

Anna Rosa

Politechnika Koszalińska

ISTOTA STOSOWANIA CEN TRANSFEROWYCH PRZEZ PRZEDSIĘBIORSTWA

1. Wstęp

Globalizacja gospodarki, znoszenie barier ekonomiczno-politycznych, rozwój międzynarodowego handlu, a także liberalizacja przepływu kapitału, towarów przyczyniły się do powstawania wielonarodowych grup kapitałowych. Możliwość prowadzenia działalności gospodarczej w różnych krajach, o różnej jurysdykcji podatkowej stwarza szansę transferowania wyników (zysków) z jednej firmy do drugiej, dzięki stosowaniu odpowiednio ukształtowanych cen. Problematyka cen transferowych, wykorzystywanych między powiązаныmi kapitałowo przedsiębiorstwami, jest obszarem zainteresowania zarówno podatników, jak i administracji podatkowej.

W praktyce gospodarczej zjawisko cen transferowych, zgodnie z badaniami dotyczącymi ksiąg rachunkowych, jest znane od ubiegłego stulecia. Występowało wówczas w USA oraz w Wielkiej Brytanii w przemyśle tekstylnym i w szkockich hutach żelaza [Emmanuel, Mehafdi 1994, s. 34]. Na większą skalę pojawiło się w latach 20. XX wieku w Stanach Zjednoczonych, a za główną przyczynę jego powstania uważa się decentralizację dużych firm chemicznych.

2. Pojęcie cen transferowych oraz metody ich ustalania

Pojęcie cen transferowych jest odpowiednikiem międzynarodowego pojęcia *transfer pricing*. Istnieje wiele definicji cen transferowych, jednakże zgodnie z *Międzynarodowym słownikiem podatkowym* są to „ceny towarów, usług, wartości niematerialnych oraz honorariów, stosowane między przedsiębiorstwami powiązаныmi i różniące się od cen wynegocjowanych na wolnym rynku, zawartych w warunkach porównywalnych przez partnerów niepowiązanych” [*Międzynarodowy...* 1997, s. 500]. S. Sojak oraz D. Baćkowski definiują ceny transferowe jako „cenę ustaloną przez zakład sprzedający, wydział bądź spółkę-córkę przedsiębiorstwa wielonarodowego”.

dowego na produkt lub usługę dostarczoną do zakładu, wydziału bądź spółki-córki tego samego przedsiębiorstwa” [Sojak, Baćkowski 2003, s. 39].

Podstawową zasadą dla zagadnień cen transferowych, przyjętą powszechnie w systemie prawa wielu krajów, jest zasada długości ramienia (*the arm's length principle*), zwana również zasadą ceny rynkowej. Jej istota wyraża się w tym, że przedsiębiorstwa ze sobą powiązane mają działać jak niezależne podmioty, a ceny ustalane w transakcjach pomiędzy nimi powinny opierać się na cenach, jakie ustaliłyby konkurujące ze sobą przedsiębiorstwa (podmioty niepowiązane) [OECD... 1995/1997, s. I-1-27]. Organy podatkowe kontrolują ceny transferowe na podstawie dokumentacji transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi. W literaturze przedmiotu wyróżnia się trzy podstawowe metody ustalania cen transferowych [Wyciśłok 2006, s. 2]:

- metodę cen rynkowych,
- metodę cen opartych na kosztach,
- metodę cen negocjowanych (ceny umowne).

Ceny rynkowe są stosowane przez przedsiębiorstwa przy sprzedaży zewnętrznej ich produktów lub sprzedaży wewnętrznej produktów i usług, które mają własną cenę rynkową. Uważa się, że zastosowanie cen rynkowych we wzajemnych rozliczeniach podmiotów wewnętrznych pozwala w sposób obiektywny zmierzyć zysk.

Ceny oparte na kosztach mogą bazować na kosztach zmiennych wytworzenia lub całkowitych, przy czym mogą to być koszty rzeczywiste, planowane lub normatywne. Metoda ta jest wykorzystywana często do wymiany dokonywanej między centrami kosztowymi. Cena transferowa pokrywająca koszty zmienne produktu lub usługi powiększa zysk lub pomniejsza stratę dostawcy.

Cena umowna jest rezultatem procesu przetargowego między jednostkami wewnętrznymi. Nie powinna być niższa od ceny rynkowej i może, ale nie musi, nawiązywać do cen rynkowych lub kosztowych.

3. Ceny transferowe w polskim ustawodawstwie

W polskim ustawodawstwie podatkowym zagadnienie cen transferowych po raz pierwszy stało się przedmiotem regulacji w 1935 r., kiedy to do przepisu art. 21 Ustawy o państwowym podatku dochodowym z dnia 16 lipca 1920 r.¹ dodano ust. 5 i 6, które regulowały zagadnienia związane z ustalaniem dochodu podmiotów powiązanych, stosujących we wzajemnych transakcjach ceny transferowe.

