

MARCIN JAMROŻY

Szkoła Główna Handlowa

## ZARZĄDZANIE RYZYKIEM PODATKOWYM POPRAZ DOKUMENTACJĘ PODATKOWĄ

### Wprowadzenie

W działalności przedsiębiorcy duże znaczenie ma zarządzanie podatkami ukierunkowane najczęściej na minimalizację obciążenia podatkowego (w wielkościach absolutnych), odraczanie w czasie płatności podatku lub ograniczanie ryzyka podatkowego<sup>1</sup>. Przedsiębiorca dokonujący transakcji z podmiotami powiązаныmi szczególnie jest narażony na ryzyko podatkowe związane z cenami transferowymi. Kształtowanie cen transferowych daje pewien margines swobody decyzyjnej, odgrywający zasadniczą rolę w planowaniu podatkowym. Umówione ceny decydują o przychodach i kosztach poszczególnych spółek wchodzących w skład grupy przedsiębiorstw powiązanych, a w konsekwencji o tym, jak rozkłada się podmiotowo i terytorialnie całkowity dochód grupy i jak zostanie opodatkowany<sup>2</sup>. Planowanie podatkowe może być skuteczne tylko pod warunkiem gruntownej znajomości przepisów podatkowych. Nie są optymalizacją bezprawne próby uchylania się od płacenia podatków.

---

<sup>1</sup> Zob. np. J. Szlęzak-Matusiewicz, *Zarządzanie podatkami*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2008, s. 20; S. Kudert, M. Jamroży, *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców*, Wolters Kluwer, Warszawa 2007, s. 146 i n.

<sup>2</sup> Zob. np. M. Jamroży, *Ceny transferowe a ryzyko podwójnego opodatkowania*, w: *Organizacje komercyjne i niekomercyjne wobec wzmożonej konkurencji oraz wzrastających wymagań konsumentów*, red. A. Nalepka, A. Ujwary-Gil, Wyższa Szkoła Biznesu–National-Louis University, Nowy Sącz 2010, s. 324–332.

Coraz istotniejsze jest umiejętne zarządzanie ryzykiem cen transferowych przez przedsiębiorcę, między innymi za pomocą takich instrumentów, jak dokumentacja podatkowa, uprzednie porozumienia cenowe czy instrukcja podatkowa. Rolą zarządzania ryzykiem podatkowym jest optymalizacja obciążeń podatkowych w taki sposób, który jednocześnie nie naraża przedsiębiorstwa na zwiększone czy nieuzasadnione ekonomicznie ryzyko podatkowe. Odpowiednie zarządzanie ryzykiem podatkowym w zakresie cen transferowych zwiększa prawdopodobieństwo sukcesu i prowadzi do lepszych wyników po opodatkowaniu czy też obniżenia kosztów projektowych.

W polskim prawie podatkowym od 2001 roku obowiązują przepisy dotyczące obowiązku sporządzania szczególnych dokumentacji podatkowych. Od tego roku podatnicy dokonujący transakcji zwłaszcza z podmiotami powiązаныmi mają obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej po przekroczeniu określonych w ustawie limitów kwotowych dla określonego typu transakcji. Brak takiej dokumentacji może spowodować w szczególności opodatkowanie różnicy między dochodem zadeklarowanym przez podatnika a dochodem oszacowanym przez organy podatkowe stawką sankcyjną w wysokości 50%.

W artykule podjęto próbę zdefiniowania przesłanek powstania obowiązku dokumentacyjnego transakcji zawieranych między podmiotami powiązаныmi, realizacji oraz kontroli zakończonego projektu dokumentacyjnego. Ważnymi czynnikami są także zarządzanie jakością, komunikacja, zarządzanie czasem bądź współpraca z innymi uczestnikami projektu. Analizę przeprowadzono z perspektywy spółki kapitałowej, będącej polskim rezydentem dokonującym transakcji z podmiotami powiązаныmi mającymi siedzibę lub zarząd na terytorium Polski.

