

# CENY TRANSFEROWE

Protokół kontroli

Marcin Jakub Górski, Adam Zbroiński

---

---

PRAWO W PRAKTYCE

---



Wolters Kluwer

# PIKTOGRAMY

wskazują ważne elementy  
książki i ułatwiają  
ich odnalezienie

---



Ważne



Przykłady



Podstawa prawna  
Kontekst prawny



Pytania  
Zadania



Rozwiązania  
Odpowiedzi



Stanowisko stron  
Pogląd



Orzecznictwo



Literatura



Historia



Nowe przepisy

---

# CENY TRANSFEROWE

Protokół kontroli

Marcin Jakub Górski, Adam Zbroiński

---

---

PRAWO W PRAKTYCE

*Stan prawny na 15 września 2016 r.  
z uwzględnieniem zmian w zakresie obowiązku dokumentacyjnego  
wchodzących w życie od 1 stycznia 2017 r.*

Wydawca  
*Grzegorz Jarecki*

Redaktor prowadzący  
*Kinga Zając*

Opracowanie redakcyjne  
*Ewa Adamska*

Łamanie  
*Violet Design Wioletta Kowalska*

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawoLubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ  
Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)  
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by Wolters Kluwer SA, 2016

© Copyright by Marcin Jakub Górski i Adam Zbroiński

ISBN: 978-83-8092-812-1

Dział Praw Autorskich  
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33  
tel. 22 535 82 19  
e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)  
[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)  
księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

# SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów .....	7
Wprowadzenie .....	9

## Rozdział 1

<b>Zawiadomienie o zamiarze przeprowadzenia kontroli podatkowej</b> ...	15
1. Ceny transferowe jako przedmiot analizy .....	15
2. Tryby kontroli cen transferowych .....	18
3. Procedura wszczęcia kontroli podatkowej .....	25
4. Znaczenie proponowanych zmian w otoczeniu proceduralnym ...	27

## Rozdział 2

<b>Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej</b> .....	32
1. Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli lub postępowania kontrolnego .....	32
2. Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli .....	33

## Rozdział 3

<b>Przebieg kontroli podatkowej</b> .....	36
1. Podstawowe dokumenty gromadzone w toku procedury kontrolnej .....	36
2. Żądanie przedłożenia dokumentacji cen transferowych .....	38
3. Zmiany w zakresie obowiązku dokumentacyjnego .....	40
4. Skutki nieprzedłożenia dokumentacji cen transferowych .....	46
5. Żądanie przedstawienia dowodów i złożenia dodatkowych wyjaśnień .....	50
6. Limity kontroli podatkowej .....	55
7. Udokumentowanie dni kontroli .....	59

**Rozdział 4**

<b>Protokół kontroli podatkowej</b> .....	61
1. Protokół kontroli podatkowej .....	61
2. Analiza funkcjonalna transakcji udzielenia licencji na produkcję i korzystanie ze znaków towarowych .....	70
3. Analiza funkcjonalna transakcji produkcji i dostawy produktów do podmiotów powiązanych .....	82
4. Opis zasad dystrybucji produktów marki LeeLee na rynku polskim .....	89
5. Opis przeprowadzenia restrukturyzacji w zakresie przeniesienia funkcji rozwojowych i produkcyjnych w odniesieniu do części prowadzonej działalności (BioDerma) .....	90

**Rozdział 5**

<b>Zakres ustaleń kontroli cen transferowych</b> .....	98
1. Zakres przedmiotowy kontroli .....	98
2. Definicja ceny transferowej i rodzaje powiązań występujących między podmiotami .....	100
3. Zasada ceny rynkowej ( <i>arm's length principle</i> ) .....	111
4. Kompetencja organu kontrolnego do określenia dochodów podatnika na podstawie art. 11 u.p.d.o.p. ....	114

**Rozdział 6**

<b>Ustalenia kontrolujących</b> .....	119
1. Ustalenia w zakresie kosztów udzielenia licencji na produkcję wyrobów kosmetycznych i użytkowanie słowno-graficznych znaków towarowych .....	119
2. Ustalenia w zakresie wynagrodzenia należnego z tytułu produkcji pełnej gamy kosmetyków LeeLee .....	136
3. Przeprowadzenie transferu biznesu z LeeLee Polska na rzecz LeeLee Legal S.á.r.l. ....	161
4. Ocena ksiąg podatkowych spółki .....	163

