

*Bogdan Buczkowski**

ROZWIĄZYWANIE PROBLEMU CEN TRANSFEROWYCH W TRANSAKCJACH TRANSGRANICZNYCH W UNII EUROPEJSKIEJ

Ceny transferowe, stosowane między przedsiębiorstwami powiązanymi, dotyczą cen towarów, usług, wartości niematerialnych oraz honorariów i różnią się od cen wynegocjowanych na wolnym rynku, zawartych w warunkach porównywalnych przez partnerów niepowiązanych”.¹ Sytuacja tego typu ma miejsce w przypadku przedsiębiorstw międzynarodowych, zwłaszcza duże grup kapitałowych. Cena w ich transakcjach jest kształtowana w większym stopniu na podstawie decyzji wewnętrznych, a nie układu sił rynkowych.

Celem artykułu jest pokazanie stosowanych i proponowanych sposobów rozwiązania problemu cen transferowych w transakcjach transgranicznych przedsiębiorstw w Unii Europejskiej

1. Pojęcie i klasyfikacja cen transferowych

Zagadnienie cen transferowych jest we współczesnym świecie problemem kompleksowym o charakterze interdyscyplinarnym (rys. 1)².

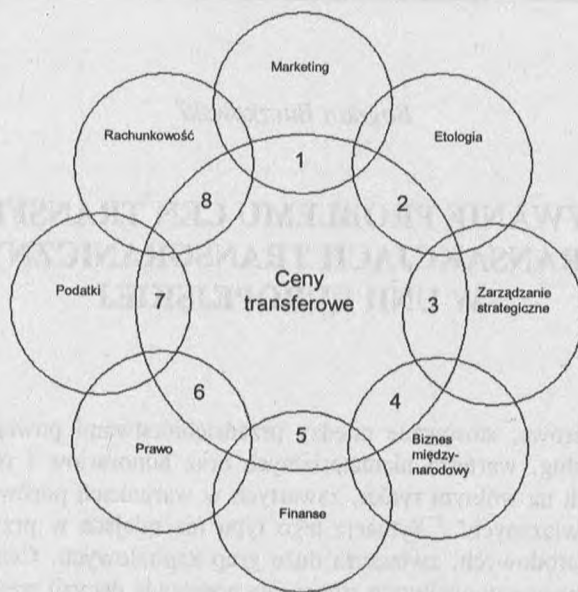
Procedura wyceny wzajemnych transferów produktów i usług w jednostce gospodarczej oraz pomiędzy podmiotami zależnymi nazywa się *transfer pricing*, a ceny, według których zostaje ustalona ich wartość, to ceny transferowe. Dzieli się je według kryterium podmiotowego na ceny przedsiębiorstw zdecentralizowanych i powiązanych, krajowych i wielonarodowych (międzynarodowych, transnarodowych), a według kryterium przedmiotowego na ceny wszystkiego, co może być przedmiotem obrotu gospodarczego, czyli ceny produktów gotowych i półproduktów, usług, wartości niematerialnych i prawnych, w zasadzie³.

*Dr, starszy wykładowca w Katedrze Międzynarodowych Stosunków Gospodarczych Uniwersytetu Łódzkiego.

¹ Międzynarodowy słownik podatkowy, PWE, Warszawa 1997.

² S. Soja k, *Ceny transferowe. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 2001, s. 9.

³ *Ibidem*, s. 11.



Rys. 1. Współzależności między polityką cen transferowych a wybranymi dyscyplinami naukowymi

Źródło: S. Soja k, *Ceny transferowe. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 2001, s. 13.

Przykładowe powiązania pomiędzy polityką cen transferowych a poszczególnymi dyscyplinami naukowymi są następujące⁴:

1. Ceny transferowe a marketing: produkty bądź usługi sprzedawane są do odbiorców zewnętrznych.

2. Ceny transferowe a etologia: ceny te mają wpływ na zachowanie się podmiotów powiązanych i ich zaangażowanie w wewnętrzne transfery.

3. Ceny transferowe a strategia przedsiębiorstwa: ceny transferowe wykorzystywane są do osiągnięcia podstawowego celu i kształtowania strategii przedsiębiorstwa.

4. Ceny transferowe a biznes międzynarodowy: wpływają na transfer kapitałów do innych krajów i tym samym na ich rozwój.

5. Ceny transferowe a finanse: wykorzystywane są do oceny zwrotu kapitału zainwestowanego w podmiotach powiązanych.

6. Ceny transferowe a prawo: do ustalania cen transferowych musi być wykorzystywane prawo gospodarcze danego kraju.

7. Ceny transferowe a podatek: obowiązujące prawo podatkowe ma wpływ na transakcje zawierane między podmiotami powiązanimi; system podatkowy wykorzystywany do szacowania osiągniętych dochodów między podmiotami powiązanimi.

