

KSZTAŁT REGULACJI W ZAKRESIE CEN TRANSFEROWYCH W POLSCE

Przedstawiono kształt regulacji w zakresie cen transferowych w Polsce

Wprowadzenie

Problem cen transferowych, znany od początku lat XX wieku, stał się w latach 90 tych przedmiotem intensywnych zainteresowań i regulacji w wielu państwach uczestniczących w światowej gospodarce rynkowej. Inicjatywa zainteresowań wynikała z obserwacji amerykańskich korporacji¹. Narastająca, ewidentna praktyka w swobodnym kreowaniu cen przyczyniała się do zaniżania zysków przedsiębiorstw, przez co następowała znaczna redukcja należnych zobowiązań podatkowych. Zauważono też nasilenie się zjawiska stosowania przez amerykańskie przedsiębiorstwa wielonarodowe skomplikowanych technik planowania podatkowego, w których także wykorzystywano manipulację cenami transferowymi. Reakcją na te działania było wprowadzenie przez administracje podatkowe wielu krajów kar za stosowanie cen transferowych oraz przepisów umożliwiających nakładania wysokich odsetek za zaległe zobowiązania podatkowe.

Z biegiem czasu do życia weszły bardziej wyrafinowane (restrykcyjne) przepisy mające na celu egzekwowanie przez administracje podatkowe regulacje z zakresu cen transferowych. Przepisy podatkowe, które regulują stosowanie cen transferowych mają obecnie wszystkie kraje OECD, do którego należy też od roku 1996 r. Polska [9].

Główną przesłanką do uporządkowania spraw narastających wokół kwestii stosowania cen transferowych jest więc zagrożenie jakie pojawia się w sytuacji, kiedy ceny nie są obiektem i rezultatem zwykłej presji stosunków rynkowych, ale kreowane są w oparciu o stosunki zależności między stronami transakcji. Na to drugie zjawisko ma wpływ rozwój sieci powiązań kapitałowych, personalnych, służbowych czy umownych między przedsiębiorstwami w skali światowej, co istotnie „zaburza” reguły ekonomii rynkowej decyzjami opartymi o partykularne kryteria.

1. Ewolucja polskich regulacji w zakresie cen transferowych

W polskim ustawodawstwie regulacje dotyczące “przerzucania” dochodów pomiędzy podmiotami powiązаныmi pojawiły się po raz pierwszy w roku 1935.

¹ W 1915 r. Wielka Brytania wprowadziła, jako pierwsza, regulacje odnośnie cen transferowych. W ślad za nią poszły Stany Zjednoczone, które w 1917 r. opublikowały pierwsze przepisy dotyczące tego rodzaju cen [8, s.17].

Zaraz po II Wojnie Światowej w nowej rzeczywistości społeczno - gospodarczej tą zasadę powtórzono w prowadząc w dekreście o podatku dochodowym² zapis, który dodatkowo przewidywał możliwość szacowania dochodu w sytuacji, gdy jeden z podmiotów korzystał z ulg lub, gdy transakcja była dokonana na korzystniejszych warunkach, które odbiegały od ogólnie stosowanych norm w danym czasie i miejscu jej dokonania³.

Kolejne ustawy dotyczące cen transferowych w zakresie uwarunkowań formalno – prawnych wchodziły w życie w latach: 1972 oraz 1989 jednak zawierały one prawie identyczne przepisy jak poprzednie akty prawne o podatku dochodowym [9].

Wspomniana intensyfikacja zainteresowań tą problematyką w latach 90-tych XX wieku miała przełożenie w Polsce. Szczególnie dotyczyło to definicji podmiotów powiązanych (krajowych i zagranicznych, rok 1992),[15],[16]. Zastosowane wówczas kryterium selekcji podmiotów powiązanych obejmowało tutaj przede wszystkim powiązania kapitałowe, udział w zarządzaniu lub kontroli, a w przypadku podmiotów krajowych również powiązania rodzinne, majątkowe i wynikające ze stosunku pracy pomiędzy osobami pełniącymi w analizowanych podmiotach funkcje zarządcze lub kontrolne oraz dotyczyły także istniejącego związku gospodarczego[14].