## **1. Planowanie projektu dokumentacyjnego**

Przede wszystkim należy zaplanować właściwy obieg informacji i dokumentów między uczestnikami projektu dokumentacyjnego oraz wybrać osoby odpowiedzialne za przygotowanie dokumentacji podatkowej. W tym celu warto opracować zbiór procedur i zasad postępowania na potrzeby wewnętrzne, czyli tak zwaną instrukcję podatkową cen transferowych. Przedmiotem instrukcji powinna być szczegółowa prezentacja procedur, mająca głównie na celu:

- a) identyfikację podmiotów powiązanych oraz podmiotów „rajowych” przez bieżącą kontrolę umów, porozumień lub transakcji pod kątem istnienia powiązań, o których mowa w ustawach o podatkach dochodowych;
- b) identyfikację wszystkich transakcji, dla których istnieje obowiązek dokumentacyjny, przez badanie przekroczenia progów transakcyjnych;
- c) bieżące przygotowywanie dokumentacji podatkowej do transakcji z uwzględnieniem takich aspektów, jak metodologia ustalania cen transferowych, analiza porównawcza stosowanych cen (marż) – tak zwany benchmarking cenowy;
- d) wdrożenie innych instrumentów zabezpieczających typu uprzednie porozumienia cenowe<sup>3</sup>;
- e) identyfikację transakcji z podmiotami powiązаныmi dla potrzeb sporządzenia sprawozdań finansowych.

Instrukcja podatkowa cen transferowych powinna regulować następujące obszary:

- określenie transakcji podlegających obowiązkowi dokumentacyjnemu,
- zawartość merytoryczną,
- odpowiedzialność i uprawnienia,
- przygotowanie dokumentacji podatkowej,
- procedury kontrolne,
- format zapisu i miejsce przechowywania dokumentacji podatkowej<sup>4</sup>.

Wskazane jest systematyczne zbieranie oraz przechowywanie wszelkich dokumentów i informacji dotyczących sposobu ustalania cen transferowych, szczególnie tych wskazujących na ocenę przydatności świadczenia dla podatnika, sposób kalkulacji takiego świadczenia, ocenę osiągniętego przychodu z tytułu otrzymanego świadczenia i jego faktyczne wykonanie. Ważne znaczenie dowodowe ma sama umowa z podmiotem powiązany. Szczególną wagę mają dowody materialne, na przykład raporty, analizy, opinie, arkusze kalkulacyjne, korespondencja, oferty niezależnych podmiotów, protokoły negocjacji. Dane porównywalne mają głównie na celu zdefiniowanie wartości rynkowej zwykle

---

<sup>3</sup> Od 1 stycznia 2006 r. obowiązują przepisy ordynacji podatkowej (dział IIa ordynacji podatkowej – art. 20a–20r) dotyczące porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych, których podstawowym celem jest umożliwienie podatnikom uniknięcia ryzyka oszacowania przez organy podatkowe dochodów wynikających z transakcji z podmiotami powiązany.

<sup>4</sup> Co do przykładu takiej instrukcji podatkowej zob. M. Jamroży, M. Grużewska-Peplowska, *Minimalizacja ryzyka podatkowego w zakresie cen transferowych*, w: *Dokumentacja podatkowa cen transferowych*, red. M. Jamroży, ODDK, Gdańsk 2010, s. 447 i n.

w postaci przedziału cen, analizę wskaźników finansowych oraz wskaźników statystycznych (średnia, odchylenia, rachunek kwantyli).

Odpowiedzialność (koordynację) za proces dokumentacyjny warto scentralizować, wyznaczając osobę lub dział odpowiedzialny za obszar cen transferowych. Wyraźne przypisanie kompetencji określonej osobie (stanowisku) umożliwia zazwyczaj bardziej efektywne zarządzanie dokumentacjami podatkowymi. Scenarizowane zarządzanie dokumentacjami podatkowymi ułatwia też obieg i gromadzenie istotnych dokumentów źródłowych.

## 2. Przesłanki powstania obowiązku dokumentacyjnego

Zainicjowanie projektu dokumentacji podatkowej w zakresie cen transferowych wymaga przede wszystkim zdefiniowania przesłanek, których wystąpienie powoduje obowiązek sporządzenia dokumentacji.

### 2.1. Kryterium podmiotowe

Obowiązek sporządzenia szczególnej dokumentacji podatkowej obejmuje transakcję lub transakcje<sup>5</sup>:

- a) między podmiotami powiązаныmi;
- b) z podmiotami mającymi siedzibę w krajach lub terytoriach „stosujących szkodliwą konkurencję”, w związku z którymi zapłata należności dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz rezydenta rajy podatkowego<sup>6</sup>;
- c) podatników będących nierezydentami prowadzącymi działalność poprzez zagraniczny zakład położony na terytorium Polski.