8. Ceny transferowe a rachunkowość: ceny transferowe wykorzystywane są do wykazania ich wpływu na ocenę działalności wyodrębnionych podmiotów; rachunko-

⁴ *Ibidem*, s. 11–12.

wość dostarcza danych do wyceny transferów i prezentuje odpowiednie raporty w tym zakresie, przygotowuje informacje do decyzji transferowych.”⁵

W Polsce zagadnienie cen transferowych pojawiło się w regulacjach prawnych dopiero w ustawie z 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w związku z przystąpieniem do OECD. Wprowadzone zostało pojęcie cen transferowych podmiotów zależnych, za które uważa się podmioty powiązane, wówczas gdy⁶:

1) podmiot krajowy bierze udział bezpośrednio i pośrednio w zarządzaniu lub kontroli albo posiada udział w kapitale przedsiębiorstwa położonego za granicą;

2) podmiot zagraniczny bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu lub kontroli albo posiada udział w kapitale podmiotu krajowego;

3) te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu lub kontroli albo posiadają udział w kapitale podmiotu krajowego i zagranicznego;

4) podmioty krajowe pozostają w związku gospodarczym, w którym jednemu z nich przysługują ulgi w podatku dochodowym;

5) pomiędzy podmiotami krajowymi lub osobami pełniącymi w nich funkcję zarządzającą, nadzorczą albo kontrolną istnieją powiązania o charakterze rodzinnym, kapitałowym, majątkowym lub wynikające ze stosunku pracy; przez powiązania rodzinne rozumie się małżeństwo oraz powinowactwo do drugiego stopnia; przez powiązania kapitałowe rozumie się sytuację, w której jedna z osób lub jeden z kontrahentów posiada lub dysponuje bezpośrednio lub pośrednio prawem głosu wynoszącym co najmniej 5% wszystkich praw głosu;

6) osoba fizyczna lub prawna łączy funkcje zarządzającą, nadzorczą lub kontrolną w podmiotach krajowych, a jednemu z tych podmiotów przysługują ulgi w podatku dochodowym.

2. Organizacja i zarządzanie kosztami w przedsiębiorstwach krajowych

W przedsiębiorstwach, tworząc centra odpowiedzialności, bierze się pod uwagę realia, w jakich one działają, w tym przede wszystkim oczekiwania rynku wewnętrznego i zewnętrznego, potrzeby obecnych i potencjalnych klientów i majątek firmy⁷. Centrami są zwykle wydziały lub samodzielne zakłady, między którymi następuje przepływ produktów lub półfabrykatów. Ośrodki odpowiedzialności posiadają pewną samodzielność gospodarczą, a wobec siebie zachowują się tak, jakby były odrębnymi podmiotami. W zależności od stopnia zdecentralizowania dzielą się na centra: inwestycyjne, kosztów, przychodów, zysku.

Centra inwestycji oceniane są z reguły na podstawie porównania osiąganego zysku do poniesionych nakładów inwestycyjnych⁸. Centra kosztów są najmniejszym segmen-

⁵ *Ibidem*.

⁶ Ustawa o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 11, Dz. U. nr 495, poz. 101.

⁷ <http://www.frackowiak.com.pl/pl/rachunkowosc17.php>.

⁸ *Ibidem*.

tem w zakresie odpowiedzialności, a tworzone są, aby dostarczały informacji na temat wielkości kosztów oraz miejsca ich powstawania. Ocena tych centrów polega na porównaniu kosztów faktycznie poniesionych z planowanymi. Centra przychodów ponoszą odpowiedzialność za przychody ze sprzedaży, dlatego najistotniejsza jest wielkość sprzedaży i polityka cenowa. Centra zysku odpowiadają za podejmowanie decyzji w odniesieniu do przychodów i kosztów i rozliczane są na podstawie odchylenia zysku wypracowanego od planowanego.