Do końca 1996 r. polskie przepisy dotyczące cen transferowych nie zalecały konkretnych metod, za pomocą, których organy administracji podatkowej powinny szacować dochód. Także żaden inny przepis prawny nie precyzował dokładnych metod, którymi mogłyby się posłużyć organy podatkowe w przypadku szacowania dochodu. Tak urzędy decydowały o tym, jaka metoda jest najodpowiedniejsza w konkretnym przypadku [10, s.92]. Efektem działań dostosowujących polskie regulacje podatkowe z zakresu cen transferowych do przepisów obowiązujących w krajach OECD były wytyczne ministra finansów w 1996 r. w sprawie określenia sposobu i trybu ustalania dochodów w drodze oszacowania⁴. Wytyczne nie miały wówczas charakteru obowiązującego prawa. Były to przede wszystkim zalecenia o charakterze edukacyjnym, zarówno dla aparatu skarbowego, jak i dla samych podatników (osób fizycznych i prawnych). Miały być one także pomocne w stosowaniu rozszerzonych przepisów ustawy o podatku dochodowym, które zaczęły obowiązywać od 1997 r. Należy zauważyć, iż taka fakultatywna forma przepisów wynikała głównie z pośpiechu w spełnieniu minimalnych wymagań, OECD, aby jeszcze w roku 1996 Polska mogła zostać członkiem tej organizacji. Wytyczne z kwietnia 1996 r. były sformułowane głównie na podstawie wskazówek OECD na temat sposobu wyceny transferu. Oprócz prezentacji metod szacowania dochodu określały również warunki porównywalności transakcji pomiędzy podmiotami powiązаными i niepowiązаными

² Z dnia 24 października 1946 r.

³Dz. U. z 1948 r. nr 25, poz. 99

⁴ Z dnia 9.04.96 r, Dz. Urz. MF z 1996 r. nr 13, poz. 60

oraz ogólne zasady dokonywania korekt zobowiązań podatkowych. Patrząc na głębokość regulacji wytyczne te były poważnym krokiem w określeniu mechanizmów kontrolnych w celu stosowania cen transferowych w transakcjach między podmiotami powiązаныmi. Z drugiej strony warto podkreślić ich edukacyjny charakter. W praktyce przyczyniły się one do zwiększenia świadomości problemów podatkowych związanych z działalnością przedsiębiorstw wielonarodowych w Polsce [5]. Liczba tego typu predykatów znacznie w tym okresie rosła i uporządkowanie sytuacji było „wyzwaniem chwili” z punktu widzenia interesów Polski. Formuła wytycznych była nie do utrzymania, co zaowocowało jeszcze w 1997 r. rozporządzeniem o oszacowaniu cen⁵ i, o krajach (terytoriach) uznanych za szkodliwe⁶ [10, s.94].

Kolejnym etapem ewolucyjnego podejścia do porządkowania spraw cen transferowych było wprowadzenie w 2001 r. ,w ustawie o podatku dochodowym, regulacji dotyczącej obowiązku dokumentowania transakcji zawieranych z podmiotami powiązаныmi lub mającymi siedzibę, miejsce zamieszkania lub zarząd w "rajach podatkowych". Dokumentowanie takie ma na celu pomoc organom podatkowym, które miały badać daną transakcję, w poznaniu jej charakteru i mechanizmów nią rządzących [14].

W warunkach funkcjonowania w rzeczywistości wymogów UE, na bazie nowych, bardziej ogólnych regulacji dotyczących reguł i zasad współdziałania organów z podatnikami wprowadzono z początkiem 2006 r. kolejne zmiany w zakresie cen transferowych. Gwarantują one podatnikowi to, iż ustalona w porozumieniu metoda ustalania ceny w transakcjach z podmiotami powiązаныmi, nie będzie kwestionowana przez organ podatkowy w okresie obowiązywania porozumienia- zasada APA⁷.

2. Podmiot powiązany według polskich przepisów podatkowych

Szczegółowy obraz polskich regulacji uzależniony jest od materii przedmiotowej, która nazywana jest w pracy obszarem prawno – gospodarczym. Polskie przepisy wyodrębniają sześć takich podstawowych obszarów, w których wykorzystuje się pojęcie podmiotu powiązanego.

Uwzględniając najważniejsze obszary związane z podmiotami powiązаныmi, dokonać można ich klasyfikacji opierającej się na konkretnych regulacjach ustawowych tego obszaru.

Należy do nich [10, s.26]:

1. Prawo podatkowe.

⁵ Rozporządzenie w sprawie sposobu i trybu określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen w transakcjach dokonywanych przez tych podatników ,Dz. U. z 1997 r. nr 128, poz. 833

⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów z 11 grudnia 2000 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową

⁷ Advance Pricing Agreements

2. Prawo celne.
3. Prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi.
4. Prawo handlowe.
5. Prawo bilansowe.
6. Prawo antymonopolowe.

Szczegółowe rozważania obejmą tu obszar I.

