji pomiędzy podmiotami powiązany⁷.

Zgodnie z art. 80 ust. 1 Kodeksu karno-skarbowego za nieprzedłożenie w terminie 7 dni od dnia żądania dokumentacji podatkowej grozi kara grzywny do 120 stawek dziennych w przypadku, gdy po przeprowadzeniu postępowania podatkowego powstanie dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Stawka dzienna nie może być niższa od 1/30 części najniższego miesięcznego wynagrodzenia w gospodarce (58,33 zł) ani też przekraczać jej czterystukrotności (23 332 zł). Przy obecnym minimalnym wynagrodzeniu 1750 zł obowiązującym od 1 stycznia 2015 r. rozpiętość kary wynosi od 583 zł do 2 799 840 zł.

Podatnik za niewykonanie, nieprzedstawienie lub nierzetelne wykonanie wymaganej dokumentacji podatkowej podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie. Jeśli sąd zdecyduje się zastosować najwyższą liczbę stawek dziennych, to kara wyniesie od 40 320 zł do 16 799 040 zł. Ustawa przewiduje, że jeśli kwota zaległości podatkowych przekracza 200-krotność minimalnego wynagrodzenia (350 000 zł), to podatnikowi, obok grzywny, grozi również kara pozbawienia wolności.

Za złożenie nieprawdziwej informacji podatkowej grozi podatnikom sankcja w wysokości do 240 stawek dziennych [Barowicz 2009, s. 197]. W tym przypadku rozpiętość możliwej wymierzonej kary wynosi od 13 999 zł do 5 599 680 zł.

Zgodnie z Ustawą o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary podmiot zbiorowy również może podlegać karze pieniężnej

⁶ Określona w art. 19 ust. 4 UoPDOP lub w art. 30d UoPDOF.

⁷ <http://www.cenytransferowe.org/dokumentacja-cen-transferowych/polska-2/obowiazek-dokumentacyjny/>.

w wysokości od 1 do 8% przychodu osiągniętego przez podmiot w roku poprzedzającym wydanie orzeczenia lub w przypadku przychodu niższego niż 1 mln zł wydatków poniesionych w roku poprzedzającym wydanie orzeczenia przez sąd.

6. Porozumienia cenowe

Według Ordynacji podatkowej (Dział IIa) od 1.01.2006 r. podatnicy mogą zawierać z Ministrem Finansów porozumienia cenowe (Advanced Pricing Agreements), eliminujące całkowicie ryzyko podatkowe i zapewniające pełne bezpieczeństwo w obszarze cen transferowych. Wniosek o zawarcie porozumienia cenowego (PC) nie wymaga sporządzenia go przez profesjonalnego pełnomocnika, może złożyć go podmiot we własnym imieniu, wtedy wszelkie wątpliwości podatek może osobiście wyjaśnić przed organem podatkowym. Wniosek zawierać powinien następujące elementy: propozycję stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej, opis sposobu stosowania proponowanej metody w odniesieniu do transakcji, okoliczności mogące mieć wpływ na prawidłowe ustalenie ceny transakcyjnej, dokumenty mające istotny wpływ na wysokość ceny transakcyjnej (umowy czy porozumienia), propozycje okresu obowiązywania porozumienia, wykaz podmiotów powiązanych wraz z ich zgodą na przedłożenie organowi skarbowemu wszelkich dokumentów dotyczących transakcji.

Termin stosowania PC nie może być dłuższy niż 5 lat, ale może być przedłużony na kolejne 5 lat na wniosek podmiotu powiązanego.

Wysokość opłaty skarbowej od wniosku w sprawie PC wynosi 1% transakcji będącej przedmiotem porozumienia, przy czym dla porozumienia jednostronnego, dotyczącego wyłącznie podmiotów krajowych wynosi od 5000 zł do 50 000 zł, dotyczącego podmiotów zagranicznych wynosi od 20 000 zł do 100 000 zł, dla porozumień dwustronnych lub wielostronnych wynosi od 50 000 zł do 200 000 zł. Wysokość opłaty od wniosku o przedłużenie terminu obowiązywania decyzji w sprawie PC wynosi połowę wysokości opłaty należnej od wniosku o zawarcie porozumienia.

System wydawania PC w Polsce jest nieefektywny. Liczba złożonych przez firmy wniosków od czasu ich wprowadzenia według statystyki danych prowadzonych przez MF na grudzień 2013 roku wynosiła 48, a liczba zawartych porozumień jedynie 28 [Piekarz, Kozieradzki 2014, s. 5-6].

Podstawowymi ograniczeniami omawianej procedury są: (1) wysoka cena za wydanie porozumienia, (2) przedsiębiorstwo zobowiązane jest do ujawnienia wielu poufnych informacji dotyczących: ustalania cen, umów pomiędzy kontrahentami, polityki rabatowej czy kosztów produkcji, (3) czasochłonność procedury (17 miesięcy).

7. Instrukcja podatkowa

Jednym z elementów mogącym skutecznie zminimalizować ryzyko podatkowe w obszarze cen transferowych jest posiadanie w grupach kapitałowych instrukcji podatkowej dotyczącej polityki cen transferowych. Założeniem takiej instrukcji jest szczegółowe wskazanie procedur postępowania optymalizującego ryzyko w zakresie cen transferowych. Instrukcja taka powinna obejmować cały przebieg transakcji od momentu jej identyfikacji do momentu sporządzenia kompleksowej dokumentacji podatkowej [Jamroży, Gruzewska-Peplowska 2010].

Instrukcja podatkowa powinna zawierać: definicje, określenie odpowiedzialności poszczególnych osób i komórek organizacyjnych, określenie czynności związanych z weryfikacją umów i porozumień, określenie transakcji podlegających dokumentowaniu, opis treści merytorycznych, takich jak określenie systemu ewidencji księgowej, dzięki której zapewniona byłaby możliwość identyfikacji transakcji, dla których należałoby przygotować dokumentację podatkową. Funkcja taka jest możliwa tylko w sytuacji, gdy przedsiębiorstwo w systemie księgowym zdefiniowane ma podmioty, które są z nim powiązane.

Politykę cen transferowych możemy zatem określić jako zbiór zasad i reguł postępowania podmiotów należących do grupy kapitałowej. Stanowi ona istotne narzędzie służące minimalizacji ryzyka nieprawidłowego zawierania transakcji przez spółki należące do danej grupy.

8. Zakończenie

Zagadnienie cen transferowych należy do bardziej złożonych problemów we współczesnym świecie gospodarczym. Istnieje wyraźna sprzeczność interesów między przedsiębiorstwami i administracją podatkową. Przedsiębiorstwa wykorzystują transfer do optymalizacji płatności podatkowych, co wiąże się z maksymalizacją zysku. Administracja podatkowa kontroluje natomiast prawidłowość naliczania wpływów podatkowych [Sojak 2001, s. 12-13].

Zagadnienie cen transferowych jest determinowane przez krajowe uregulowania prawne oraz międzynarodowe dyrektywy i wytyczne. Znajomość tych uregulowań pozwala przedsiębiorstwom planować obciążenia podatkowe oraz minimalizować ryzyko w tym zakresie.

Powstał pierwszy w Polsce portal edukacyjny o cenach transferowych, który jest w sposób ciągły rozbudowywany i aktualizowany. Przeznaczony jest zarówno dla praktyków: menedżerów, doradców podatkowych, radców prawnych, biegłych rewidentów, jak i dla pracowników naukowych.

Reasumując, należy stwierdzić, iż ryzyko podatkowe w zakresie cen transferowych podwyższają niejednoznaczne, drobiazgowo przepisy dotyczące sporządzania obowiązkowej dokumentacji podatkowej oraz procedury administracyjno-sądowe

i sankcje za nierzetelną dokumentację lub jej brak. Instrumentem ograniczającym ryzyko podatkowe jest posiadanie przez grupy kapitałowe instrukcji podatkowej dotyczącej polityki cen transferowych ułatwiającej sporządzanie dokumentacji podatkowej. Ryzyko podatkowe całkowicie eliminuje zawarcie przez przedsiębiorstwa powiązane porozumień cenowych, które okazały się w praktyce nieefektywne, ponieważ procedura jest kosztowna i czasochłonna [Wyciślik 2010, s. 335].

Literatura

- Barowicz M., 2009, *Ceny transferowe. Narzędzie optymalizacji podatkowej grupy kapitałowej*, Wydawnictwo PLACET, Warszawa.
- Globalne badania na temat cen transferowych „Navigating the choppy waters of international tax 2013”, Komentarz do sytuacji w Polsce, 2013, EY Polska, Warszawa.
- Jamroży M., Grużewska-Peplowska M., 2010, *Minimalizacja ryzyka w zakresie cen transferowych*, [w:] *Dokumentacja podatkowa cen transferowych*, Wyd. ODDK, Gdańsk, s. 446-453.
- Piekarz R., Kozieradzki T., 2014, Raport A&RT. *Ceny transferowe. Ryzyka podatkowe i kontrole skarbowe*, <http://www.cenytransferowe.biz> (15.01.2015).
- Rozporządzenie MF z 17 czerwca 2013 r. o cenach transferowych, Dz.U. z 2013 r., poz. 768.
- Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2012 r., poz. 361.
- Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2014 r., poz. 851.
- Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*, Dz.U. z 2012 r., poz. 749.
- Ustawa z 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary, Dz.U. z 2002 r. nr 197, poz. 1661.
- Sojak S., 2001, *Ceny transferowe. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa.
- Sojak S., Baćkowski D., 2003, *Ceny transferowe. Aspekt podatkowy*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.
- Wyciślik J., 2010, *Ceny transferowe. Przedsiębiorstwa powiązane. Przerzucanie dochodów*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- <http://www.cenytransferowe.org/dokumentacja-cen-transferowych/polska-2/obowiazek-dokumentacyjny/> (15.01.2015).
- http://mfiles.pl/pl/index.php/Ryzyko_podatkowe (21.05.2015).