Ceny transferowe mają duży wpływ na ocenę efektywności działania poszczególnych centrów, ponieważ w przypadku ośrodka sprzedającego zwiększą się przychody (transfer kosztów), a ośrodka kupującego koszty (transfer cen)⁹. Transfer kosztów (*transfer costing*) odbywa się wtedy, gdy w ramach jednego przedsiębiorstwa następuje przekazywanie półproduktów z centrum kosztów do innych ośrodków odpowiedzialności, np. kosztów lub zysku. Transfer cen (transfer pricing) jest wtedy, gdy z centrów zysku następuje transfer półproduktów do innych centrów odpowiedzialności, na przykład: kosztów i zysku. Transfer do centrum kosztów może się odbyć tylko w ramach jednego podmiotu gospodarczego a transfer do centrów zysku także do innych przedsiębiorstw (wzajemnie powiązanych).

3. Warunki i kryteria stosowania cen transferowych

Ceny transferowe stosuje się w następujących sytuacjach, gdy¹⁰:

- półprodukt będzie przekazywany do następnej fazy procesu produkcyjnego albo sprzedany na rynku;
- przedsiębiorstwo ma kilka zakładów rozmieszczonych w różnych miastach i są one samodzielnie jednostkami organizacyjnymi;
- w przedsiębiorstwie istnieją wydziały produkcji pomocniczej, a ich produkty lub usługi będą sprzedane na zewnątrz;
- przedsiębiorstwa powiązane mają swoje siedziby na terenie tego samego kraju;
- zakłady posiadają swoje siedziby na terenie różnych państw (przedsiębiorstwa wielonarodowe).

Ceny transferowe dotyczą przede wszystkim produktów gotowych i półproduktów, ale także usług, wartości niematerialnych i prawnych czyli wszystkiego, co może być przedmiotem obrotu gospodarczego. Ceny te, ze względu na ograniczenia prawne, nie mogą być ustalone w dowolnej wysokości i z reguły muszą odpowiadać następującym założeniom¹¹:

Po pierwsze, maksymalna cena transferowa nie powinna być wyższa od najniższej ceny rynkowej, za jaką jednostka kupująca może nabywać produkty lub usługi na rynku zewnętrznym.

Po drugie, minimalna cena nie powinna być niższa niż suma kosztów krańcowych produkcji jednostki sprzedającej powiększonych o koszty utraconych korzyści.

⁹ S. Soja k, *op. cit.*, s. 64.

¹⁰ *Ibidem*, s. 67.

¹¹ <http://www.Infor.pl/dokument.Html?P180=148.2001.004.000001900>.

4. Rodzaje cen transferowych

Podziału cen transferowych można dokonać według różnych kryteriów klasyfikacyjnych. Według kryterium podstawy ich wyceny ceny dzielą się na¹²:

Ceny oparte na cenach rynkowych – osiągane w sprzedaży zewnętrznej produktów lub ceny rynkowe zastosowane przez inne jednostki.

Ceny oparte na kosztach – do ich kształtowania mogą być zastosowane różne kategorie kosztów: rzeczywiste, planowane lub normatywne koszty wytworzenia na poziomie kosztów zmiennych, kosztów pełnych lub ceny typu „koszt... plus marża”.

Ceny umowne (negocjowane) – są ustalane pomiędzy sprzedającym a kupującym przy uwzględnieniu zaistniałych okoliczności.

Ceny podwójne – są ustalane na różnych poziomach dla sprzedającego i kupującego, przy czym nie mogą mieć one zastosowania w przypadku dwóch samodzielnych podmiotów powiązanych kapitałowo.

Według kryterium centrum odpowiedzialności, dla którego ustalane są ceny transferowe, są dwie grupy cen¹³:

Ceny stosowane dla centrów zysków – podstawą ustalania ceny transferowej są ceny rynkowe, czasem koszty, ceny negocjowane lub podwójne.

Ceny stosowane dla centrów kosztów – podstawą ustalania ceny transferowej są poniesione koszty.

5. Kodeks postępowania w sprawie dokumentowania cen transferowych

Kompleksowe podejście UE w odniesieniu do wymogów dokumentowania działalności przedsiębiorstw wynika z tendencji krajów członkowskich do nakładania licznych obowiązków sprawozdawczych na przedsiębiorstwa, które prowadzą transakcje z przedsiębiorstwami powiązanymi, mającymi swoją siedzibę w innych krajach członkowskich. Efektem globalizacji jest wzrost liczby firm, prowadzących zagraniczne transakcje w ramach swojej grupy. Na jednolitym rynku wewnętrznym Unii Europejskiej transakcje pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanymi z różnych państw członkowskich nie powinny odbywać się w mniej korzystnych warunkach niż transakcje pomiędzy powiązanymi podmiotami z tego samego państwa członkowskiego. Istnienie różnych wymogów dokumentacyjnych poważnie obciąża przedsiębiorstwa. Przygotowanie indywidualnych pakietów dokumentów dla każdego kraju członkowskiego czyni czasami transakcje nieekonomicznymi. Problemem tym szczególnie dotknięte są małe i średnie przedsiębiorstwa. Dla prawidłowego funkcjonowania jednolitego rynku ważne jest zmniejszenie kosztów zapewnienia zgodności z wymogami dokumentacji cen transferowych w przedsiębiorstwach powiązanych, aby mogły osiągać większe korzyści z działalności na rynku wewnętrznym. Służyć temu ma przyjęty Kodeks postępowania w sprawie dokumentacji cen transferowych w Unii Europejskiej (Transfer Pricing

¹²J. Wyciśłok, *Ceny transferowe, przedsiębiorstwa powiązane, przerzucanie dochodów*, C. H. Beck, Warszawa 2006, s. 2–3.

¹³S. Soja, *op. cit.*, s. 70.

Documentation – EU TPD¹⁴) i wytyczne w sprawie uprzednich porozumień cenowych – APA.

Kodeks, oparty na Wytycznych OECD dotyczących Cen Transferowych, jest dobrym instrumentem wdrażania znormalizowanej i częściowo scentralizowanej dokumentacji cen transferowych w Unii Europejskiej, mającym na celu uproszczenie wymogów dokumentowania tych cen w działalności transgranicznej. Państwo członkowskie może podjąć decyzję o niestosowaniu zasad EU TPD lub zastosować mniej rygorystyczne zasady niż przewidziane w kodeksie¹⁵.

Kodeks skierowany jest do państw członkowskich Unii Europejskiej, lecz ma także zachęcać przedsiębiorstwa wielonarodowe do fakultatywnego stosowania zasad EU TPD, którymi objęte są wszystkie unijne podmioty grupy kapitałowej, jak również kontrolowane transakcje z przedsiębiorstwami spoza UE. Zakłada on wdrożenie znormalizowanego i częściowo scentralizowanego zestawu informacji, służącego ocenie cen transferowych grupy. Składa się z dwóch głównych części¹⁶:

- 1) jednego podstawowego zestawu dokumentacji, zawierającego wspólne znormalizowane informacje, istotne dla wszystkich unijnych członków grupy (Masterfile);
- 2) poszczególnych zestawów znormalizowanej dokumentacji, zawierających informacje odnoszące się do określonego kraju (*country specific documentation*).

Przedsiębiorstwo sporządza więc jednakową dokumentację podstawową dla każdego zainteresowanego państwa członkowskiego, oraz różne zestawy dokumentacji, odnoszące się do danego kraju, który może wprowadzić w swoich przepisach obowiązek przedstawienia, na specjalne żądanie lub podczas kontroli podatkowej, dokumentów oraz informacji dodatkowych, innych niż wymaganych w EU TPD. Zakres gromadzonych informacji, z wykorzystaniem w miarę możliwości tych, które już istnieją w ramach grupy (np. do celów zarządzania), powinien uwzględniać złożoność struktury przedsiębiorstwa i samej transakcji. Przedsiębiorstwa wielo- i transnarodowe (ang. MNE/TNE) mogą być też zobowiązane do sporządzenia dokumentacji, która w innych przypadkach nie jest sporządzana¹⁷.

Dokumentacja podstawowa powinna zawierać informacje, udostępniane wszystkim zainteresowanym państwom członkowskim UE¹⁸:

- a) ogólny opis przedsiębiorstwa i jego strategii, wraz z ich zmianami w porównaniu z poprzednim rokiem podatkowym;

¹⁴ Resolution of the Council and of the representatives of the governments of the Member States, meeting within the Council, of 27 June 2006 on a code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EU TPD) (2006/C 176/01).

¹⁵ Summary record of the eighteenth meeting of the EU joint transfer pricing forum held in Brussels on 7th December 2006, Analyses and Tax Policies. Analysis and Coordination of Tax Policies, European Commission Directorate-General Taxation and Customs Union Brussels, 08th December 2006.

¹⁶ Resolution of the Council and of the representatives...

¹⁷ S. Schnorberger, J. Rosenkranz, M. Garcia, *Transfer Pricing Documentation: The EU Code of Conduct Compared with Member States Rules*, Intertax, vol. 34, Kluwer Law International 2006, s. 307–308.

¹⁸ Resolution of the Council and of the representatives...

b) ogólny opis struktury organizacyjnej (w tym schemat), prawnej i operacyjnej MNE (z wykazem członków grupy i opisem udziału jednostek dominujących w jednostkach zależnych);

c) ogólny wykaz przedsiębiorstw stowarzyszonych, uczestniczących w kontrolowanych transakcjach z przedsiębiorstwami z UE;

d) własność aktywów niematerialnych (patenty, znaki handlowe, nazwy marki, know-how itp) oraz należne lub otrzymane opłaty licencyjne;

e) ogólny opis kontrolowanych transakcji, w których uczestniczą powiązane przedsiębiorstwa z Unii Europejskiej: faktury, kwoty przepływów aktywów finansowych, materialnych, niematerialnych i usług. Kumulacja transakcji jest możliwa, o ile jest spójna i przejrzysta dla administracji podatkowej i zgodna z Wytycznymi OECD dotyczącymi cen transferowych, umożliwiającymi kumulację transakcji ściśle ze sobą powiązanych lub stanowiących kontynuację, które rozpatrywane odrębnie nie mogą być prawidłowo ocenione;

f) ogólny opis wykonywanych funkcji, ponoszonego ryzyka i zmian w porównaniu z poprzednim rokiem podatkowym (np. zmiana statusu samodzielnego dystrybutora na zleceniobiorcę);

g) politykę cen transferowych stosowaną przez grupę MNE lub opis systemu cen transferowych, pokazujący w jakim stopniu ceny te są zgodne z zasadą ceny rynkowej (*arm's length principle*)¹⁹;

h) wykaz umów o podziale kosztów (*Cost Contribution Agreements*), uprzednie porozumienia cenowe (*Advanced Pricing Agreements*) oraz decyzje dotyczące cen transferowych członków grupy z UE;

i) zobowiązanie każdego podatnika do dostarczenia, na żądanie i w odpowiednim terminie, dodatkowych informacji, zgodnie z przepisami krajowymi.

Uzupełnieniem dokumentacji podstawowej jest dokumentacja specyficzna dla danego kraju, sporządzana w języku wymaganym przez ten kraj, udostępniana jego administracji podatkowej zainteresowanej określoną transakcją, z punktu widzenia podatkowego. Dokumentacja ta zawiera te same elementy co dokumentacja podstawowa z tą różnicą, że opis i wyjaśnienia kontrolowanych transakcji odnoszą do danego kraju. Przedsiębiorstwo międzynarodowe powinno więc mieć możliwość włączenia tych elementów do dokumentacji podstawowej, zamiast do dokumentacji specyficznej, zachowując jednak ten sam poziom szczegółowości co w dokumentacji odnoszącej się do danego kraju i w języku przez niego określonym. Aby jednak zmniejszyć koszty i opóźnienia spowodowane tłumaczeniem, państwa członkowskie powinny przyjmować, w miarę możliwości, dokumenty sporządzone w języku obcym, ogólnie znanym. Tłumaczenia dokumentacji podstawowej powinny być dostarczane wyłącznie, jeżeli są bezwzględnie konieczne i na specjalne żądanie²⁰.

¹⁹ Ceny transferowe powinny być oparte na wytycznych OECD, które narzucają krajom członkowskim konieczność stosowania w transakcjach metody „na wyciągnięcie ręki”. Innymi słowy, warunki handlowe pomiędzy dwoma powiązanymi przedsiębiorstwami nie powinny różnić się od tych, które istnieją pomiędzy niezależnymi firmami. Dzięki tej zasadzie wpływ warunków specjalnych na zysk powinien być wyeliminowany. Cała dokumentacja firmy powinna pokazywać, że *arm's length principle* jest respektowana.

²⁰ Report on the activities of the EU joint transfer pricing forum in the field of documentation requirements report prepared by the EU joint transfer pricing forum, COM(2005)543final) Brussels, 11.11.2005.

Jeżeli informacje i dokumenty dotyczą kontrolowanej transakcji, obejmującej jedno lub więcej państw członkowskich, to muszą być zawarte albo w dokumentacji odnoszącej się do określonego kraju, albo we wspólnej dokumentacji podstawowej. MNE powinno mieć możliwość sporządzania dokumentacji specyficznej w formie jednego zestawu dokumentów, zawierającego informacje o wszystkich swoich przedsiębiorstwach w danym kraju, lub odrębnych zestawów dla każdego przedsiębiorstwa lub każdej grupy w tym kraju.

Wykorzystanie zasad EU TPD przez grupę kapitałową jest fakultatywne, ale decydując się na nie, musi stosować je w sposób spójny w długim czasie, we wszystkich powiązanych unijnych przedsiębiorstwach, zaangażowanych w kontrolowane transakcje, do których mają zastosowanie przepisy dotyczące cen transferowych. Grupa jest zobowiązana do przechowywania dokumentacji, w odniesieniu do wszystkich swoich przedsiębiorstw, w zainteresowanym państwie członkowskim. Jeżeli podejmie decyzję o stosowaniu EU TPD, każdy jej członek musi poinformować o tym swoją administrację podatkową²¹.

Dokumentacja podstawowa musi być sporządzona w takim terminie, aby można było spełnić uprawnione żądania administracji podatkowej i udostępnić ją jej w rozsądnym terminie. Okres przewidziany na dostarczenie dodatkowych informacji i dokumentów na specjalne żądanie, powinien być określany indywidualnie, z uwzględnieniem ilości oraz szczegółowości wymaganych informacji i dokumentów. W zależności od szczegółowych przepisów krajowych ustalony termin powinien zapewnić odpowiednią ilość czasu, dostosowaną do stopnia złożoności transakcji, na przygotowanie dodatkowych informacji²².

Odpowiedzialnym za udostępnienie dokumentacji jest ten podmiot, który będzie zobowiązany do złożenia zeznania podatkowego, i który będzie podlegał sankcjom w przypadku nieudostępnienia odpowiedniej dokumentacji. Ma to miejsce wtedy, gdy dokumentacja jest sporządzana i przechowywana w imieniu innego przedsiębiorstwa przez jedno z przedsiębiorstw danej grupy. Przedsiębiorstwo to zobowiązane jest wobec wszystkich firm stowarzyszonych, pochodzących z UE, do udostępnienia ich krajowym administracjom podatkowym, dokumentacji podstawowej i odpowiedniej dokumentacji odnoszącej się do danego kraju, wyłącznie na początku kontroli podatkowej lub na specjalne żądanie. Jeżeli wymagane jest przedłożenie informacji o cenach transferowych wraz z zeznaniem podatkowym, to informacje te nie powinny wykraczać poza krótki kwestionariusz lub odpowiedni formularz oceny ryzyka.

Ocena krajowych lub zagranicznych elementów porównawczych, w czasie kontroli cen transferowych, powinna być dokonywana z uwzględnieniem faktów i okoliczności danego przypadku. Przykładowo elementy porównawcze z ogólnoeuropejskich baz danych czy z innych krajów nie powinny być automatycznie odrzucane i narażać przedsiębiorstwo na sankcje za nieprzestrzeganie wymogów.

Dokumentacja, będąca dowodem ustalania cen transferowych zgodnie z zasadą ceny rynkowej, sporządzona dla jednego okresu, jest ważna w odniesieniu do kolejnych okresów i zamiast ją powtarzać można się do niej odwołać. Nie trzeba też powielać

²¹ Resolution of the Council and of the representatives...

²² *Ibidem*.

dokumentacji, wykorzystanej w negocjacjach pomiędzy przedsiębiorstwami działającymi zgodnie z zasadą ceny rynkowej (np. w przypadku pożyczek lub dużych umów), o ile zawiera ona odpowiednie informacje dla stwierdzenia, czy ceny były ustalane zgodnie z tą zasadą.

Rodzaj dokumentacji, do której sporządzania zobowiązana jest jednostka dominująca, może różnić się od tego, jaki jest wymagany od przedsiębiorstwa zależnego, które nie musi dostarczać informacji na temat wszystkich relacji i transakcji transgranicznych pomiędzy przedsiębiorstwami powiązаныmi w tej samej grupie, a jedynie na temat stosunków i transakcji dotyczących danej jednostki zależnej.

Miejsce i sposób sporządzania i przechowywania, scentralizowany albo zdecentralizowany, dokumentacji, w formie papierowej, elektronicznej lub w jakiegokolwiek innej, nie powinien być narzucony przez zainteresowaną administrację podatkową, o informacje są wystarczające i udostępniane na jej żądanie w odpowiednim terminie. W uzasadnionych przypadkach, firma powinna mieć możliwość sporządzania więcej niż jednej dokumentacji podstawowej, lub zwolnić określonych członków grupy ze stosowania EU TPD, gdy grupa ma np. zdecentralizowaną strukturę organizacyjną, prawną lub operacyjną, lub składa się z kilku dużych działów, posiadających całkowicie odmienne linie produktów i polityki dotyczące cen transferowych, lub nie przeprowadzających żadnych transakcji wewnątrz grupy, oraz w przypadku niedawno nabytego przedsiębiorstwa²³.