W obszarze prawa podatkowego polskie przepisy podatkowe zawierają stosowne regulacje dotyczące [10, s.26]:

1. Podatku od osób fizycznych.
2. Podatku od osób prawnych.
3. Podatku od towarów i usług.

1. Podatek dochodowy od osób fizycznych i prawnych

Polskie przepisy podatkowe wyodrębniają dwa kryteria klasyfikacji powiązań, które występują w definicji podmiotów powiązanych. Te dwa podstawowe kryteria powiązań to powiązania podmiotu krajowego z innymi podmiotami, które mają siedzibę za granicą oraz powiązania występujące tylko pomiędzy podmiotami krajowymi.

1.1 Związki “podmiotu krajowego” z podmiotami mającymi siedzibę za granicą.

Według tego kryterium klasyfikacji podmioty są powiązane, jeśli [2, s.10]:

➤ Podatnik ma siedzibę (zarząd) lub miejsce zamieszkania na terytorium Polski („podmiot krajowy”) bierze udział bezpośrednio bądź pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym za granicą lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa⁸.

➤ Osoba fizyczna lub prawna mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę (zarząd) za granicą („podmiot zagraniczny”) bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu „podmiotem krajowym” lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego „podmiotu krajowego”⁶.

➤ Te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu „podmiotem krajowym” i „podmiotem zagranicznym” lub w ich kontroli albo posiadają udział w kapitale tych podmiotów⁶.

1.2. Związki pomiędzy “podmiotami krajowymi”

Według tego kryterium klasyfikacji podmioty są powiązane, jeśli [2, s.10]:

➤ Między podmiotami lub osobami pełniącymi w nich funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne istnieją powiązania o charakterze rodzinnym⁹, kapitałowym¹⁰,

⁸ Dotyczy tutaj obrotów międzynarodowych.

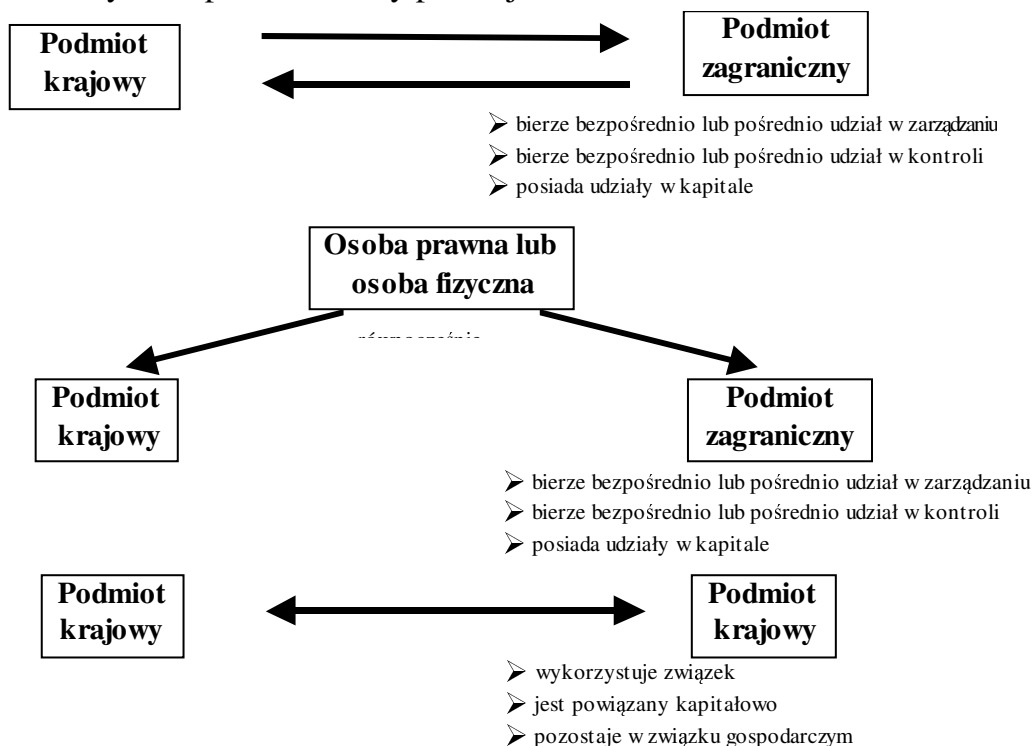
⁹ Przez pojęcie powiązań rodzinnych polski ustawodawca rozumie tutaj małżeństwo, pokrewieństwo oraz powinowactwo drugiego stopnia.

majątkowym lub wynikające ze stosunku pracy bądź którakolwiek z wymienionych osób łączy funkcje zarządzające, nadzorcze, lub kontrolne w tych podmiotach¹¹.

