

Karol Schneider

Uniwersytet Szczeciński

CENY TRANSFEROWE

Streszczenie: Artykuł przedstawia podstawowe problemy związane ze stosowaniem cen transferowych przez zagraniczne podmioty gospodarcze posiadające w Polsce swoje filie lub oddziały. Problemem jest też masowe unikanie płacenia podatków dochodowych, ujemny wpływ na bilans płatniczy oraz obniżanie wpływów budżetowych związanych z działalnością tych podmiotów.

Słowa kluczowe: polityka gospodarcza, prawo podatkowe, rachunkowość

1. Wstęp

Transfer dokonany w ramach przedsiębiorstw, a szczególnie firm wielonarodowych, może przybierać formę bardzo różnorodnych transakcji. Dotyczą one dóbr i usług, transferu bądź użyczenia wartości niematerialnych i prawnych, pożyczek oraz innych form finansowania w ramach wielonarodowego przedsiębiorstwa. Ceny kształtujące się w ramach tych przedsiębiorstw, czyli pomiędzy podmiotami powiązanyymi, nazywane są cenami transferowymi lub też cenami wewnętrznymi. W przypadku przedsiębiorstw niezależnych warunki transakcji ustalone są przez rynek. Natomiast w transakcjach pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanyymi mogą zostać ustalone ceny różniące się od rynkowych, co może doprowadzić do przerzucenia dochodu podlegającego opodatkowaniu pomiędzy tymi przedsiębiorstwami. Jeżeli są to jednostki mające siedzibę w różnych krajach różniących się skalą opodatkowania, to mogą być stosowane ceny pozwalające na zmniejszenie lub uniknięcie podatków.

2. Przerzucanie dochodów

Zagadnienia związane ze stosowaniem cen transferowych w transakcjach kontrolowanych należą obecnie do najbardziej skomplikowanych kwestii opodatkowania przedsiębiorstw międzynarodowych. Według szacunków ok. 50–60% obrotów światowego handlu dokonywane jest przez przedsiębiorstwa międzynarodowe. Napływ inwestycji zagranicznych do Polski powoduje, iż problem zysków wypracowanych przez ten kapitał i ich opodatkowania stał się jednym z najbardziej aktualnych problemów podatkowych w naszym kraju.

Postępujący proces międzynarodowej globalizacji gospodarki w sposób radykalny zmienił relacje pomiędzy krajowymi systemami podatkowymi. Coraz większa liczba przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą równocześnie w wielu krajach (przedsiębiorstwa wielonarodowe), łatwość w zawieraniu transakcji przez jednostki prowadzące działalność w różnych krajach, a także swoboda przepływów kapitałowych między poszczególnymi krajami z jednej strony powodują wzrost światowego dobrobytu, a z drugiej – przyczyniają się również do wzrostu możliwości minimalizowania przez przedsiębiorstwa swoich obciążeń podatkowych, m.in. poprzez wykazywanie dochodów w innych państwach niż kraje, w których dochody te były rzeczywiście uzyskane. Instytucja tzw. przerzucania dochodów (*transfer pricing*) znana jest polskiemu prawu podatkowemu od wielu lat. Kwestie te są uregulowane w art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹. Obecne brzmienie tego przepisu jest dostosowane do wymogów obowiązujących kraje zrzeszone w Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD). Z przepisu art. 11 cytowanej ustawy wynika m.in., że jeżeli przedsiębiorstwo umawiające się państwa bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu, kontroli lub ma udział w kapitale przedsiębiorstwa drugiego umawiającego się państwa, albo te same osoby prawne równocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo mają udział w kapitale tych podmiotów, albo w jednym lub drugim przypadku między tymi przedsiębiorstwami, w zakresie ich stosunków handlowych lub finansowych, zostaną umówione lub narzucone warunki różniące się od tych, które ustaliłyby między sobą niezależne przedsiębiorstwa, to zyski, jakie osiągałoby jedno z przedsiębiorstw bez tych warunków, ale których z powodu tych warunków nie osiągnęło, mogą być uznane za zyski tego przedsiębiorstwa i odpowiednio opodatkowane.

Przerzucanie dochodów nie musi wynikać z chęci ominięcia przepisów podatkowych lub „wyboru” kraju, w którym opodatkowanie jest dla stron transakcji korzystniejsze. Czynnikiem wpływającym na *transfer pricing*, tj. na odmienne od rynkowych kształtowanie cen w stosunkach między podmiotami powiązanymi, mogą być na przykład naciski rządowe odnoszące się do wyceny celnej transakcji międzynarodowych czy wymiany dewizowej. Poza tym spółka dominująca może odczuwać naciski swoich udziałowców lub akcjonariuszy na wykazywanie wysokiej rentowności i poprzez „odpowiednie” kształtowanie cen w stosunkach ze spółkami zależnymi wykazywać część dochodów z tych spółek jako dochody osiągnięte ze swojej działalności.

Przerzucanie dochodów może następować w następujących kierunkach²:

a) w celu zaniżenia płaconego podatku przedsiębiorstwa dokonują transferu dochodu z krajów, w których ten dochód został wytworzony, do krajów, gdzie opodatkowanie dochodów lub tylko dochodów z niektórych źródeł jest najniższe (tzw. raje podatkowe), lub do krajów, w których skuteczność działania organów skarbowych

¹ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2000, nr 54, poz. 654 z późn. zm.).

² K. Schneider, *Ceny transferowe. Aspekt podatkowy*, „Rachunkowość” 2004, nr 7, s. 51.

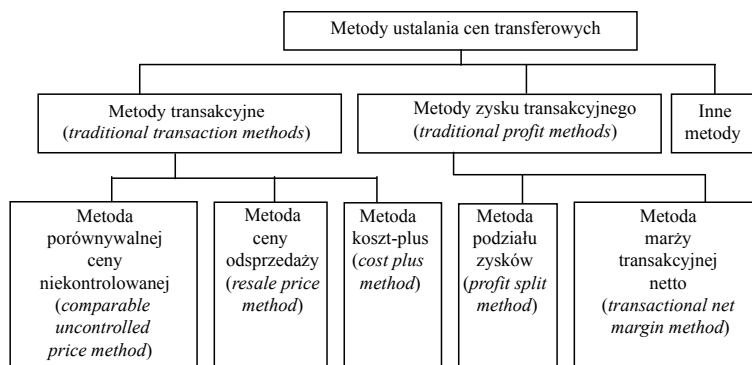
jest najslabsza. W obu tych przypadkach podmioty te osiągają zamierzony efekt w postaci stosunkowo niskiego opodatkowania wykazanych dochodów lub niewykazywania części dochodów;

b) z przyczyn często niezwiązanych z chęcią unikania płacenia podatków dokonywany jest transfer dochodów ze spółki zależnej do spółki dominującej; transfer taki, choć może nie mieć na celu zaniżenie płaconych podatków (gdyż na przykład opodatkowanie w obu krajach jest zbliżone), powoduje jednak uszczuplenie podatków płaconych przez spółkę zależną w kraju jej siedziby; takie przerzucenie dochodu powinno być zwalczane, podobnie jak przerzucanie dochodów w celu unikania płacenia podatków;

c) w celu nienarażenia się na zarzut transferu dochodów ze strony administracji podatkowej danego kraju przedsiębiorstwa mogą również dokonywać transferu dochodów z kraju, gdzie skuteczność działania jest stosunkowo słaba, do krajów, w których ta skuteczność jest wysoka.

3. Metody ustalania cen transferowych

Ustalania cen transferowych zgodnie z zasadą ceny rynkowej dokonuje się za pomocą określonych metod³. Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju zaleca stosowanie dwóch grup metod. Są to metody oparte na analizie transakcji zwane metodami transakcyjnymi (metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej, metoda ceny odsprzedaży i metoda koszt-plus) oraz metody oparte na analizie zysków zwane metodami zysku transakcyjnego (metoda podziału zysków, metoda marży transakcyjnej netto) – patrz rys. 1.



Rys. 1. Metody ustalania cen transferowych

Źródło: S. Sojak, D. Baćkowski, *Ceny transferowe. Aspekt podatkowy*, Dom Wydaw. ABC, Warszawa 2003, s. 74.

³ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. nr 160, poz. 1268).

3.1. Metody transakcyjne

Metody transakcyjne (można również spotkać określenia: metody podstawowe, metody tradycyjne) są preferowane w stosunku do innych, gdyż są najbardziej bezpośrednim środkiem ustalenia, czy warunki w transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi spełniają zasadę ceny rynkowej. Metody te są oparte na analizie transakcji kontrolowanych i porównywalnych transakcji niekontrolowanych. Najlepszym sposobem ustalenia, czy warunki umówione lub narzucone pomiędzy przedsiębiorstwami powiązаныmi są zgodne z zasadą ceny rynkowej, jest porównanie cen zastosowanych w transakcjach kontrolowanych pomiędzy tymi przedsiębiorstwami z cenami w transakcjach zawartych pomiędzy przedsiębiorstwami niezależnymi. Podejście to jest zdecydowanie najprostsze, gdyż sprawdzenia, czy transakcja spełnia zasadę ceny rynkowej, można dokonać poprzez bezpośrednie podstawienie w miejsce ceny z transakcji kontrolowanej ceny z transakcji niekontrolowanej. Jednakże nie zawsze możliwe jest zastosowanie takiego podejścia i niekiedy konieczne jest porównanie innych, mniej bezpośrednich mierników z transakcji kontrolowanych i niekontrolowanych, takich jak na przykład zyski brutto⁴.

Wspomniany przepis art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych stanowi, że w celu zapobieżenia tym niepożądanym zjawiskom organy skarbowe w toku prowadzonych kontroli dla oszacowania dochodów obowiązane są stosować następujące metody:

- 1) porównywalnej ceny niekontrolowanej,
- 2) ceny odsprzedaży,
- 3) rozsądnej marży (tzw. koszt plus).

Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej polega na porównaniu ceny przedmiotu w transakcjach między podmiotami powiązаныmi z ceną stosowaną w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne i na tej podstawie na określeniu wartości rynkowej przedmiotu transakcji zawartej między podmiotami powiązаныmi.

Porównania, o którym mowa, dokonuje się na podstawie cen, jakie stosuje dany podmiot na danym lub porównywalnym rynku w transakcjach z podmiotami niezależnymi (wewnętrzne porównanie cen), lub na podstawie cen, jakie stosują w porównywalnych transakcjach inne niezależne podmioty (zewnętrzne porównanie cen).

W przypadkach kiedy możliwe jest zastosowanie metody porównywalnej ceny niekontrolowanej, metodę tę stosuje się w pierwszej kolejności przed innymi metodami, chyba że zastosowanie innej metody pozwoli ustalić ceny w transakcjach na poziomie bardziej zbliżonym do wartości rynkowej przedmiotu takiej transakcji i umożliwi dokładniejsze określenie dochodów podatnika.

⁴ OECD, *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*, September 2009, par. 2.5.

Metoda ceny odsprzedaży polega na obniżeniu ceny określonej w transakcji danego podmiotu z podmiotem niezależnym, dotyczącej dóbr lub usług nabytych uprzednio przez ten dany podmiot od podmiotu z nim powiązanego, o marżę ceny od sprzedaży. Tak ustalona cena może być uważana za cenę rynkową określoną w transakcji danego podmiotu z podmiotem z nim powiązanym.

Marża ceny odsprzedaży obejmuje wydatki bezpośrednie i wydatki pośrednie, jakie poniósł dany podmiot w związku z tą transakcją, oraz odpowiednią dla tego typu transakcji stopę zysku. Jeżeli podmiot przed odsprzedażą przetworzył lub w inny sposób spowodował zmianę wartości rzeczy lub usługi, zmianę tę uwzględnia się przy dokonywaniu korekty ceny.

Marża ceny odsprzedaży nie obejmuje wydatków stanowiących równowartość ceny przedmiotu transakcji oraz kosztów ogólnych zarządu, tj. kosztów działania jednostki jako całości oraz kosztów zarządzania tą jednostką.

Marżę ceny odsprzedaży ustala się poprzez odniesienie do poziomu marży, jaką ten sam podmiot stosuje w porównywalnych transakcjach zawieranych z podmiotami niezależnymi, lub marży stosowanej w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne.

Przy określeniu wysokości marży ceny odsprzedaży uwzględnia się w szczególności:

- a) czynniki związane z upływem czasu pomiędzy pierwotnym zakupem a odsprzedażą, w tym dotyczące zmian na rynku w zakresie kosztów, kursów walut, inflacji;
- b) zmiany stanu i stopnia zużycia rzeczy lub praw będących przedmiotem transakcji, w tym będące wynikiem postępu technicznego w danej dziedzinie;
- c) wyłączne prawo sprzedawcy do sprzedaży określonych rzeczy lub praw, mogące wpływać na decyzję o zmianie marży.

Metoda rozsądnej marży („koszt plus”) polega na ustaleniu ceny sprzedaży rzeczy i praw oraz świadczenia usług w transakcji danego podmiotu z podmiotem powiązanym na poziomie sumy bazy kosztowej i narzutu zysku, porównywalnych do bazy kosztowej i narzutu zysku pomiędzy podmiotami niezależnymi, które uwzględniają porównywalne funkcje, ponoszone ryzyka oraz angażowane aktywa.

Przez bazę kosztową w tej metodzie rozumie się sumę kosztów bezpośrednio związanych z nabyciem lub wytworzeniem we własnym zakresie przedmiotu transakcji oraz kosztów pośrednich, z wyłączeniem kosztów ogólnych zarządu, tj. kosztów działania jednostki jako całości oraz kosztów zarządzania tą jednostką.

W metodzie rozsądnej marży narzut zysku jest kalkulowany na podstawie bazy kosztowej.

Narzut zysku w stosunku do określonej bazy kosztowej ustala się poprzez odniesienie poziomu zysku, jaki ten sam podmiot stosuje w porównywalnych transakcjach z podmiotami niezależnymi, lub zysku stosowanego w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne.

3.2. Metody zysku transakcyjnego

Gdy tradycyjne metody wyceny transferu (metody transakcyjne) nie mogą być stosowane samodzielnie, dopuszcza się zastosowanie metod zwanych metodami zysku transakcyjnego. Metody zysku transakcyjnego stosowane są wówczas, gdy różnice pomiędzy porównywanymi transakcjami dotyczące przedmiotu lub stron transakcji w sposób istotny wpływają na cenę sprzedawanych lub kupowanych dóbr i usług oraz gdy nie jest możliwe dokonanie korekt eliminujących te różnice. W sytuacjach tych zaleca się podejście polegające na badaniu zysków powstających w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi za pomocą jednej z dwóch metod: metody podziału zysków oraz metody marży transakcyjnej netto, które należą do grupy metod zysku transakcyjnego. Metody te mogą być pomocne przy wycenie transferu zgodnej z zasadą ceny rynkowej, która w przypadku stosowania metod zysku transakcyjnego wymaga, aby zyski powstające w poszczególnych transakcjach kontrolowanych były porównywalne z zyskami powstającymi w porównywalnych transakcjach pomiędzy podmiotami niezależnymi.

Metody zysku transakcyjnego nie powinny być w żadnym przypadku stosowane w taki sposób, aby przedsiębiorstwa były dodatkowo obciążane jedynie dlatego, że osiągają niższe niż przeciętne zyski. Regulacje podatkowe nie powinny dopuszczać do nakładania dodatkowego podatku na przedsiębiorstwo, któremu powodzi się gorzej niż przeciętnie, jeżeli przyczynę tego można przypisać obiektywnym czynnikom handlowym⁵.

Mimo iż stosowanie omawianych w dalszej części metod dopuszcza się w ostateczności, po wyczerpaniu możliwości zastosowania metod transakcyjnych, to jednak w praktyce uciekanie się do metod zysku transakcyjnego jest dość częste. Główną przyczyną takiego stanu rzeczy jest brak dostępu do odpowiednich informacji na temat porównywanych danych, które są niezbędne do stosowania metod tradycyjnych.

3.2.1. Metoda podziału zysków

Metoda podziału zysków (dalej: MPZ) jest najczęściej używana w przypadku wielu wzajemnie powiązanych transakcji, których nie można ocenić samodzielnie. Metoda ta polega na identyfikacji ogólnego zysku, jaki przedsiębiorstwa powiązane uzyskują w transakcji z podmiotami niezależnymi. Następnie dokonuje się proporcjonalnego podziału zysków, który stosowałyby niezależne podmioty uczestniczące w danej transakcji (transakcjach), za pomocą:

1) analizy rezydualnej, która dzieli sumę zysków uzyskanych w związku z daną transakcją (transakcjami) przez podmioty powiązane uczestniczące w tej transakcji (transakcjach) w dwóch etapach; w pierwszym etapie każdemu uczestnikowi transakcji przypisuje się podstawowy zysk odpowiedni dla danego rodzaju transakcji,

⁵ OECD, *Transfer pricing guidelines...*, dz. cyt., par. 3.4.

jaki osiągają podmioty niezależne, pełniąc rutynowe funkcje, angażując typowe aktywa oraz ponosząc standardowe ryzyko w tego rodzaju transakcjach; w drugim etapie wszelkie pozostałe po podziale w pierwszym etapie zyski dzielone są pomiędzy podmioty powiązane uczestniczące w danej transakcji zgodnie z zasadami, jakie ustaliłyby podmioty niezależne uczestniczące w takiej transakcji, albo

2) analizy podziału, która dzieli między podmiotami powiązаныmi połączony zysk z transakcji, przedmiotem której są dobra wytworzone lub ulepszone przez te podmioty, na podstawie względnej wartości działań podjętych przez każdy z powiązanych podmiotów.

Podziału zysków dokonuje się przez właściwe określenie przychodów uzyskanych przez każdy z podmiotów powiązanych oraz poniesionych kosztów związanych z daną transakcją (transakcjami).

3.2.2. Metoda marży transakcyjnej netto

Metoda marży transakcyjnej netto polega na badaniu marży zysku netto, jaką uzyskuje podmiot w transakcji lub transakcjach z innym podmiotem powiązany, i określeniu jej na poziomie marży, jaką uzyskuje ten sam podmiot w transakcjach z podmiotem niezależnym.

Marżę transakcyjną netto określa się poprzez odliczenie od przychodu osiągniętego w wyniku transakcji kosztów poniesionych w celu osiągnięcia tego przychodu, w tym także kosztów ogólnych zarządu.

Odliczenia kosztów ogólnych zarządu dokonuje się, uwzględniając proporcję, w jakiej pozostaje przychód uzyskany w związku z daną transakcją w ogólnej kwocie przychodów.

Stosując metodę marży transakcyjnej netto, należy uwzględnić różnice między podmiotami, których marże są porównywalne, a w szczególności należy wziąć pod uwagę takie czynniki, jak: konkurencja ze strony innych uczestników rynku i dóbr zamiennych, skuteczność i strategia zarządzania, pozycja rynkowa, różnice struktury kosztów i kosztu pozyskania kapitału oraz stopień doświadczenia w działalności.

4. Ekonomiczne aspekty cen transferowych

Korzystne otwarcie gospodarki polskiej dla zorganizowanych inwestycji bezpośrednich rozpoczęło się od wprowadzenia ustawy z 14 czerwca 1991 r. o spółkach z udziałem zagranicznym, która w zasadzie zrównała warunki prawne tych lokat ze stosowanymi w świecie. Od 1992 r. zaczęło dopływać do Polski coraz więcej zagranicznych inwestycji bezpośrednich, osiągając na koniec 1996 r. przeszło 12 mld dolarów.

Od 1996 r. istnieje problem stosowania manipulacji w celu unikania płacenia podatku dochodowego od lokat w Polsce. Za rok 1996 od kapitału zainwestowanego w kwocie średniorocznej (wg wartości księgowej) 9,2 mld dolarów firmy zagraniczne wykazały zysk za ledwie w kwocie 244 mln dolarów, zamiast około 640 mln dolarów, obliczonego według średniej światowej stopy zysku z zagranicznych inwestycji

bezpośrednich za ten rok wynoszącej około 7% (wg Departamentu Handlu USA, *Survey of current business*, wrzesień 2000).

Za rok 1997 od średniorocznej kwoty lokat w tej formie 14,5 mld dolarów, zamiast straty 25 mln dolarów, firmy te powinny wykazywać zysk w kwocie około 1 400 mln dolarów, liczony według średniej światowej stopy 9,6%.

Za rok 1998 od kwoty lokat 21,5 mld dolarów, zamiast straty 346 mln dolarów, zysk liczony według średniej światowej stopy 7,3% z inwestycji bezpośrednich za granicą powinien wynieść około 1 600 mln dolarów.

Za rok 1999, zamiast wykazanej straty 453 mln dolarów, od średniorocznej kwoty lokat 27,4 mln dolarów zysk, według średniej światowej stopy 7,8% za ten rok, powinien wynieść 2 100 mln dolarów.

Podatek dochodowy od tych kwot zysku za odpowiedni rok według obowiązujących stawek stanowiłyby niebagatelne kwoty:

- za 1997 r. 40% od zysku 1 400 mln dolarów wynosiłby 560 mln dolarów,
- za 1998 r. 36% od zysku 1 600 mln dolarów wynosiłby 576 mln dolarów,
- za 1999 r. 28% od zysku 2 100 mln dolarów wynosiłby 590 mln dolarów.

Razem 1 726 mln dolarów.

Oznacza to – powtórzmy raz jeszcze – że za lata 1997–1999 polskie władze skarbowe zostały oszukane przez działające w Polsce firmy zagraniczne albo im podarowały kwotę około 1 726 mln dolarów, czyli około 9,6 mld zł. Jest oczywiste, że żaden inwestor zagraniczny nie kieruje się altruizmem czy innymi motywami moralnymi, ale przede wszystkim chęcią osiągnięcia zysków od lokat za granicą, generalnie nie niższych niż w kraju macierzystym. Inwestorzy nie czynią też wyjątków dla poszczególnych krajów i sfer lokat, jeżeli gdzie indziej mogą osiągnąć większy zysk. Pozostaje natomiast wysoce niejasne, jak polskie władze skarbowe mogły uznać za normalną taką sytuację, że firmy zagraniczne wykazywały wielkie straty, i nie badały, w jaki sposób do nich doszło⁶.

Co się zmieniło po 10 latach w tej materii?

Podstawowe wyniki finansowe podmiotów z kapitałem zagranicznym w latach 2005–2008 przedstawia tabela 1.

Manipulowanie cenami transferowymi pozwala tak kształtować sytuację finansową filii i oddziałów za granicą, aby zamiast zysku mogły one wykazywać straty i nie płacić podatku dochodowego w kraju lokaty. Jest to niezgodne z prawem kraju goszczącego lokaty inwestycji bezpośrednich, ale logiczne z punktu widzenia interesów inwestora zagranicznego, który powiększa swoje zyski w kraju macierzystym i płaci podatek dochodowy swojemu państwu. Przy czym nie zawsze chodzi o wykorzystanie niższej stopy podatku dochodowego od firm, gdyż np. w 1988 r. stopa podatku dochodowego w USA, wynosząca około 36%, była równa stopie tego podatku w Polsce.

⁶ J. Rutkowski, *Raj podatkowy dla inwestorów zagranicznych w Polsce*, Twój Kapitał 2001 – Zachodniopomorskie Forum Finansowo-Kapitałowe, Szczecin, 10–12 maja 2001 r.

Tabela 1. Podstawowe wskaźniki finansowe podmiotów z kapitałem zagranicznym w latach 2005–2008 (w mln zł)

Lata	Przychody z działalności gosp.	Koszty uzyskania przychodów za całokształt działalności	Wynik finansowy		Liczba podatników wykazujących			Liczba podatników
			brutto	netto	zysk brutto	zysk netto	stratę netto	
2005	668 978,0	635 207,2	33 807,0	26 482,9	8 880	8 816	8 021	16 837
2006	770 722,4	727 290,6	43 308,5	35 353,2	9 850	9 703	8 312	18 015
2007	888 150,7	827 289,2	60 870,7	49 897,6	10 540	10 388	8 127	18 515
2008	969 939,2	939 777,3	30 338,7	21 416,7	9 812	9 638	11 454	21 092

Źródło: Publikacja GUS, Działalność gospodarza z kapitałem zagranicznym, tabela 25: Podstawowe wskaźniki finansowe podmiotów z kapitałem zagranicznym, Warszawa, s. 56–57.

Ogromna ilość podmiotów gospodarczych z kapitałem zagranicznym w latach 2005–2008 wykazująca stratę netto (np. w 2008 r. było ich 54%) oznacza, że tolerowane są oszustwa podatkowe przez organy skarbowe. Nie jest mi znany kraj, w którym inwestycje zagraniczne przynoszą straty. Według literatury⁷ do fałszowania faktur w ramach cen transferowych dochodzi tylko na skalę 1% obrotów światowych. Przypadek Polski jest więc wyjątkowy. Dlatego sprawa cen transferowych w Polsce wymaga zbadania problemu przez naukowców, władze skarbowe, jak i firmy zagraniczne.

Rozliczenie zagranicznych przedsiębiorstw z niezapłaconych podatków dochodowych jest istotnym problemem. Obserwuje się masowy napływ środków firmowych do Polski z tytułu zagranicznych inwestycji bezpośrednich, bowiem w 2005 r. była to kwota 33 325,0 mln zł, w 2007 r. – kwota 65 157,9 mln zł, a w 2008 r. – kwota 34 951,3 mln zł. Oznacza to, że kapitał zagraniczny zawładnie niemal całą gospodarką i wyprze z rynku wszystkie polskie przedsiębiorstwa.

Rosnąca liczba przedsiębiorstw prowadzących działalność na skalę międzynarodową oraz swoboda przepływów kapitałowych stwarzają możliwość unikania obciążeń podatkowych. Jak wynika z danych Ministerstwa Finansów w wyniku przeprowadzonych kontroli cen transferowych przez urzędy skarbowe przedsiębiorcy musieli w 2009 r. dopłacić 88,1 mln zł z tytułu podatków dochodowych w stosunku do deklarowanych. Mniejsze też mieli straty (o 24,8 mln zł).

Urzędy kontroli skarbowych doszacowały o 323,4 mln zł dochód z tytułu cen transferowych, w wyniku czego przedsiębiorstwa dopłaciły 64 mln zł podatku dochodowego⁸.

⁷ S. Plasshaert, *Les prix de transferts et les entreprises multinationales, une vue globale*, PUF Paris 1979.

⁸ G. Leśniak, *Związki gospodarcze bez ukrywania dochodów*, „Rzeczpospolita”, 29.03.2010.

Wyniki kontroli cen transferowych w latach 2008–2009 przedstawia tabela 2.

Tabela 2. Kontrola cen transferowych w latach 2008–2009 (w mln zł)

Treść	Lata	
	2008	2009
Przeprowadzone kontrole *	338,00	278,00
Podatek dochodowy do dopłaty	27,88	88,06
Zmniejszenie deklaruwanej straty	36,08	24,83
W zakresie VAT,	7,79	12,13
w tym doszacowanie dochodu**	24,19	323,38

* Dotyczące związków gospodarczych określonych w art. 11 ustawy o CIT i w art. 25 ustawy o PIT.

** Przy zastosowaniu metod określonych w art. 11 ust. 2, 3 i 3a ustawy o CIT oraz art. 25 ustawy o PIT.

Źródło: opracowanie własne.

Znacząco wzrosła kwota doszacowanego dochodu u podmiotów powiązanych. Jednocześnie spadła liczba samych doszacowań (z 41 w 2008 r. do 26 w 2009 r.). W wyniku tego zmniejszyła się deklarowana kwota straty (o 5,13 mln zł w 2008 r. i o 6,71 mln zł w 2009 r.), a wzrosła kwota podatku dochodowego do wpłaty (z 5,65 mln zł w 2008 r. do 64,24 mln zł w 2009 r.)⁹.

Kontroli podmiotów powiązanych będzie przybywać, bowiem wzrasta liczba transakcji wewnątrzgrupowych i ich wielkości, a także wskutek dalszych przejęć i fuzji. Sprzyjają też temu wymogi dokumentacyjne i coraz powszechniejsze kontrole transgraniczne dokonane na rzecz obcych państw.

5. Podsumowanie

Funkcjonowanie zagranicznych inwestycji bezpośrednich w Polsce wpływa ujemnie na bilans handlowy, gdyż importują one bez cła głównie towary zaopatrzeniowe, a nie inwestycyjne, co także nie jest zjawiskiem normalnym w świecie w dłuższym okresie, tj. po roku od dokonania danej lokaty.

Problemem są obniżane wpływy budżetowe z tytułu bezcłowego importu towarów rzekomo inwestycyjnych, a faktycznie także zaopatrzeniowych, z przedsiębiorstw zagranicznych do Polski, przez zakładane i działające w naszym kraju ich filie i oddziały.

⁹ Dane Ministerstwa Finansów.

Literatura

1. Leśniak G., *Związki gospodarcze bez ukrywania dochodów*, „Rzeczpospolita”, 29.03.2010.
2. OECD, *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*, September 2009.
3. Plasshaert S., *Les prix de transferts et les entreprises multinationales, une vue globale*, PUF, Paris 1979.
4. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. nr 160, poz. 1268).
5. Rutkowski J., *Raj podatkowy dla inwestorów zagranicznych w Polsce*, Twój Kapitał 2001 – Zachodniopomorskie Forum Finansowo-Kapitałowe, Szczecin, 10–12 maja 2001 r.
6. Schneider K., *Ceny transferowe. Aspekt podatkowy*, „Rachunkowość” 2004, nr 7.
7. Sojak S., Baćkowski D., *Ceny transferowe. Aspekt podatkowy*, Dom Wydaw. ABC, Warszawa 2003.
8. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2000, nr 54, poz. 654 z późn. zm.).

TRANSFERRABLE PRICES

Summary: The article shows the basic problems associated with the use of transferrable prices by foreign companies that have branches and subsidiaries in Poland. This is a persistent problem with those companies' avoiding the paying of the income tax, negative influence on the balance of payments and lowering budget revenues.