Od przedsiębiorstw mających mniej złożoną strukturę, w tym małych i średnich, nie wymaga się opracowania tak obszernej dokumentacji, jak od przedsiębiorstw większych, o złożonej strukturze organizacyjnej. Nie będą stosowane sankcje, jeżeli podatnicy przestrzegają w dobrej wierze, w rozsądny sposób i w odpowiednim terminie, krajowych wymogów dokumentacyjnych czy określonych w EU TPD i na ich podstawie ustalają ceny transferowe, zgodnie z zasadą ceny rynkowej (*arm's length principle*).

Jednolitemu i skutecznemu stosowaniu Kodeksu służy obowiązek składania Komisji Europejskiej sprawozdań dotyczących wszystkich środków podjętych przez kraje członkowskie, w celu wdrożenia kodeksu postępowania i jego funkcjonowania w praktyce.

6. Uprzednie Porozumienia Cenowe

W lutym 2007 r. Komisja Europejska wprowadziła nowe ogólnounijne wytyczne dotyczące Uprzednich Porozumień Cenowych (Advanced Pricing Agreements – APAs) administracji podatkowej z przedsiębiorstwami, co do zasad opodatkowania transakcji realizowanych pomiędzy powiązаныmi przedsiębiorstwami prowadzącymi działalność w różnych krajach członkowskich UE²⁴. Porozumienia te mają zapewnić firmom więk-

²³ S. Schnorberger, J. Rosenkranz, M. Garcia, *op. cit.*

²⁴ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the field of dispute avoidance and resolution procedures and on Guidelines for Advance Pricing Agreements within the EU {SEC(2007) 246}/COM/2007/0071 final/.

szą pewność stosowanych rozwiązań prawnych i zapobiegać narastającym międzynarodowym sporom, przede wszystkim dotyczącym cen transferowych, pomiędzy nimi a urzędami podatkowymi i między samymi urzędami. Wykorzystanie APC pozwoli uniknąć czasochłonnych kontroli takich transakcji, zmniejszyć koszty administracyjne podatników, a także wyeliminować problem podwójnego opodatkowania, który pojawia się wtedy, gdy powstaje spór co do tego, jaka kwota zysku i gdzie ma być opodatkowana. Skala korzyści z zawierania APC zależeć będzie od tego czy uda się wypracować i przekazać właściwym urzędem podatkowym jednolite, obowiązujące w całej UE, zasady dokumentowania działalności pojedynczych przedsiębiorstw i grup biznesowych, określające zakres gromadzenia i ujawniania podstawowych informacji i sposoby wypełniania dodatkowych wymagań stawianych przez urzędy podatkowe. Zasadniczą sprawą jest uzyskanie przez przedsiębiorstwa gwarancji, że nie będą stosowane wobec nich jakichkolwiek kary, jeżeli wywiążą się z podstawowych wymagań i nie będą na nie narażone w związku z dodatkowymi wymaganiami właściwych urzędów podatkowych²⁵.

Niektóre kraje członkowskie uważają podstawowy pakiet dokumentów (Masterfile) za wygodny sposób uzyskiwania dodatkowych informacji do audytu przedsiębiorstw. Firmy natomiast, zgodnie z Masterfile, muszą przedstawiać wykazy: wszystkich porozumień o udziale w kosztach grup biznesowych, do których należą (Cost Contribution Agreements), porozumień cenowych (APAs) i stosowanych zasad ustalania cen transferowych w transakcjach wewnątrz grupy.

Problemem jest to, że bardzo często lokalna administracja podatkowa nie zna zasad porozumień cenowych (APAs) ustalonych przez OECD, a w wielu krajach brak jest specjalistów od takich porozumień, dlatego szkolenie lokalnych inspektorów powinno być priorytetowym zadaniem dla europejskiej administracji podatkowej, bo dopiero wtedy mogą pojawić się przewidywane korzyści z APAs.

7. Ocena wprowadzonych rozwiązań

Ze względu na ograniczoną harmonizację prawa w odniesieniu do podatków bezpośrednich²⁶, Komisja Europejska nie zaproponowała rygorystycznego instrumentu prawa wspólnotowego, jak np. rozporządzenie czy dyrektywa, a zamiast tego zaproponowała Kodeks Postępowania, który jest tylko rekomendacją dla krajów członkowskich i ich politycznym zobowiązaniem do ustalania wymogów dokumentacyjnych dla transakcji transgranicznych pomiędzy powiązаныmi przedsiębiorstwami i zobowiązaniem krajowych urzędów skarbowych do działania zgodnie z zasadami EU TPD. Kraje nie

²⁵ Announcement and Report concerning advance pricing agreements, Brussels, March 31, 2005.