➤ Jeden z podmiotów jest kapitałowo powiązany z innym „podmiotem krajowym”⁹.

➤ Jeden z podmiotów pozostaje w związku gospodarczym¹² z innym „podmiotem krajowym”⁹.

Fakt pozostawania przez podmioty powiązane w wyżej opisanych związkach został schematycznie przedstawiony poniżej.



Rys. 6. Związki istniejące między podmiotami zależnymi. Opracowanie własne na podstawie [2].

2. Podatek od towarów i usług.

W tym obszarze za podmioty powiązane uznaje podmioty pozostające w pewnym specyficznym związku¹³. Związek ten opiera się na tym, że pomiędzy między kontrahentami lub osobami pełniącymi w kontrahentów funkcje zarządcze, nadzorcze lub kontrolne zachodzą powiązania charakterze rodzinnym, kapitałowym, majątkowym lub zależności wynikające ze stosunku pracy. Należy zauważyć także, iż

¹⁰ Przez pojęcie powiązań kapitałowych polski ustawodawca rozumie tutaj sytuację, gdy jedna z osób lub jeden z kontrahentów posiada lub dysponuje, bezpośrednio lub pośrednio, prawem głosu wynoszącym co najmniej 5% wszystkich praw głosów.

¹¹ Dotyczy tutaj obrotów krajowych.

¹² Związek gospodarczy zachodzi tu, gdy „podmioty krajowe” pozostające w takim związku układają swoje wzajemne stosunki na warunkach odbiegających od warunków, jakie stosują wobec podmiotów, z którymi nie pozostają w takim związku bądź, jakie stosują między sobą podmioty niezależne.

¹³ [17, art.17]

związek ten istnieje także wówczas, gdy którykolwiek z wymienionych podmiotów łączy funkcje zarządzające, nadzorce lub kontrolne u kontrahentów.

Dla tych przedsiębiorstw, które samodzielnie sporządzają bilans i jednocześnie uznane są przez urząd podatkowy za odrębnych podatników opisany związek nie jest rozpoznawalny w ich wzajemnych obrotach. Zasada ta nie ma zastosowania wtedy, gdy obroty przedsiębiorstwa¹⁴ stanowiły w okresie 6 miesięcy poprzedzających miesiąc, w którym dokonano takiego przekazania, co najmniej 50 % całości obrotu w tym okresie, a ponadto w przypadku odpłatnego przekazania towarów, jeżeli stosowane ceny są niższe od cen nabycia o więcej niż 10%. W przypadku ustalenia istnienia związku między jednostkami i wykazania, że miał on wpływ na ustalenie ceny, organ podatkowy *ex officio* określa wysokości obrotu dla potrzeb opodatkowania [10, s.28-29].

3. Istota problemu cen transferowych w odniesieniu do regulacji prawno – podatkowych

Jednym z najbardziej istotnych zarzutów stawianych korporacjom międzynarodowym jest zaniżanie dochodów w celu uniknięcia płacenia podatków. Odbywa się to przede wszystkim przez manipulowanie cenami transferowymi. Ceny te wpływają, więc na poziom dochodów wykazywanych przez przedsiębiorstwa ponadnarodowe. Istota problemu cen transferowych w odniesieniu do regulacji prawno – podatkowych sprowadza się do godziwego (sprawiedliwego) podziału łącznego dochodu podatkowego korporacji pomiędzy tworzące je podmioty.

Odpowiedni podział dochodu podatkowego między przedsiębiorstwami odbywa, więc się poprzez [6, s.98]:

- Ustalenie cen wyrobów nabywanych przez przedsiębiorstwo od innej jednostki wchodzącej w skład korporacji.
- Ustalenie sposobu podziału kosztów badań i rozwoju na poszczególne przedsiębiorstwa wchodzące w skład korporacji.
- Ustalenie cen (opłat) za technologie know – how, patenty, licencje, prawa autorskie, dostęp do technologii itp.
- Ustalenie cen w transakcjach finansowych realizowanych wewnątrz wielopodmiotowego przedsiębiorstwa.
- Ustalenie cen usług z zakresu administracji i zarządzania świadczonych w ramach korporacji.