Szeroko zdefiniowane pojęcie „podmiot powiązany” obejmuje:

- a) powiązania kapitałowe, czyli „posiadanie bezpośrednio lub pośrednio udziału w kapitale innego podmiotu nie mniejszego niż 5%”; bezpośrednie powiązania kapitałowe dotyczą bezpośredniego udziału w kapitale drugiego podmiotu (tzw. relacja spółka-matka–spółka-córka) oraz bezpośredniego udziału wspólnego udziałowca (tzw. relacja pomiędzy spół-

---

<sup>5</sup> Zob. art. 9a ust. 1 Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jedn. DzU 2000, nr 54, poz. 654, dalej jako updop.

<sup>6</sup> Zob. art. 9a ust. 3 updop. Lista krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję zawarta jest w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 16 maja 2005 r., DzU nr 94, poz. 791.

- kami-siostrami); pośrednie powiązania kapitałowe mogą powstać przez pośredni udział w kapitale o charakterze wertykalnym (tzw. relacja spółka babka–spółka-wnuczka) lub pośredni udział w kapitale o charakterze horyzontalnym (tzw. relacja między spółkami-wnuczkami);
- b) powiązania organizacyjne (niekapitałowe), czyli „bezpośredni lub pośredni udział w zarządzaniu lub kontroli” na przykład dzięki uczestnictwie tej samej osoby w zarządzie lub radzie nadzorczej spółek realizujących transakcje, czego nie należy utożsamiać z większością głosów w zarządzie, radzie nadzorczej lub w innym organie; natomiast niejasne jest, na czym ma polegać „pośredni” udział w zarządzaniu lub kontroli, faktyczna bowiem możliwość wywierania wpływu (kontroli) na podatnika wchodzącego w skład danej grupy kapitałowej (np. koncernu międzynarodowego) wystarcza do stwierdzenia powiązań na podstawie pośredniego udziału w zarządzaniu lub kontroli<sup>7</sup>;
  - c) powiązania o charakterze rodzinnym, przez które rozumie się małżeństwo oraz pokrewieństwo lub powinowactwo do drugiego stopnia<sup>8</sup>;
  - d) powiązania wynikające ze stosunku pracy, dotyczy to też powiązań o takim charakterze między osobami pełniącymi w tych podmiotach funkcje zarządzające, kontrolne albo nadzorcze;
  - e) powiązania majątkowe między podmiotami krajowymi lub osobami pełniącymi w tych podmiotach funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze, które mogą wystąpić na przykład przez oddanie majątku spółki w zarząd powierniczy innemu podmiotowi, wspólną własność, wspólne użytkowanie rzeczy.

## 2.2. Kryterium przedmiotowe

Obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej dotyczy transakcji, która jest różnie interpretowana. Organy podatkowe (i nie tylko) utożsamiają często transakcję z umową. Przykładowo, w interpretacji ministra finansów z dnia 21 lutego 2001 roku<sup>9</sup> „pod pojęciem »transakcja« należy rozumieć umowę lub umowy zawarte z tym samym partnerem lub tymi samymi partnerami, przedmiotem której lub których są dobra i usługi objęte jedną ceną. Oznacza to,

---

<sup>7</sup> Zob. M. Jamroży, dz. cyt., s. 36.

<sup>8</sup> Zob. art. 11 ust. 6 updop.

<sup>9</sup> PB4/AK-060-1192-46/01.

że transakcją w rozumieniu tych przepisów może być np. umowa nabycia lub sprzedaży jednego dobra, umowa sprzedaży szeregu dóbr lub wykonania szeregu usług, dla których określono łączną cenę, wieloletnia umowa dostawy za określoną cenę danego dobra lub szeregu dóbr bądź usług<sup>10</sup>. Wydaje się jednak, że błędem jest zrównanie transakcji z umową. To dwa różne pojęcia, przy czym transakcje wynikają zasadniczo z umów cywilnoprawnych<sup>10</sup>. Na poparcie takiego stanowiska można przytoczyć definicję zawartą w – już uchylonym – rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 4 maja 2001 roku w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy – ordynacja podatkowa<sup>11</sup>: „transakcjami są zdarzenia wynikające z dwustronnych lub wielostronnych stosunków cywilnoprawnych”. Transakcja wynika z umowy lub umów, na przykład wydanie pieniędzy (transakcja) może wynikać z umowy pożyczki. Przykładowo, ani wypłata dywidendy, ani wynagrodzenie wypłacane na podstawie umowy o pracę nie podlega obowiązkowi dokumentacyjnemu, ponieważ nie jest transakcją.

### 2.3. Kryterium wielkościowe

Obowiązek dokumentacyjny dotyczy transakcji między podmiotami powiązаныmi, w których łączna kwota wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza równowartość:

- 100 tys. EUR – jeżeli wartość transakcji nie przekracza 20% (skorygowanego) kapitału zakładowego,
- 30 tys. EUR – w przypadku świadczenia usług, sprzedaży lub udostępniania wartości niematerialnych i prawnych,
- 50 tys. EUR – w pozostałych przypadkach<sup>12</sup>.

W przypadku obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej transakcji z podmiotem mającym rezydencję w kraju podatkowym nieistotny jest fakt występowania powiązań. Wartość graniczna takiej transakcji, która powoduje powstanie obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej, odpowiada zawsze równowartości 20 tys. EUR<sup>13</sup>.

---

<sup>10</sup> Zob. z dalszymi odesłaniami M. Jamróży, dz. cyt., s. 48 i n.

<sup>11</sup> DzU 2005, nr 8, poz. 60, z późn. zm.

<sup>12</sup> Zob. art. 9a ust. 2 upodp.

<sup>13</sup> Zob. art. 9a ust. 3 upodp. Lista krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję zawarta jest w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 16 maja 2005 r....

Przy obliczaniu wartości określonej transakcji bierze się pod uwagę wartość transakcji z danym podmiotem powiązany, a nie wartość takich transakcji ze wszystkimi podmiotami powiązanymi. Wiele wątpliwości budzi to, czy należy sumować wartości transakcji tego samego rodzaju realizowanych z tym samym podmiotem. Prezentowane są dwa zasadniczo odmienne podejścia. Po pierwsze, na poparcie stanowiska opowiadającego się za sumowaniem wartości transakcji tego samego rodzaju (np. dostawa towarów handlowych oraz dostawa surowców) przywołuje się użycie w art. 9a ust. 2 updog zwrotu „transakcję lub transakcje” do obowiązku dokumentacyjnego i wydzielenie dwóch grup transakcji, czyli świadczenia usług, sprzedaży lub udostępnienia wartości niematerialnych i prawnych oraz pozostałych świadczeń<sup>14</sup>. Nie zgadzam się z poglądem wyrażonym przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w wyroku z 17 maja 2010 roku<sup>15</sup>, że to, czy cena każdej z wielu usług wykonywanych między dwoma podmiotami powiązanymi będzie ustalana odrębnie, czy też kontrahenci ustalą jedną wspólną cenę, jest z punktu widzenia praktycznego, ekonomicznego, nieistotne, gdyż wszystkim stronom kontraktu jest obojętne, w jaki sposób, jakie elementy i jakie usługi złożą się ostatecznie na wynegocjowaną, sumarycznie ujętą cenę. Z punktu widzenia problematyki cen transferowych istotna jest przede wszystkim wycena danej transakcji, stąd uznając, że w stosunkach między określonymi podmiotami powiązanymi występuje kilka transakcji, należy badać (weryfikować) warunki transakcyjne, a nie „sumaryczną cenę” wielu transakcji.

Trafniejsza wydaje się interpretacja celowościowa tego przepisu. Obowiązek dokumentacyjny rozciąga się na transakcję lub transakcje (jeżeli jest ich więcej niż jedna), a wielkości graniczne odnoszą się zawsze do danej transakcji. Podobnie argumentuje dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, że jeżeli podatnik zawiera kilka transakcji z tym samym podmiotem powiązany, ale transakcje te dotyczą różnych świadczeń, dla których określono różne ceny, to wartość poszczególnych świadczeń nie podlega zsumowaniu. W konsekwencji, dla stwierdzenia, czy wystąpił obowiązek dokumentowania tych transakcji, wartość każdego ze świadczeń, z określonymi w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych limitami

---

<sup>14</sup> Zdaniem naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Warszawie wyrażonego w interpretacji z 11 grudnia 2006 r. (1472/ROP1/423-301/06/DP), dla powstania obowiązku dokumentowania transakcji ma znaczenie zarówno kwota pojedynczej transakcji, jak i łączna kwota transakcji zawartych z jednym kontrahentem w danym roku podatkowym.