Kwestia ta była poruszana również w powojennych aktach prawa podatkowego, jednak problem cen transferowych nabrał szczególnego wymiaru po przystąpieniu Polski do UE. Na mocy Ustawy z dnia 9 czerwca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (UPDOP) [Ustawa...] został wprowadzony obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej transakcji dokonywanych przez

¹ DzU 1936 nr 2, poz. 6.

podatników z podmiotami powiązanymi oraz transakcji, w związku z którymi zapłała należności wynikającej z takiej transakcji dokonywana jest na rzecz podmiotu mającego siedzibę w tzw. raju podatkowym, oraz obowiązek przedstawienia tej dokumentacji na żądanie organów podatkowych. Obowiązek dokumentowania transakcji dotyczy²:

- transakcji o wartości powyżej 30 000 euro – w przypadku świadczenia usług/korzystania z usług, sprzedaży lub udostępniania wartości niematerialnych i prawnych;
- transakcji o wartości powyżej 100 000 euro – dla transakcji o wartości nieprzekraczającej 20% wartości kapitału zakładowego;
- transakcji o wartości powyżej 50 000 euro – w przypadku pozostałych transakcji zawieranych między podmiotami powiązanymi;
- transakcji o wartości powyżej 20 000 euro – dla transakcji, w związku z którą zapłała należności z niej wynikającej dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego siedzibę lub zarząd w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

Obowiązkiem sporządzania dokumentacji podatkowej objęte zostały transakcje dokonywane po dniu 31 grudnia 2000 r. oraz transakcje wynikające z umów zawartych po tym dniu. W praktyce oznacza to, że jeżeli umowa została zawarta np. w 1999 r. i jej postanowienia są nadal realizowane, to świadczenia dokonywane po dniu 31 grudnia 2000 r. należy również dokumentować w sposób opisany w UPDOP.

Głównym celem wprowadzonych regulacji jest ułatwienie organom podatkowym ustalenia w toku kontroli podatkowej wielkości niewykazanego bądź zaniżonego przychodu podmiotów powiązanych. Podmioty powiązane zgodnie z UPDOP z 1992 r. to podmioty krajowe i zagraniczne, pomiędzy którymi istnieją powiązania o charakterze:

- **kapitałowym** – jeden z podmiotów ma bezpośredni lub pośredni udział kapitałowy (min. 5%) w drugim podmiocie lub te same osoby równocześnie mają bezpośredni lub pośredni udział kapitałowy (min. 5%) w kapitale innego podmiotu;
- **kontrolnym lub zarządczym** – jeden z podmiotów w sposób bezpośredni albo pośredni bierze udział w zarządzaniu lub kontroli drugiego podmiotu bądź te same osoby równocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu lub kontroli innego podmiotu.

Dodatkowo w przypadku podmiotów krajowych mogą występować pomiędzy tymi podmiotami, lub osobami pełniącymi w tych podmiotach funkcje zarządzające,

² Art. 11 Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, § 4 ust. 4 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 października 1997 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen w transakcjach dokonywanych przez tych podatników.

nadzorcze lub kontrolne, powiązania o charakterze: rodzinnym, majątkowym lub powiązania wynikające ze stosunku pracy.

4. Cele manipulowania cenami transferowymi i ich wpływ na wynik finansowy

W obrocie gospodarczym stosunkowo często dochodzi do transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi, które dokonywane są na podstawie cen transferowych. Ze względu na powiązania kontrahentów ceny te mogą mieć charakter cen preferencyjnych, z korzyścią dla jednego z podmiotów. Poziom ustalonych cen transferowych wpływa bezpośrednio na poziom dochodów osiągniętych przez strony transakcji, a tym samym na poziom obciążeń podatkowych [Pagan, Wilkie 1993, s. 15].

Tabela 1. Sposoby transferowania zysku z obszarów wyżej opodatkowanych do obszarów opodatkowanych niżej przy użyciu cen transferowych

Sposób	Efekt
Zawyżanie kosztów produkcji zagranicznej spółki – filii korporacji	Zmniejszenie opodatkowania dochodów w spółce dokonującej zakupy
Zaniżenie wartości wyrobów gotowych przenoszonych do spółki – filii korporacji	Zmniejszenie opodatkowania zysków w spółce produkującej towary
Zawyżanie wartości usług niematerialnych, trudnych do wyceny, zakupionych od zagranicznych filii	Wartość usług niematerialnych jest subiektywna, dlatego też transfer tych usług między filiami tej samej firmy może łatwo prowadzić do transferu zysków
Zawyżone stopy procentowe i pożyczkowe gwarancje płatności od pożyczek zaciągniętych od filii firmy	Stopy procentowe związane z pożyczkami można odliczyć od podatku, więc jeżeli są skalkulowane powyżej stóp procentowych obowiązujących na rynku, pozwala to na transferowanie zysków pomiędzy różnymi obszarami podatkowymi
Alokacja ogólnych kosztów prowadzenia działalności całej korporacji ponoszonych w siedzibie głównej (np. koszty usług finansowych) oraz honorariów w zagranicznych filiach	Zarząd korporacji podejmuje decyzje o podziale centralnych kosztów i wyborze zysków, które mają zostać obciążone kosztami usług centralnych pomiędzy członków korporacji. Jako że alokacja kosztów może być subiektywna, daje możliwość wytransferowania zysków do mniej opodatkowanych obszarów
Centralne zarządzanie finansami	W ramach działań centralnego zarządzania funduszami różne filie korporacji dokonują transferów pieniężnych ukazanych później jako pożyczki, od których odsetki nie podlegają opodatkowaniu, co daje możliwość transferu zysków do mniej opodatkowanych obszarów

Źródło: [Dereń 1998, s. 32-33].

W literaturze przedmiotu podkreśla się, iż ceny transferowe mogą być narzędziem manipulowania, służącym korporacjom transnarodowym do omijania obszarów o wysokich podatkach, barierach celnych, o wysokim ryzyku kursowym, o ograniczeniach w transferze dywidend [Sulejewicz 2002, s. 198]. Wyróżnia się stosowanie cen transferowych w obrotach krajowych, gdzie następuje przerzucenie dochodu pomiędzy dwoma podmiotami krajowymi, z których jeden korzysta ze szczególnych zwolnień podatkowych. Druga możliwość manipulowania cenami transferowymi występuje w obrotach międzynarodowych, gdzie podmioty mają siedziby w różnych państwach o różnych stawkach podatkowych. Tabela 1 przedstawia sposoby przerzucania dochodów.

Jeżeli cena zostanie zaniżona na produkty, usługi lub wartości niematerialne i prawne, to wzrasta zyskowność podmiotu kupującego, a maleje podmiotu sprzedającego. Przy zawyżeniu wartości cen występuje sytuacja odwrotna, a mianowicie wzrasta zyskowność podmiotu sprzedającego kosztem podmiotu kupującego. Kwestia ta jest szczególnie istotna w sytuacji, gdy podmioty powiązane mają siedziby w różnych krajach o różnych stawkach podatkowych. Wpływ wysokości cen transferowych oraz obciążeń podatkowych na wynik finansowy przedsiębiorstwa zaprezentowano na przykładzie 1.

Przykład 1

Założmy, iż spółka zależna kupuje produkt na rynku po cenie 100 zł. Spółka-matka ulokowana w kraju rodzinnym kupuje od spółki zależnej (ulokowanej w kraju goszczącym) ten produkt, ale po cenie transferowej 200 zł. W wyniku powyższej operacji dochód ze sprzedaży jednego opakowania produktu wyniósł 100 zł, jednakże jest on opodatkowany przez kraj, w którym firma go osiągnęła. W przypadku różnych stawek podatkowych w kraju goszczącym i rodzinnym otrzymano różną wielkość zysku netto w przedsiębiorstwach.

Pozycja	Cena zakupu	Spółka zależna	Cena transferowa	Spółka-matka
Cena	100		200	
Zysk brutto		100		100
Stawka podatkowa (w %)		20		40
Zysk netto		80		60

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Sojak, Baćkowski 2003, s. 42].

Z przykładu wynika, że dopóki stopa podatku dochodowego w kraju dostawcy będzie niższa od stopy podatku dochodowego w kraju odbiorcy, dopóty dla całego przedsiębiorstwa korzystniejsze będzie stosowanie wyższej ceny transferowej.

By ograniczyć proceder manipulowania cenami transferowymi, które ma na celu zmianę rzeczywistego wyniku finansowego przedsiębiorstwa, OECD zaleciło kra-

jom członkowskim stosowanie metod badania zgodności cen transferowych z cenami rynkowymi. Do podstawowych zalicza się metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej, metodę ceny odsprzedaży, metodę koszt plus (tzw. rozsądnej marży) oraz metodę podziału zysku i marży transakcyjnej netto [Rozporządzenie...].

W celu prawidłowej oceny wpływu transakcji z podmiotami powiązаныmi na wynik finansowy przedsiębiorstwa składające sprawozdanie finansowe muszą również dostarczyć informacji o metodzie wykorzystanej do ustalenia cen transferowych.

Minimalizowanie obciążeń fiskalnych nie jest jedynym powodem manipulowania cenami transferowymi. Przedsiębiorstwa decydują się na świadome zaniżanie lub zawyżanie cen również, aby [Sojak 2001, s. 146; Kabalski 2006, s. 1125]:

- wpływać na decyzje użytkowników sprawozdań finansowych,
- zminimalizować opłaty celne,
- zredukować ryzyko z tytułu inflacji i wahań kursów walut,
- wykazać niską rentowność filii (jako uzasadnienie zamknięcia danego zakładu, wówczas następuje zawyżanie cen transferowych),
- wykazać wysoki zysk filii w celu:
 - zapewnienia kierownictwu jednostki pozytywnej oceny realizacji funkcji powierniczej,
 - otrzymania kredytu bankowego,
 - uzyskania atrakcyjnych kontraktów,
 - pozyskania nowych inwestorów,
- zaniżyć zysk podmiotu w przypadku, gdy jest od podstawą systemu wynagradzania pracowników niższych szczebli. W ten sposób zamiast transferować część rzeczywistej wartości dodanej do tworzących ją pracowników, zatrzymuje się środki pieniężne w przedsiębiorstwie,
- wykazać w sprawozdaniach filii informacje, które ułatwią uzyskanie korzystnej decyzji ze strony rządu kraju gospodarza, np. w zakresie zwolnień i ulg podatkowych czy też w celu przejęcia prywatyzowanych przedsiębiorstw,
- wyprowadzać zyski za granicę przez zawyżanie cen transferowych produktów sprzedawanych przez korporację macierzystą filii zagranicznej,
- wypłacać wyższe dywidendy akcjonariuszom z kraju korporacji macierzystej, kosztem akcjonariuszy spółki-córki (w tym celu następuje zaniżanie cen transferowych produktów nabywanych przez korporację od filii).

5. Zakończenie

Ceny transferowe są cenami stosowanymi w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Do czynników mających wpływ na proces ustalania cen transferowych przez przedsiębiorstwa, w tym też korporacje transnarodowe, należą czynniki komercyjne, wśród których najważniejszy to maksymalizacja zysków. Przedsiębiorstwa powiązane w wyniku świadomego zaniżania lub zawyżania cen transakcyjnych

wpływają na wysokość osiągniętych zysków oraz minimalizują wysokość obciążeń fiskalnych. W celu ograniczenia tego procederu OECD w 1995 r. wydała dokument „Wytyczne w sprawie wyceny transferu dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych”. Wytyczne wymagają, by ceny w transakcjach zawieranych między podmiotami powiązаныmi odpowiadały cenom, jakie w analogicznych warunkach i okolicznościach obowiązywałyby w transakcji zawartej przez podmioty niepowiązane. Pomimo odpowiednich regulacji umożliwiających organom podatkowym szacowanie dochodów praktyka gospodarcza wykazuje wykorzystywanie cen transferowych przez przedsiębiorstwa m.in. do minimalizowania obciążeń podatkowych, co może doprowadzić do uszczuplenia wpływów budżetowych w państwach, które charakteryzują się wyższymi podatkami.

Literatura

- Dereń A.M., *Przerzucanie dochodów. Transfer pricing*, Bydgoszcz 1998.
- Emmanuel C.R., Mehafdi M., *Transfer Pricing*, Academic Press, London 1994.
- Kabalski P., *Ceny transferowe*, [w:] *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, tom I, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006.
- Międzynarodowy słownik podatkowy*, PWE, Warszawa 1997.
- OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 1995/1997.
- Pagan C.J., Wilkie J.S., *Transfer Pricing Strategy In A Global Economy*, IBFD Publications BV, Amsterdam 1993.
- Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 października 1997 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen w transakcjach dokonywanych przez tych podatników (DzU nr 128, poz. 833 z późn. zm.; ost. zm. DzU 2003 nr 189, poz. 1856).
- Sojak S., Baćkowski D., *Ceny transferowe, aspekt podatkowy*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.
- Sojak S., *Ceny transferowe, teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 2001.
- Sulejewicz A., *Ceny transferowe w obrotach korporacji transnarodowych – podejście strategiczne*, [w:] *Korporacje transnarodowe w Polsce, Wyzwania w dobie globalizacji i regionalizacji*, red. A. Zaorska, Difin, Warszawa 2002.
- Ustawa z dnia 9 czerwca 2000 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU 2000 nr 60, poz. 216).
- Wyciśłok J., *Ceny transferowe*, C.H. Beck, Warszawa 2006.

THE ESSENCE OF APPLYING TRANSFER PRICES BY ENTERPRISES

Summary

In a state of economic globalization and a growing number of transactions between related entities, the question of transfer prices is, in fact, increasingly attracting Polish fiscal institutions' attention. The main aim of the article is to present transfer prices as an instrument for tax optimization in a capital group. The author presents the legal bases regulating transfer prices, the methods of formatting of transfer prices, and also reasons for manipulations with transfer prices by enterprises.