Wyżej wymienione rodzaje transakcji wyznaczają jednocześnie obszar działania władz podatkowych w zakresie kontroli cen transferowych. Organy kontroli podatkowej powinny skupić swoją uwagę na najbardziej wartościowych transferach,

¹⁴ Mowa tutaj o obrotach przedsiębiorstwa na rzecz, którego dokonuje się odpłatnie przekazywanie towarów i świadczenie usług. Obroty te zwolnione są od podatku [17 art.7 lub art.47].

bowiem niemożliwe jest kontrolowanie i monitorowanie wszystkich transakcji¹⁵. Podstawowa kwestia jest stosowanie tzw zasady dystansu zwanej też zasadą ceny rynkowej, godziwej lub zasada wyciągniętej ręki.

Stosowanie tej normy przy określaniu cen transferowych sprowadza się do tego, aby ceny po jakich przedsiębiorstwa powiązane wymieniają dobra i usługi odpowiadały cenom, jakie obowiązywałyby analogicznych transakcjach zawieranych przez podmioty niezależne.

Jeśli cena transferowa danej transakcji, ustalona przez podmioty powiązane, odbiega od ceny, jaką ustaliłyby podmioty niepowiązane, wtedy władze podatkowe mają prawo dokonać odpowiedniej korekty tych dochodów. Zasada ta ma na celu uniemożliwić przedsiębiorstwom międzynarodowym osiągnięcie „niezasłużonej” przewagi konkurencyjnej dzięki unikaniu obciążeń podatkowych [12,s.20]. Reguła ta wyeliminowuje kwestie podatkowe z decyzji ekonomicznych. Istnieją jednak sytuacje, w których zastosowanie metody ceny rynkowej jest bardzo trudne i skomplikowane, a czasami wręcz niemożliwe. W literaturze wskazuje się, że takie sytuacje mogą wynikać z następujących czynników [4, s.13]:

- Występowanie unikalnych cech przedmiotu transferu.
- Istnienie szeregu dodatkowych warunków kontraktowych.
- Istnienie powiązań transferu dóbr z realizacją usług lub świadczeniami niematerialnymi.
- Istnienie transakcji, w które zaangażowane są podmioty powiązane, a które nie zostałyby podjęte przez przedsiębiorstwa niezależne.
- Występowanie trudności w zdobywaniu informacji na temat transakcji porównywalnych.

Pomimo wymienionych trudności z zastosowaniem zasady „wyciągniętej ręki”, i tak uznawana jest przez OECD za właściwy sposób ustalania cen transferowych¹⁶.

Jak już zostało wcześniej wspomniane zastosowanie zasady ceny rynkowej w praktyce może być bardzo trudne bądź wręcz niemożliwe. Należy zwrócić uwagę na fakt, że trudności te nie wynikają tylko z wyżej wymienionych czynników. Ich określenie nie ma z punktu widzenia celów pracy większego znaczenia.

Przy stosowaniu zasady „wyciągniętej ręki” istnieje jeszcze jedno bardzo ważne ryzyko, które wiąże się z problemem zaakceptowania ceny ustalonej przez podatnika przez organy podatkowe. Fakt ten może przyczynić się do trudności z oszacowaniem

¹⁵W prowadzonej dyskusji dotyczącej jakościowych zmian w strukturze podatkowej wskazujących na trudności w wynegocjowaniu podatku dochodowego pojawia się wątek podatku obrotowego. Ten ostatni nie wyeliminowałby jednak wad odnoszonych do cen transferowych.

¹⁶ Zgodnie z wykładnią OECD podejście jest teoretycznie poprawne i pozwala odzwierciedlić transakcje wewnątrz korporacji w sposób zbliżony do warunków wolnorynkowych. Pomimo ograniczeń praktycznych prowadzi ono do ustalenia dochodów przedsiębiorstw powiązanych w sposób „sprawiedliwy” i akceptowalny przez władze podatkowe [6, s.99].

przyszłych obciążeń podatkowych podmiotu, co z kolei może wpłynąć na utrudnienie procesów planowania w przedsiębiorstwie. Ponadto podatnik zawsze narażony jest na ryzyko kontroli, czy też kary ze strony władz podatkowych.

Z tego też powodu rozumiejąc nierówną pozycję podatnika wprowadzono ścieżkę bezpiecznego postępowania. Nosi ona nazwę koncepcji „safe harbours”¹⁷. Jej idea pozwala na wyeliminowanie tych negatywnych zjawisk, jeśli podatnik będzie ściśle przestrzegał określonych reguł postępowania. Literalnie zachowanie reguł pozwala mieć pewność, że ceny transferowe zostaną automatycznie zaakceptowane przez organy podatkowe. W rzeczywistości istota „safe harbours” sprowadza się do bądź do uproszczenia zasad ustalania cen bądź do wyłączenia pewnego rodzaju transakcji spod przepisów w zakresie cen transferowych (np. poprzez ustalenie określonego progu wartościowego). Najczęściej forma uproszczenia procedury polega na określeniu przez organy podatkowe dopuszczalnych przedziałów dla cen transferowych, marży lub zysku z danej transakcji¹⁸ [6, s.127-129].