<sup>15</sup> Sygn. III SA/Wa 2132/09.

100 tys., 30 tys. i 50 tys. EUR, porównujemy odrębnie<sup>16</sup>. Zdefiniowanie wielkości granicznych ma służyć odciążeniu podatnika z dodatkowych obowiązków administracyjnych, gdy fiskus nie ponosi ryzyka przerzucenia istotnej wielkości dochodów na podmiot powiązany.

### **3. Organizacja procesu dokumentacyjnego**

#### **3.1. Termin sporządzenia dokumentacji**

Przepisy podatkowe nie regulują momentu sporządzenia dokumentacji podatkowej. Jak wynika z orzecznictwa, o sporządzenie dokumentacji podatkowej należy zadbać już w trakcie roku podatkowego lub po jego zakończeniu, a nie dopiero po otrzymaniu wezwania organu skarbowego do jej przedłożenia<sup>17</sup>. Zdaniem sądu, fakt, że przepisy podatkowe nie przewidują sankcji za niesporządzanie dokumentacji przed wezwaniem organu do jej przedłożenia, nie oznacza, że nie ma takiego obowiązku.

Podatnicy są zobowiązani do przedłożenia dokumentacji podatkowej na żądanie organów podatkowych lub organów kontroli skarbowej w ciągu 7 dni od dnia doręczenia żądania. Brak takiej dokumentacji może spowodować opodatkowanie różnicy między dochodem zadeklarowanym przez podatnika, a dochodem oszacowanym przez organy podatkowe, stawką sankcyjną w wysokości 50% (art. 19 ust. 4 updop). Dodatkowo wobec osób odpowiedzialnych (np. członka zarządu, dyrektora finansowego) mogą zostać wyciągnięte konsekwencje karno-skarbowe.

#### **3.2. Forma dokumentacji**

Przepisy podatkowe pozostawiają podatnikowi swobodę wyboru formy dokumentacji za poszczególne lata objęte obowiązkiem dokumentacyjnym. Podatnik może sporządzać odrębne dokumentacje za poszczególne lata (zwłaszcza w sytuacji, gdy przebieg transakcji lub polityka cenowa jest zróżnicowana na przestrzeni lat), może też sporządzić jednolity dokument dla całego okresu

---

<sup>16</sup> Zob. interpretację dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 24 grudnia 2008 r. (ILPB3/423-637/08-2/HS).

<sup>17</sup> Zob. np. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 5 lutego 2008 r. (sygn. III SA/Wa 1728/07).



realizacji transakcji. Podatnik może też łączyć transakcje z danym podmiotem powiązanim i opisywać je w jednym dokumencie, szczególnie kiedy ocena polityki cenowej powinna uwzględniać całokształt relacji z kontrahentem. Przepisy nie sprzeciwiają się też temu, aby transakcje realizowane w sposób jednorodny (porównywalny) z różnymi podmiotami powiązanimi ująć w jednym dokumencie, na przykład dostawy na rzecz różnych odbiorców powiązanych rozliczane według tego samego cennika. Często porozumienie cenowe zostaje osiągnięte z uwzględnieniem całego obrotu z danym kontrahentem, a nie jednostkowych transakcji, co może mieć wpływ na cenę poszczególnych transferów. Można także transakcje tego samego rodzaju (np. sprzedaż towarów handlowych) rozliczane według tych samych zasad i realizowane z różnymi kontrahentami łączyć w jednym dokumencie.

### 3.3. Zawartość dokumentacji

Przepisy podatkowe wskazują elementy, a przez to stopień szczegółowości dokumentacji<sup>18</sup>. Dokumentacja podatkowa powinna zawierać:

- a) określenie funkcji, jakie będą spełniać podmioty uczestniczące w transakcji, uwzględniając użyte aktywa i podejmowane ryzyko, czyli tak zwaną analizę funkcjonalną;
- b) określenie wszystkich przewidywanych kosztów związanych z transakcją oraz formę i termin zapłaty, czyli tak zwaną analizę kosztową;
- c) metodę i sposób kalkulacji zysków oraz określenie ceny przedmiotu transakcji;
- d) określenie strategii gospodarczej oraz innych działań w jej ramach – w przypadku, gdy na wartość transakcji miała wpływ strategia przyjęta przez podmiot;
- e) wskazanie innych czynników – w przypadku, gdy w celu określenia wartości przedmiotu transakcji przez podmioty uczestniczące w transakcji zostały uwzględnione te czynniki;
- f) określenie przez podmiot zobowiązany do sporządzenia dokumentacji korzyści związanych z uzyskaniem świadczeń – w przypadku umów dotyczących świadczeń (w tym usług) o charakterze niematerialnym, czyli tak zwaną analizę korzyści.

---

<sup>18</sup> Art. 9a ust. 1 updop.

Dokumentacja podatkowa powinna być kompletna oraz wewnętrznie spójna. Należy przede wszystkim starannie przeprowadzać analizę funkcjonalną, która wskazuje na podjęte działania, ponoszone ryzyko i zaangażowane aktywa w związku z transakcją, analizę kosztową oraz analizę rynkowości wynagrodzenia przez:

1. Wybór metody kalkulacji zysków, na przykład jednej z metod przewidzianych w ustawie, określając przyczyny wyboru lub niemożności wyboru danej metody jako właściwej do określenia wartości przedmiotu transakcji. Podatnik może stosować dowolną metodę w celu zweryfikowania „rynkowego” poziomu ceny transferowej, nie tylko jedną ze wskazanych w przepisach dotyczących cen transferowych. Wybór metody należy uzależniać od konkretnego stanu faktycznego związanego z transakcją. Natomiast organy kontrolujące – w myśl § 4 ust. 4 odpowiedniego rozporządzenia ministra Finansów<sup>19</sup> – ustalają wartość rynkową przedmiotu transakcji, stosując metodę przyjętą uprzednio przez podatnika, jeżeli rzetelność i obiektywność przedstawionych danych nie budzi uzasadnionych wątpliwości. Odstępstwo przyznające priorytet jednej z metod ma miejsce w przypadku, kiedy wykorzystanie określonej metody w świetle przepisów rozporządzenia, głównie analizy porównywalności transakcji oraz posiadanych danych, jest „bardziej właściwe”. Ograniczenia wyboru jednej z metod standardowych wynikają głównie z okoliczności faktycznych danej transakcji, które bezspornie przemawiałyby za zastosowaniem innej metody.
2. Przedstawienie sposobu kalkulacji zysków, czyli konkretne zastosowanie wybranej metody, przez wskazanie na przykład na podstawę kosztową i sposób ustalenia marży, prezentowanie kalkulacji planowej (*ex ante*) oraz kalkulacji na podstawie danych rzeczywistych (*ex post*).
3. Określenie ceny przedmiotu transakcji (w przypadku wyboru jednej z metod podstawowych) przez uzasadnienie konkretnej kwoty zafakturowanego wynagrodzenia, co jest następstwem wybranej metody kalkulacji, uzgodnionej marży w wyniku określenia podstaw jej obliczenia i wysokości lub wskazania przyczyn wpływających na zmianę wysokości ceny.

---

<sup>19</sup> Zob. 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, DzU nr 160, poz. 1268.

Oprócz wymienionych elementów formalnych dokumentacja podatkowa powinna zawierać dokumenty źródłowe, takie jak dokumenty identyfikujące transakcję i strony transakcji, umowy, arkusze kalkulacyjne, budżet, zapytania ofertowe, protokoły ze spotkań, korespondencję handlową, zamówienia, prognozy rentowności, certyfikaty i zezwolenia potrzebne do realizacji transakcji z podmiotem powiązaniem, dane porównawcze.

Często dokumentację podatkową danej transakcji sporządzają obie jej strony. Połączenie „sił i środków” własnych i kontrahenta pozwala zwykle obniżyć nakład pracy i kosztów związanych z dokumentowaniem transakcji, pozwala także w spójny sposób dowodzić rynkowości cen transferowych („dokumentacje lustrzane”). Należy podkreślić, że „bezpieczne“ ceny transferowe z perspektywy podatnika powinny być jednocześnie „odpowiednie” dla powiązanego z nim kontrahenta. Polityka cen transferowych powinna być jednolita i być efektem wspólnych negocjacji i ustaleń w ramach grupy przedsiębiorstw powiązanych. Dokumentację podatkową należy aktualizować na bieżąco, sporządzając aktualizacje do istniejącej już bazowej dokumentacji, względnie sporządzając „na nowo” dokument za określony rok podatkowy.

#### 4. Procedury kontrolne

Zarządzanie dokumentacjami podatkowymi obejmuje również działania kontrolne w zakresie:

- a) kompletności zidentyfikowania transakcji podlegających dokumentowaniu pod względem podmiotowym, przedmiotowym i wielkościowym,
- b) kompletności udokumentowania zidentyfikowanych transakcji podlegających dokumentowaniu,
- c) kompletności zawartości dokumentacji (jej elementów składowych),
- d) jakości dokumentacji pod względem merytorycznym (analizy porównalności cen i marż) i dokonania jej zatwierdzenia przez wyznaczone osoby (np. dyrektora finansowego),
- e) dotrzymania harmonogramu prac i analizy ewentualnych odchyień,
- f) dotrzymania budżetu kosztowego i analizy ewentualnych odchyień,
- g) formatu zapisu, miejsca i sposobu przechowywania dokumentacji,
- h) przekazania i wykorzystywania informacji zwrotnych wynikających z realizacji projektu dokumentacyjnego.

## Uwagi końcowe

Dokumentacja podatkowa jest jednym z instrumentów ograniczających ryzyko podatkowe cen transferowych. Właściwe zarządzanie procesem dokumentacyjnym prowadzi nie tylko do wypełnienia obowiązku ustawowego, pozwala również na uniknięcie opodatkowania doszacowanego dochodu według stawki sankcyjnej w wysokości 50%. W ramach zarządzania projektem dokumentacji podatkowej należy przede wszystkim określić standardy i procedury (tzw. instrukcja podatkowa w zakresie cen transferowych), identyfikować transakcje podlegające dokumentowaniu, zebrać i dokonać gruntownej analizy danych rynkowych, wybrać odpowiednią metodę ustalania (weryfikacji) cen transakcyjnych, wyznaczyć koordynatora projektu, optymalizować proces dokumentacyjny między innymi przez agregację transakcji czy wspólne z kontrahentem sporządzanie dokumentacji bądź aktualizację dokumentacji.

## Literatura

- Jamroży M., *Ceny transferowe a ryzyko podwójnego opodatkowania*, w: *Organizacje komercyjne i niekomercyjne wobec wzmożonej konkurencji oraz wzrastających wymagań konsumentów*, red. A. Nalepka, A. Ujwary-Gil, Wyższa Szkoła Biznesu–National–Louis University, Nowy Sącz 2010.
- Jamroży M., Gruzewska-Peplowska M., *Minimalizacja ryzyka podatkowego w zakresie cen transferowych*, w: *Dokumentacja podatkowa cen transferowych*, red. M. Jamroży, ODDK, Gdańsk 2010.
- Kudert S., Jamroży M., *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców*, Wolters Kluwer, Warszawa 2007.
- Szłęzak-Matusiewicz J., *Zarządzanie podatkami*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2008.

## **RISIKOMANAGEMENT DURCH EINE VERRECHNUNGSPREISDOKUMENTATION**

### **Zusammenfassung**

Der Beitrag stellt den Inhalt der polnischen Rechtsvorschriften zur steuerlichen Dokumentation von Verrechnungspreisen dar. Wird für Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen die steuerliche Dokumentation der Steuerbehörde auf Aufforderung binnen 7 Tagen nicht vorgelegt, so wendet sie auf das erhöhte Einkommen eine Strafsteuer i.H.v. 50% an. Angesichts der Risiken und Kosten gewinnt auch der planerische Aspekt der Gestaltung von Verrechnungspreisen an Bedeutung. Im Rahmen dieses Beitrags wird gezeigt, wie der Prozess der Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation optimiert werden kann. Es wird insbesondere auf den dokumentationspflichtigen Personenkreis, Bagatellgrenzen, Dokumentationsbestandteile sowie Planungs- und Kontrollaspekte eingegangen.

*Übersetzt von Marcin Jamroży*