²⁶ Harmonizacja prawa krajowego i regulacji dotyczących podatków pośrednich zawarta jest w art. 95 do 99 Traktatu Europejskiego (TWE), w przeciwieństwie do tego harmonizacja podatków bezpośrednich nie jest bezpośrednio określona w TWE, a może być jedynie wyprowadzona z art. 100 i 235 TWE, dlatego proceduralne wymogi dotyczące harmonizacji tych podatków są bardzo potrzebne. Wprowadzenie EU TPD do prawa wspólnotowego wymagałoby konsensusu wszystkich krajów członkowskich.

są zobowiązane do jego wprowadzenia do krajowego systemu prawnego i tym samym zwiększenia bądź zmniejszenia dotychczasowych wymogów dokumentacyjnych.

Propozycja Komisji Europejskiej dotycząca Kodeksu zmusza firmy międzynarodowe do podjęcia decyzji, czy będą działały zgodnie z EU TPD, aby wypełnić europejskie zobowiązania dokumentacyjne i uniknąć kar związanych ze stosowaniem cen transferowych. EU TPD daje znaczne nadzieje wielonarodowym przedsiębiorstwom, chociaż nie jest pewne, że przyniesie postęp w krajach, gdzie do tej pory nie ma, albo istnieją tylko w niewielkim stopniu określone obowiązki dokumentacyjne, jak np. w Hiszpanii czy we Włoszech. Pokazuje to potrzebę dokładnego porównywania krajowych obciążeń dokumentacyjnych, czy też praktyk w ramach EU TPD. Europejskie Forum ds. Cen Transferowych, naciskało na wprowadzenie i akceptację przez organy podatkowe paneuropejskich danych porównawczych. Kodeks natomiast podaje zasady oceny wszystkich wskaźników, określonych w różny sposób na poziomie krajowym, a do tego przewidziane są różne kary odnoszące się do dokumentacji.

Z punktu widzenia Polski bardzo istotna jest wymiana praktycznych doświadczeń w dziedzinie cen transferowych i uświadamianiu możliwych do wykorzystania procedur dotyczących transferu zysku, szczególnie w bardzo skomplikowanych transakcjach pomiędzy przedsiębiorstwami transnarodowymi. Przedmiotem szczególnego zainteresowania są koszty wspólnego zarządzania i inne porozumienia dotyczące własności niematerialnej, oraz szersze wykorzystanie do ustalania cen transferowych metody rynkowej (*arm's length principle*), w celu określania obowiązków podatkowych przedsiębiorstw.

Zastosowanie zasad EU TPD pomiędzy krajami UE i rozpowszechnianie wytycznych do ich kontroli jest metodą obniżania nie tylko kosztów transakcji w przedsiębiorstwach, ale i kosztów kontroli urzędów podatkowych. Muszą one jednak być przekonane, że ceny, które są stosowane w takich transakcjach, są takie same, jakie byłyby nakładane na kontrahentów w transakcjach pomiędzy niepowiązanymi przedsiębiorstwami (*arm's length principle*). Ponadto wymagają szczegółowej dokumentacji dotyczącej transakcji wewnątrz grupy po to, aby otrzymać wystarczającą informację do oceny transnarodowych cen transferowych.

EU TPD wprowadzają równowagę pomiędzy prawem administracji podatkowej do otrzymania informacji potrzebnych do właściwej oceny stosowanych cen transferowych i naliczonego podatku a interesem przedsiębiorstwa międzynarodowego do zmniejszania ryzyka i kosztów transakcji transgranicznych.

Bogdan Buczkowski

SOLVING THE PROBLEM OF TRANSFER PRICING IN TRANSNATIONAL TRANSACTIONS IN THE EUROPEAN UNION

Common approach of the EU member countries "Towards an Internal Market without tax obstacles" – a strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities, is beneficial both for taxpayers, in particular in terms of reducing compliance costs and exposure to documentation-related penalties, and for tax administrations

owing to enhanced transparency and consistency. Transactions between associated enterprises from different member states should not be subject to conditions less favourable in the Single Market than those applicable to the same transactions carried out between associated enterprises from the same country. In the interest of the proper functioning of the Internal Market, it is of major importance to reduce the compliance costs as to transfer pricing documentation for associated enterprises by European Union Transfer Pricing Documentation Package, Advanced Pricing Agreements and Cost Contribution Agreements.