Do niewątpliwych zalet koncepcji „safe harbours” należą [12, s.108-109]:

- Prostota.
- Pewność.
- Mniejsze potrzeby w zakresie kontroli.

Należy oczywiście pamiętać, iż koncepcja „safe harbours” ma także szereg ograniczeń. Z punktu widzenia podatnika przeistacza się w formę ryzyka. Do tego specyficznego rodzaju ryzyka zalicza się m.in. [12, s.112]:

- Ryzyko wystąpienia braku zgodności z zasadą “wyciągniętej ręki”.
- Ryzyko przyczynienia się do niedostatecznego opodatkowania dochodów przedsiębiorstw wielonarodowych.
- Ryzyko podwójnego opodatkowania.
- Ryzyko występowania “niezasłużonej” przewagi konkurencyjnej.

Innym kluczowym problemem związanym z praktyką stosowania cen transferowych jest analiza funkcjonalna. Polega ona na ustaleniu i uporządkowaniu działań dotyczących transakcji odnośnie podziału funkcji, ryzyka oraz zaangażowanych środków materialnych, niematerialnych i prawnych w celu ustalenia ich alokacji pomiędzy podmioty powiązane, które są zaangażowane w daną transakcję. Zidentyfikowane w wyniku analizy funkcje, ryzyka i wartości zaangażowane w daną transakcję wykorzystywane są do oceny porównywalności badanej transakcji z transakcjami dokonywanymi pomiędzy podmiotami niepowiązanymi. Służą one także do ustalenia tego, czy dana transakcja spełnia wymagania zasady „ceny godziwej”.

¹⁷ Termin “safe harbours” oznacza tu “azyl podatkowy”.

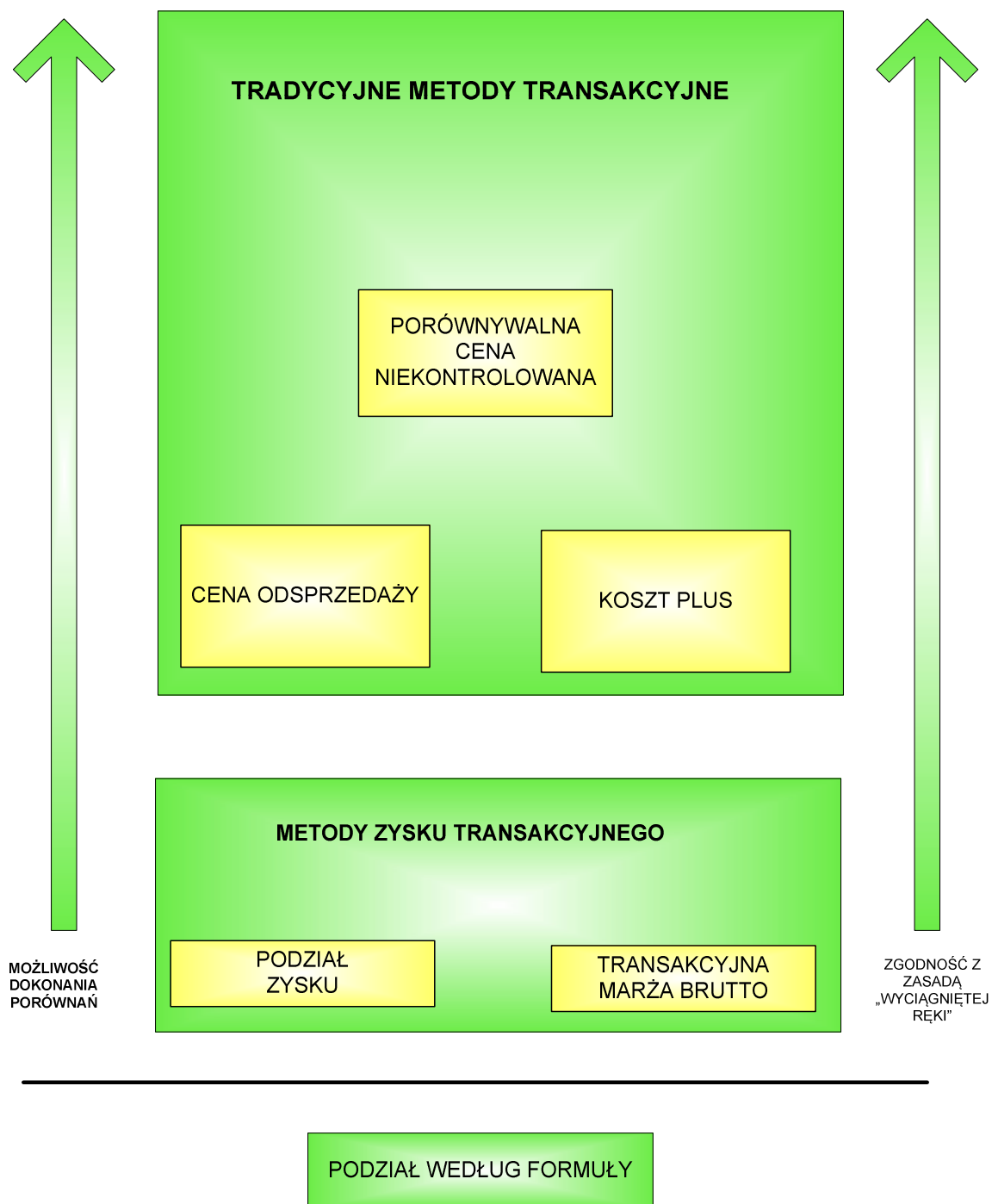
¹⁸ Dopuszczalne przedziały danej transakcji podane są do publicznej wiadomości w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych oraz podlegają okresowym rewizjom.