<b>Załącznik – Porównywalność</b> .....	164
---	-----

<b>Autorzy</b> .....	189
----------------------	-----

## WYKAZ SKRÓTÓW

<b>CBC</b>	– raportowanie wg krajów ( <i>country-by-country reporting</i> )
<b>k.k.s.</b>	– ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 186 z późn. zm.)
<b>Konstytucja RP</b>	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
<b>KRS</b>	– Krajowy Rejestr Sądowy
<b>Modelowa Konwencja OECD</b>	– Modelowa Konwencja OECD w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (Model Tax Convention on Income and on Capital), przyjęta w 1963 r., zrewidowana w 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010 i 2014 r.
<b>NSA</b>	– Naczelny Sąd Administracyjny
<b>o.p.</b>	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.)
<b>OECD</b>	– Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju ( <i>Organization for Economic Cooperation and Development</i> )
<b>PKD</b>	– kody klasyfikacji działalności gospodarczej zgodne z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) (Dz. U. Nr 251, poz. 1885 z późn. zm.)
<b>r.c.t. / rozporządzenie w sprawie cen transferowych</b>	– 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 (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1186)
<b>ROA</b>	– wskaźnik zwrotu z aktywów ( <i>return on assets</i> )
<b>TNMM</b>	– metoda marży transakcyjnej netto ( <i>transactional net margin method</i> )

- 
- u.k.s.** – ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 720 z późn. zm.)
- u.p.d.o.f.** – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)
- u.p.d.o.p.** – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.)
- u.s.d.g.** – ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 584 z późn. zm.)
- WSA** – wojewódzki sąd administracyjny
- Wytuczne** – Wytuczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych (The OECD Guidelines for Multinational Enterprises Meeting of the Council at Ministerial Level), przyjęte w 1976 r. i zrewidowane w 2000 i 2010 r.
- OECD**



## WPROWADZENIE

Priorytetowym celem, który przyświeca autorom niniejszej książki, jest wzbudzenie zainteresowania zagadnieniem cen transferowych oraz zwiększenie świadomości Czytelnika w tym obszarze. Powyższe nie oznacza jednak, że krąg potencjalnych odbiorców został ograniczony do osób, których dotychczasowy kontakt z tematem, jakim jest *transfer pricing*<sup>1</sup>, był znikomy.

Autorzy poruszone w książce zagadnienia ubrali w innowacyjną formę quasi-protokołu kontroli. Zabieg ten miał poniekąd uczynić przekaz bardziej atrakcyjnym, jednak przede wszystkim miał on za zadanie uwypuklić związek i „przenikanie” dyscypliny cen transferowych z opodatkowaniem przedsiębiorcy. Wskazanie tego związku i przedstawienie skutków podatkowych stosowania cen transferowych w opinii autorów (dalej występujących również jako kontrolujący) może stanowić wartość dodaną dla osób, które mają doświadczenie w zakresie cen transferowych, przedsiębiorców, księgowych oraz pracowników administracji podatkowej.

W pierwszej części książki przedstawiono otoczenie proceduralne, w którym przeprowadzany jest proces analizy cen transferowych. Następnie wskazano na kilka aspektów praktycznych, m.in. konsekwencje nieprzedłożenia dokumentacji podatkowej, przykładowy katalog dokumentów, o jakie mogą występować kontrolujący. Autorzy

---

<sup>1</sup> *Transfer pricing* to angielszczyzna, powszechnie stosowany odpowiednik terminu „ceny transferowe”.

przywołali tezy z orzecznictwa i doktryny naukowej. Przedstawiono również rozbudowaną, hipotetyczną analizę funkcjonalną przedsiębiorstwa (wraz z aktywami i ryzykiem), wycenę rynkowości opłat za wartości niematerialne i prawne (licencje oraz znak towarowy), jak i wycenę rentowności przedsiębiorstwa (*benchmarking study*), która w wielu miejscach opatrzona jest dodatkowymi praktycznymi komentarzami.

Najważniejszą część książki stanowi quasi-protokół z kontroli, który dzięki temu, że przypomina swoją strukturą i językiem protokół kontroli podatkowej, umożliwił w sposób syntetyczny i logicznie spójny przedstawienie możliwej metodologii badania cen transferowych. W tym miejscu należy podkreślić, że badanie cen transferowych w wielkim skrócie polega na poszukiwaniu odpowiedzi na pytanie, czy ceny stosowane w transakcjach realizowanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi są cenami rynkowymi. Z tego względu zaprezentowana metodologia nie stanowi „przywileju” kontrolujących, lecz ze względu na dążenie do odpowiedzi na uniwersalne pytanie o rynkowość warunków transakcji może być stosowana przez każdego, kto chciałby uzyskać na nie odpowiedź. Dzięki tej „uniwersalności” książka ta może się okazać pomocna przedsiębiorcom czy księgowym przy ustalaniu cen w transakcjach zawieranych między podmiotami powiązаныmi. Książka z pewnością okaże się wartościowa również dla przedstawicieli aparatu skarbowego, szczególnie urzędników zajmujących się kontrolami i postępowaniami w przedmiocie podatków dochodowych.

W głównej części książki zaprezentowane zostały analizy ekonomiczne (nazywane często benchmarkingiem czy studium porównawczym) opisujące etapy wyceny i przykładowe metodologie wyliczenia zakresu rynkowego z wyznaczeniem godziwej wartości rynkowej dla takich transakcji jak wycena wartości opłaty licencyjnej za korzystanie ze znaku towarowego oraz licencji produkcyjnych, jak również wyznaczenie rentowności przedsiębiorstwa na przykładzie wskaźnika zwrotu z aktywów ROA. Autorzy przedstawili również niektóre słabe punkty studium porównawczego przedstawionego przez podmiot kontrolowany przez zakwestionowanie w nim niektórych kryteriów

typowania, wartości i wskaźników wskazanych w analizach ekonomicznych (benchmarkingach).

Autorzy, chcąc wzbogacić książkę i uczynić ją bardziej wartościową, w „załączniku do protokołu” umieścili opracowanie dotyczące niezwykle istotnego zagadnienia w cenach transferowych, a mianowicie porównywalności, które zostało sporządzone na podstawie publikacji Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), oraz zebranych i dostępnych opracowań różnych administracji podatkowych zaangażowanych w problematykę cen transferowych.

Zapraszając do lektury, autorzy pragną podkreślić, że celem książki nie jest zobrazowanie technik pracy organów kontrolnych, lecz zaprezentowanie w sposób syntetyczny i spójny sposobu poszukiwania odpowiedzi na uniwersalne pytanie, czy warunki w transakcjach między podmiotami powiązаныmi są zgodne z zasadą ceny rynkowej. Między innymi ze względu na dążenie do wspomnianej uniwersalności postępowanie prowadzone jest przez fikcyjny organ kontroli podatkowej, a właściwym dla podatnika organem jest naczelnik fikcyjnego Bałtyckiego Urzędu Skarbowego.

Jednocześnie należy zaznaczyć, że zaprezentowany w książce podmiot kontrolowany, jak i dane dotyczące kontrolowanej spółki zostały przez autorów wymyślane, a przedstawiona w niniejszej książce kontrola nigdy nie została przeprowadzona. Wszelkie podobieństwa mogą być jedynie przypadkowym zbiegiem okoliczności. Bardzo istotne jest również, że sam zaprezentowany proces kontroli nie jest ani wyznacznikiem w prawdziwych postępowaniach, ani nie musi być jedynym procesem stosowanym przez szeroko rozumianą administrację podatkową.

### **Np.** Główne podmioty występujące w sprawie

Państwowe Zakłady Produkcji Chemii Gospodarczej (PZPCG)	Przedsiębiorstwo utworzone w połowie lat 50. XX w. Produkty PZPCG cieszyły się uznaniem krajowego konsumenta. Jednakże dokonana transformacja ustrojowa i otwarcie rynków na początku lat 90. XX w. okazały się być zbyt trudną próbą. Niepowtarzalną szansą dla PZPCG było zainwestowanie w zakład kapitału przez Grupę LeeLee i towarzysząca temu przedsięwzięciu restrukturyzacja
---	--

LeeLee Polska sp. z o.o.	Spółka zależna, podmiot należący do Grupy LeeLee. Duża polska spółka zajmująca się produkcją oraz dystrybucją kosmetyków i środków higieny. LeeLee Polska wykorzystuje w procesach produkcji znaki towarowe oraz licencje LeeLee Legal S.á.r.l. Posiada własne sklepy z salonami piękności Glamour. Jest właścicielem znaku towarowego oraz licencji na produkcję nowoczesnego naskórka biologicznego BioDerma
LeeLee Polska Oddział sp. z o.o.	Spółka zależna od LeeLee Polska sp. z o.o. Podmiot odpowiedzialny za rozwój, produkcję i dystrybucję naskórka biologicznego BioDerma
LeeLee Polska Dystrybucja sp. z o.o. w likwidacji	Spółka likwidowana, stanowi pozostałość po archaicznej strukturze dystrybucyjnej PZPCG. Podmiot nie prowadzi działalności operacyjnej
LeeLee DE GmbH	Jedna ze spółek zależnych z siedzibą w Niemczech zajmująca się działalnością dystrybucyjną w grupie LeeLee. Prowadzi dystrybucję całej gamy produktów Grupy LeeLee. Spółka posiada centra dystrybucyjne na rynku polskim oraz europejskim. Główny odbiorca produktów marki LeeLee od LeeLee Polska sp. z o.o.
LeeLee Sui	Spółka matka z siedzibą w Szwajcarii, główna spółka z grupy, właściciel bezpośredni lub pośredni pozostałych podmiotów w grupie LeeLee
LeeLee Legal S.á.r.l.	Spółka zależna, z siedzibą w Luksemburgu, założona zgodnie z prawem Księstwa Luksemburg, zajmująca się zarządzaniem własnością intelektualną grupy LeeLee. Licencjodawca znaków towarowych, licencji oraz pozostałych wartości niematerialnych i prawnych

## Metryka sprawy

20.01.2015 r.	Zawiadomienie o zamiarze przeprowadzenia kontroli za okres od dnia 01.01.2012 r. do dnia 31.12.2012 r.
01.02.2015 r.	Upoważnienie naczelnika Bałtyckiego Urzędu Skarbowego do przeprowadzenia kontroli podatkowej w spółce LeeLee Polska sp. z o.o. w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego od osób prawnych
15.02.2015 r.	Oświadczenie LeeLee Polska sp. z o.o. dotyczące braku kontroli oraz czynności sprawdzających w spółce za 2012 r.
01.03.2015 r.	Żądanie przedłożenia dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a u.p.d.o.p.
08.03.2015 r.	Przedłożenie kontrolującemu przez spółkę dokumentacji podatkowej

01.04.2015 r.	Pismo kontrolujących do spółki o przedłożenie materiałów dowodowych, w tym dokumentów i wyjaśnień
10.04.2015 r. i 20.04.2015 r.	Zwrócenie się kontrolujących do spółki z żądaniem przedłożenia dokumentów związanych bezpośrednio z realizowaną transakcją (ze względu na przedłożenie zdawkowych informacji na temat metodologii rynkowego ustalenia opłat)
30.04.2015 r.	Żądanie przedłożenia tłumaczeń przysięgłych na język polski wszystkich obcojęzycznych opracowań, które wchodziły w skład dokumentacji cen transferowych
01.06.2015 r. i 15.06.2015 r.	Wezwanie kontrolujących do udzielenia przez spółkę wyjaśnień dotyczących transakcji oraz wskazanie listy dostawców komponentów i surowców do produkcji kosmetyków
25.06.2015 r.	Wezwanie do przedłożenia przez spółkę analizy ekonomicznej potwierdzającej rynkowość stosowanego wynagrodzenia należnego z tytułu produkcji pełnej gamy kosmetyków LeeLee
05.07.2015 r.	Przedłożenie przez spółkę analizy porównawczej stosowanego wynagrodzenia należnego z tytułu produkcji
17.07.2015 r.	Żądanie kontrolujących dotyczące przedstawienia przez spółkę struktury sprzedaży
20.07.2015 r.	Wyjaśnienia spółki dotyczące aspektów, które wpływają na wyliczoną wartość rynkową
30.07.2015 r.	Wezwanie kontrolujących do dostarczenia danych finansowych zawierających informacje dotyczące m.in. kosztów związanych z działalnością salonów Glamour
01.12.2015 r.	Protokół z kontroli

### Kluczowe fakty związane z historią LeeLee Polska

10.01.1953 r.	Powstanie PZPCG
01.02.1996 r.	Wpisanie LeeLee Polska sp. z o.o. do KRS
08.05.1996 r.	Zaświadczenie REGON wydane przez Główny Urząd Statystyczny w Warszawie
15.03.2007 r.	Sporządzenie raportu, ilustrującego wyliczoną wartość wskaźnika zwrotu z aktywów (ROA) za pomocą metody marży transakcyjnej netto (TNMM), który został wykonany przez LeeLee Legal S.á.r.l.
01.01.2008 r.	Umowa (Intragroup License Package Agreement), regulująca kwestie udzielania licencji produkcyjnych, jak i znaków towarowych
01.02.2008 r.	Ramowa umowa dostawy produktów zawarta z LeeLee DE GmbH wraz z aneksem
22.11.2011 r.	Rejestracja procesu produkcyjnego naskórka pod handlową nazwą BioDerma

---

01.01.2012 r.	Aneks dotyczący dostawy kontrolowanego naskórka BioDerma do LeeLee DE GmbH
01.07.2012 r.	Sprzedaż LeeLee Polska Oddział sp. z o.o. na rzecz LeeLee Legal S.á.r.l.
01.02.2013 r.	Data podpisania przez prezesa sprawozdania z działalności spółki za okres od dnia 01.01.2012 r. do dnia 31.12.2012 r.
31.03.2013 r.	Złożenie przez spółkę zeznania CIT-8 za okres kontrolowany

## Rozdział 1

# ZAWIADOMIENIE O ZAMIARZE PRZEPROWADZENIA KONTROLI PODATKOWEJ

### 1. Ceny transferowe jako przedmiot analizy

Dla potrzeb niniejszego opracowania można założyć, że granica między tak popularną, szczególnie w ostatnich czasach, optymalizacją podatkową, w tym z wykorzystaniem cen transferowych, a unikaniem opodatkowania jest cienka, przynajmniej patrząc z perspektywy wpływów podatkowych do budżetu państwa.

Różnego rodzaju legalne mechanizmy optymalizacyjne często postrzegane są przez administracje podatkowe jako metody zmierzające do powstania erozji podstawy opodatkowania, przesunięcia źródła przed opodatkowaniem czy też jako *treaty shopping*, które może być rozumiane jako wykorzystywanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania wbrew celowi, dla którego zostały one zawarte. Nie jest również tajemnicą, że w wielu przypadkach istniejące regulacje podatkowe są nadużywane przez przedsiębiorstwa powiązane tylko w celu przerzucania dochodów i optymalizacji podatkowej, wykonywane przez nie czynności nie mają żadnego znaczenia gospodarczego, a jedynym ich celem jest zmniejszenie obciążeń podatkowych.

Mając na względzie procesy globalizacyjne oraz stale rozszerzającą się sferę międzynarodowej wymiany dóbr, usług czy kapitału, nieodzownym elementem działalności na rozrastającym się rynku w ujęciu

geograficznym jest ciągle rozbudowywanie siatek powiązań i transakcji realizowanych między podmiotami powiązanymi. Warto dodać, że praktyka gospodarcza nieustannie kreuje nowe rodzaje transakcji i przepływów między podmiotami.

Z uwagi na powyższe temat szeroko rozumianych cen transferowych wzbudza coraz większe zainteresowanie, zarówno wśród międzynarodowych przedsiębiorców, jak i administracji podatkowej czy nawet samego ustawodawcy. Co więcej, generalne respektowanie zasady ceny rynkowej jest ważne dla samych przedsiębiorców niepowiązanych, którzy powinni być zainteresowani, aby działać na wolnym rynku, który nie będzie zniekształcony przez preferencje, z których mogą korzystać podmioty powiązane, np. podatnicy należący do międzynarodowych grup.

Podsumowując, zagadnienie cen transferowych jest bliskie wielu przedsiębiorcom, a ilość i poziom skomplikowania transakcji realizowanych między podmiotami powiązanymi wciąż rośnie. Należy dodać, że porządek prawny Rzeczypospolitej Polskiej dopuszcza swobodę w zakresie kształtowania umów, co oznacza, że przedsiębiorcy są co do zasady swobodni w zakresie kształtowania treści umów i mogą dążyć do układania stosunków gospodarczych w sposób jak najbardziej dla siebie korzystny, również pod kątem podatkowym. Natomiast organy podatkowe, stojąc na straży dochodów podatkowych państwa, są zobligowane do badania transakcji realizowanych pomiędzy podmiotami powiązanymi. Co istotne, badanie to nie będzie dotyczyło w sposób bezpośredni kwestii kształtowania umów, a tym bardziej nie będzie miało na celu wykazanie obejścia prawa podatkowego. Będzie natomiast prowadziło do udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy warunki transakcji realizowanych między podmiotami powiązanymi odpowiadają warunkom panującym na wolnym rynku.

**N!** W tym miejscu warto dodać, że organy podatkowe (kontroli skarbowej) od dnia 14 lipca 2016 r. dysponują nowym narzędziem prawnym w postaci tzw. klauzuli obejścia prawa podatkowego<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> Tzw. klauzula obejścia prawa podatkowego została wprowadzona do porządku prawnego ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 846).



Narzędzie to może znaleźć zastosowanie przy ocenie działań podatnika, które, najogólniej rzecz ujmując, były nieuzasadnione gospodarczo (sztuczne), a ich jedynym lub jednym z głównych celów było osiągnięcie korzyści podatkowej (charakter działań nie do zaakceptowania przez racjonalnie biznesowo działające podmioty). W świetle nowych regulacji organ podatkowy (kontrola skarbowej) będzie mógł uznać, że dana czynność podatnika, np. transakcja, została podjęta przede wszystkim lub tylko i wyłącznie w celu obniżenia podatku. W takim wypadku podatek zostanie określony we właściwej wysokości. Klauzula ma zastosowanie wtedy, gdy korzyść uzyskana przez podatnika w wyniku kwestionowanych czynności przekracza w roku podatkowym kwotę 100 tys. zł. Co więcej, klauzula obejścia prawa podatkowego nacechowana jest pewną retroaktywnością. Jeżeli czynność została przeprowadzona przed wejściem w życie klauzuli, jednak skutki tej czynności odnoszą się do okresu po jej wprowadzeniu, to działania podatnika również mogą podlegać ocenie pod kątem próby obejścia prawa podatkowego.

Badanie rynkowości transakcji, o czym była już mowa, ze względu na niezwykle skomplikowany przedmiot analizy może okazać się bardzo złożone i czasochłonne. Niewykluczone, że efekt takiego badania może w praktyce okazać się dla podatnika zbliżony w skutkach do hipotetycznego rezultatu badania transakcji pod kątem ewentualnego obejścia prawa podatkowego. Mówiąc inaczej, nie można wykluczyć sytuacji, w której narzucone warunki danej transakcji różnią się od rynkowego zachowania w sposób drastyczny, co skutkować może dużą skalą oszacowania dochodów do opodatkowania w Polsce.



Biorąc pod uwagę skalę i obroty podmiotów powiązanych, czasem nawet relatywnie niewielka zmiana marży (1–2%) może mieć przełożenie na zmianę podstawy opodatkowania sięgającą nawet dziesiątek mln zł.

Zdawać się przy tym może, że zainteresowanie organów poszczególnymi transakcjami czy też podatnikami może być związane

z oceną działalności (transakcji) wg trzech niżej zaprezentowanych kryteriów:

<b>Jurysdykcja podatkowa powiązanego kontrahenta</b>	Szczególną uwagę zwracają transakcje z podmiotami działającymi na terytoriach o konkurencyjnych stawkach podatkowych
<b>Stosunek zależności wewnątrzgrupowej</b>	Mowa w szczególności o transakcjach wertykalnych. Stosunek zależności spółka matka – spółka córka w pewnym sensie ułatwia narzucanie warunków transakcji, co w praktyce może skutkować działaniem nierynkowym
<b>Wartość transakcji</b>	Kwestią oczywistą jest, że transakcje opiewające na relatywnie duże kwoty wzbudzają większe zainteresowanie

## 2. Tryby kontroli cen transferowych

**§** Ustawodawca wyróżnił trzy tryby proceduralne, które mogą mieć zastosowanie w sprawach z zakresu badania rynkowości transakcji realizowanych przez podatnika z powiązаныmi podmiotami. Do tych trybów zalicza się:

- kontrolę podatkową (dział VI o.p.),
- postępowanie podatkowe (dział IV o.p.),
- postępowanie kontrolne (ustawa o kontroli skarbowej).

Dokonując praktycznej charakterystyki poszczególnych trybów, należy odnieść się do kompetencji organów podatkowych i organów kontroli skarbowej.

Analiza cen transferowych przeprowadzana przez organ podatkowy (naczelnika urzędu skarbowego) w praktyce przybiera postać dwuetapową. W pierwszym etapie przeprowadzana jest kontrola podatkowa, której ramy czasowe są zawężone postanowieniami ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. W drugim etapie właściwy dla podatnika naczelnik urzędu skarbowego wszczyna i prowadzi postępowanie podatkowe, w którym podstawowym źródłem dowodowym są ustalenia przeprowadzonej uprzednio kontroli podatkowej. Podatnik może czynnie uczestniczyć w postępowaniu,

np. wnosząc nowe dowody. Postępowanie podatkowe kończy się wydaniem decyzji.

**§** Przeprowadzając kontrolę podatkową, upoważnieni przez naczelnika urzędu skarbowego pracownicy, po spełnieniu formalnych obowiązków, tj. doręczeniu zawiadomienia o zamiarze przeprowadzenia kontroli podatkowej<sup>3</sup> i upoważnienia do przeprowadzenia kontroli (art. 284 o.p.), przeprowadzają procedurę kontroli<sup>4</sup>, która zostaje udokumentowana protokołem kontroli (art. 290 o.p.).

W tym miejscu warto zaznaczyć, że możliwość złożenia korekty deklaracji (zeznania podatkowego) ulega zawieszeniu na czas trwania kontroli podatkowej. Oznacza to jednak, że po otrzymaniu zawiadomienia o zamiarze przeprowadzenia kontroli podatkowej, a przed jej rozpoczęciem (formalnym wszczęciem), podatnikowi cały czas przysługuje prawo do ewentualnego skorygowania deklaracji (zeznania podatkowego).

Pamiętać przy tym należy, że złożenie korekty deklaracji (zeznania podatkowego) wynika z zasady samoobliczenia zobowiązania podatkowego. Złożenie takiej korekty przed formalnym wszczęciem kontroli podatkowej nie musi skutkować brakiem zmaterializowania zamiaru przeprowadzenia kontroli podatkowej. Innymi słowy, skorzystanie z prawa złożenia korekty przed formalnym wszczęciem kontroli podatkowej nie jest jednoznaczne z tym, że kontrola nie zostanie u podatnika przeprowadzona.

---

<sup>3</sup> Zgodnie z treścią art. 282b § 2 i 3 o.p. „Kontrolę wszczyna się nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Jeżeli kontrola nie zostanie wszczęta w terminie 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, wszczęcie kontroli wymaga ponownego zawiadomienia. Wszczęcie kontroli przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia wymaga zgody kontrolowanego”. Natomiast art. 282c o.p. normuje katalog przesłanek negatywnych zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze przeprowadzenia kontroli podatkowej.

<sup>4</sup> Co istotne, zgodnie z art. 287 § 3 o.p., kontrolowany ma obowiązek w wyznaczonym terminie udzielać wszelkich wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli, dostarczać kontrolującemu żądane dokumenty oraz zapewnić kontrolującemu warunki do pracy, a w tym w miarę możliwości udostępnić samodzielnie pomieszczenie i miejsce do przechowywania dokumentów.