Pierwszym elementem analizy funkcjonalnej jest określenie funkcji pełnionych przez dany podmiot. Pod pojęciem funkcji rozumie się wszystkie czynności, jakie każdy podmiot uczestniczący w transakcji wykonuje podczas swojej normalnej działalności. Do najbardziej typowych funkcji zaliczyć tutaj można m.in. sprzedaż, marketing, reklamę i działalność informacyjną (*public relations*), finanse i ich kontrolę, usługi techniczne, czy administracyjne. Cena powinna odzwierciedlać ilość pełnionych funkcji przez dany podmiot. Im więcej funkcji on pełni, tym większe wynagrodzenie powinien otrzymywać [11, s.40-42].

Kolejnym elementem analizy funkcjonalnej jest określenie rodzajów ryzyk związanych z transakcją oraz stron ponoszących to ryzyko. W gospodarce rynkowej funkcjonuje założenie, iż pojęcie wyższego ryzyka jest kompensowane wyższym oczekiwanym wynagrodzeniem za jego podjęcie. Jednocześnie należy pamiętać, że wartość faktycznego wynagrodzenia zależy może od stopnia, w jakim czynnik ryzyka został faktycznie zrealizowany. Poza ustaleniem funkcji wykonywanych przez uczestników transakcji i ryzyk związanych z transakcją istnieje jeszcze jeden element analizy funkcjonalnej, który dotyczy wartości niematerialnych i prawnych zaangażowanych w transakcje. Do najbardziej typowych wartości niematerialnych i prawnych można zaliczyć tutaj m.in. patenty, znaki handlowe, marki, prawa autorskie, dane techniczne, tajemnice produkcji (know – how), czy wysoko wykwalifikowany personel itp. Przy dokonywaniu analizy funkcjonalnej, należy określić, jakie wartości niematerialne odgrywają ważną rolę w ustalaniu warunków transakcji oraz które z nich przyczyniły się do sukcesu lub porażki danego produktu na rynku.

Odrębnym zagadnieniem problematyki cen transferowych jest sytuacja, gdy kwestionuje się przesłanki. Ustala się wówczas dochody stosując określone metody analityczne. Polskie przepisy dopuszczają dwie grupy metod. Do pierwszej grupy należą tradycyjne metody ustalania zysku (metody podstawowe, metody transakcyjne), czyli: metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej, metodę ceny odsprzedaży oraz metodę rozsądnej marży. Natomiast do drugiej grupy należą metody zysku transakcyjnego, czyli metoda podziału zysków oraz metoda marży transakcyjnej netto [7, s.49]. Mają one hierarchiczną (preferencyjną) strukturę zastosowania. Pokazano to na rys. nr 2.

Analizując schemat hierarchicznego ujęcia metod ustalania cen transferowych należy zwrócić uwagę, że wraz ze wzrostem wartości wzrasta godność z zasadą “wyciągniętej ręki” (największa zgodność z ceną godziwą występuje przy zastosowaniu porównywalnej ceny niekontrolowanej, natomiast najmniejsza przy posługiwaniu się metodami zysku transakcyjnego). Analogiczna sytuacja dotyczy możliwości dokonywania porównań.



Rys. 8. Hierarchiczne ujęcie metod ustalania cen transferowych dla celów podatkowych. Źródło [6., s.113]

4. Wytyczne o kierunku regulacji cen transferowych na tle uwag krytycznych

W raporcie stworzonym przez Specjalistów Międzynarodowej Grupy Roboczej Ekspertów ds. Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Sprawozdawczości ogłoszonym na konferencji UNCTAD ONZ określone zostały zlecenia dotyczące

rozwoju regulacji cen transferowych w przyszłości [13]. Oczywiście raport ten nie zawierał bardzo precyzyjnych i szczegółowych wytycznych na temat rozwoju problematyki podatkowej w obszarze cen transferowych jednak warto podkreślić, iż skupiał się na bardzo ważnych kwestiach dotyczących tego, że [8, s.228]:

➤ Przepisy podatkowe w zakresie cen transferowych powinny być jak najbardziej elastyczne i postrzegane jako “sprawiedliwe”.

➤ Regulacje cen transferowych powinny być rozwijane jako część polityki ekonomicznej państwa.

➤ Regulacje podatkowe powinny być tak zaprojektowane, aby nie zniechęcały inwestorów zagranicznych.

➤ Powinno obserwować się dążenie państwa do znalezienia “złotego środka”.

Warto także zwrócić uwagę na fakt, iż pomimo afirmowania przez ONZ i OECD zasady “wyciągniętej ręki” wśród specjalistów pojawia się w ostatnich latach pojawia coraz więcej krytycznych głosów na jej temat. Swój krytycyzm naukowcy argumentują tym, że zasada ceny rynkowej funkcjonuje w sprzeczności z istotą przedsiębiorstw międzynarodowych, które powstały po to, aby unikać ekonomicznych ograniczeń wolnorynkowych kontaktów handlowych. Amerykańska ekonomistka Valerie Amerkhail argumentuje: *”Nieracjonalnym działaniem organów podatkowych (...) jest ocena wszystkich transakcji kontrolowanych przez pryzmat doskonałej konkurencji”* [1, s.36]. Stąd też w literaturze nie obce są postulaty, iż zasada “wyciągniętej ręki” powinna być zdefiniowana. Przy czym w zmianach określonych jako nowe podejście zakłada się, iż rolą cen transferowych we współczesnej gospodarce globalnej jest dążenie do optymalnej alokacji zasobów w skali międzynarodowej oraz uzyskiwanie godziwego (proporcjonalnego do zaangażowanych środków) podziału zysków korporacji [6, s. 141-143].

BIBLIOGRAFIA:

1. Amerkhail V., *The Role of an Economist in Transfer Pricing Audits and Litigations*”, *Transfer Pricing : The International Tax Concern of the '90 s*, Prentice Hall Law & Business, 1991,

2. Bem R, *Ceny transferowe*, Przegląd podatkowy, nr 1, 1997,

3. Dobija M., *Rachunkowość zarządcza i kontroling*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001,

4. Feinschreiber R, *Transfer Pricing Handbook, Secondo Editio, Vol. I*, John Willey, New York, 1998

5. Godzisz M., *Ceny transferowe po polsku*, Wytyczne ministra finansów o szacunkowym ustalaniu dochodów, Rzeczypospolita, 10 lipca 1996

6. Kabalski P., Rachunkowość w zarządzaniu centrami transferowymi, ODiDK Sp. z o.o. , Gdańsk 2001,
7. Malec E., Roszkowski D., Ceny transferowe. Jak prawidłowo dokumentować transakcje, aby zminimalizować ryzyko podatkowe, ODiDK Sp. z o.o., Gdańsk, 2004
8. Pagan C.J., Wilkie J.S., Transfer Pricing Strategy in A Global Economy, IBFD Publications BV, Amsterdam 1993,
9. Sojak S., Baćkowski D., Ceny transferowe. Aspekt podatkowy. Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003,
10. Szymański Krzysztof G., Pietrasik A., Ceny transferowe, Ośrodek doradztwa i doskonalenia kadr Sp. z o.o., Gdańsk, 2003,
11. International Transfer Pricing 1998-1999, PricewaterhouseCoopers, CHH Editions Limited, 1999
12. OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Report of July 1995 with Supplements, OECD, Paris, 1997
13. Strona internetowa www.unctad.org – oficjalna strona UNCTAD ONZ
14. Strona internetowa <http://www.ey.com> z dnia 25.02.2006
15. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych
16. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych
17. Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym