



Narodowe Centrum
Badań i Rozwoju

CENY TRANSFEROWE A WYNIKI PROJEKTÓW B+R

I ANALIZA RYZYKA

NCBR.gov.pl



CENY TRANSFEROWE A WYNIKI PROJEKTÓW B+R

I ANALIZA RYZYKA

Ekspertyza wykonana na rzecz
**Narodowego Centrum
Badań i Rozwoju**

przez
FL Tax
Paweł Fałkowski, Kamil Lewandowski
Doradcy podatkowi Sp. z o.o.

Warszawa, październik 2017

Spis treści

1. Streszczenie	6
2. Wykaz skrótów.....	8
Wprowadzenie.....	9
2.1. Przedmiot i cel ekspertyzy.....	9
2.2. Działalność NCBR.....	10
2.3. Komerccjalizacja wyników prac B+R	11
2.4. Ceny transferowe	12
2.4.1. Definicja ceny transferowej	12
2.4.2. Zasada ceny rynkowej	12
2.4.3. Problematyka cen transferowych na arenie międzynarodowej	13
3. Regulacje w zakresie cen transferowych	14
3.1. Polskie regulacje w zakresie cen transferowych.....	14
3.1.1. Polskie akty prawne regulujące kwestie cen transferowych.....	14
3.1.2. Metody określania cen transferowych	16
3.1.3. Dokumentacja cen transferowych.....	18
3.1.4. Uprzednie porozumienia cenowe	20
3.1.5. Sankcje związane z cenami transferowymi	23
3.2. Regulacje międzynarodowe.....	24
3.3. Przeciwdziałanie szkodliwej optymalizacji podatkowej	26
3.3.1. Projekt BEPS.....	26
3.3.2. Podejście polskich organów skarbowych.....	27
3.3.3. Podejście polskich i zagranicznych organów skarbowych w stosunku do transakcji dotyczących dóbr niematerialnych	29
3.3.4. Ceny transferowe a pomoc publiczna.....	29
4. Wyniki projektów B+R z perspektywy cen transferowych	31
4.1. Definicja dóbr niematerialnych	31
4.2. Podmioty uprawnione do korzyści wynikających z wykorzystania dóbr niematerialnych.....	35
4.3. Transakcje z wykorzystaniem dóbr niematerialnych	38
4.4. Określenie rynkowej wartości dóbr niematerialnych.....	38
5. Wnioski i rekomendacje	41
5.1. Ocena efektywności obecnie obowiązujących regulacji w zakresie cen transferowych	41
5.2. Identyfikacja ryzyk związanych z transferem lub wdrażaniem wyników prac B+R.....	43
5.3. Rekomendacje	44
Bibliografia	46
Załącznik 1.....	48

1. Streszczenie

Przedmiotem niniejszej ekspertyzy była kompleksowa analiza ryzyk w zakresie cen transferowych, związanych z transgranicznym transferem wyników projektów badawczo rozwojowych dofinansowanych przez Narodowe Centrum Badań i Rozwoju (NCBR). Ekspertyza została przygotowana przez FL Tax – Paweł Fałkowski, Kamil Lewandowski Doradcy podatkowi Sp. z o.o. na potrzeby i zlecenie Narodowego Centrum Badań i Rozwoju.

NCBR jest agencją wykonawczą Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego, realizującą zadania z zakresu polityki naukowej, naukowo – technicznej i innowacyjnej Państwa. W ramach swojej działalności NCBR realizuje szereg programów, w których beneficjentami są podmioty z udziałem kapitału zagranicznego. W tym kontekście istotnym jest, aby polskie podmioty realizujące projekty B+R, osiągały odpowiednie (rynkowe) korzyści związane z wdrażaniem rezultatów prac B+R, w przeciwnym razie ich potencjał rozwojowy będzie ograniczony, zaś Skarb Państwa może ponieść wymierne straty.

Wyniki projektów B+R, na potrzeby cen transferowych należy traktować jako szeroko rozumiane dobra niematerialne. Co ważne, z punktu widzenia cen transferowych zakres możliwych efektów prac B+R, może być nieco szerszy niż to się zazwyczaj przyjmuje. Oprócz takich rezultatów prac B+R jak prototypy i gotowe urządzenia mechaniczne, wzory użytkowe, wzory przemysłowe, topografie układu scalonego, substancje chemiczne, receptury, programy komputerowe itp., należy również uwzględnić, powstałe w trakcie realizacji projektu wiedzę i doświadczenie zespołu projektowego, reputację firmy, pozyskane kontakty z klientami, dostawcami czy naukowcami.

Weryfikacja rynkowego charakteru transakcji z wykorzystaniem dóbr niematerialnych, zawsze budziła sporo kontrowersji teoretycznych oraz trudności praktycznych. Było to spowodowane, w szczególności, następującymi czynnikami:

- brak precyzyjnej definicji dóbr niematerialnych na potrzeby cen transferowych;
- unikatowy charakter wielu dóbr niematerialnych (co jest szczególnie charakterystyczne dla wyników projektów B+R);
- trudność z jednoznacznym określeniem podmiotów uprawnionych do uzyskiwania korzyści z wykorzystania dóbr niematerialnych;
- istniejące w wielu krajach ulgi związane z wykorzystaniem i tworzeniem dóbr niematerialnych, które mogą tworzyć zachętę do stosowania mechanizmów optymalizacji podatkowej.

W ostatnich latach prowadzonych było wiele prac, zarówno na forum międzynarodowym jak i krajowym, nad uszczelnieniem systemów podatkowych i ograniczeniem możliwości optymalizacji podatkowych (w tym przy wykorzystaniu dóbr niematerialnych). W rezultacie, w ostatnim okresie znowelizowano krajowe oraz międzynarodowe regulacje w zakresie cen transferowych. Zmiany te należy ocenić pozytywnie i stwierdzić, że mają one realne przełożenie na uszczelnienie systemu podatkowego i ograniczenie ryzyka związanego z nieuzasadnionym transferem korzyści związanych z wynikami prac B+R.

Jednocześnie jednak, tego typu transakcje zawsze będą obarczone określonym poziomem ryzyka w zakresie cen transferowych. Transfer lub wdrażanie wyników prac B+R na warunkach odbiegających od rynkowych może mieć negatywne konsekwencje zarówno dla polskich podmiotów, będących beneficjentami projektów, jak i dla NCBR oraz Skarbu Państwa.

Beneficjenci, którzy transferują lub wdrażają wyniki prac B+R, ponoszą ryzyka na kilku płaszczyznach, w szczególności:

- ryzyko braku zysków związanych z wykorzystaniem wyników B+R;
- ograniczenie potencjału do dalszego rozwoju – w przypadku transferu wyników prac B+R bez odpowiedniego wynagrodzenia, beneficjent traci możliwość (i) wykorzystania danych rezultatów prac B+R w celu dalszego rozwoju lub (ii) pozyskania środków finansowych na dalsze inwestycje;
- ryzyko nałożenia sankcji podatkowych oraz karno-skarbowych w rezultacie nieprzestrzegania przepisów o cenach transferowych.

W przypadku NCBR, najistotniejsze ryzyka związane są z realizacją jego misji oraz zadań. Utrata przez beneficjenta przysługujących mu korzyści z tytułu wykorzystania wyników prac B+R, wpływa negatywnie na realizację zadań NCBR jako jednostki która ma wspierać polskie przedsiębiorstwa w rozwijaniu ich zdolności do tworzenia i wykorzystywania rozwiązań opartych na wynikach badań naukowych w celu nadania impulsu rozwojowego gospodarce i z korzyścią dla społeczeństwa.

Z perspektywy Skarbu Państwa, konsekwencje nierynkowego transferu lub wdrażania rezultatów prac B+R wiążą się przede wszystkim z mniejszymi wpływami do budżetu, gdyż zyski z tytułu wykorzystania rezultatów prac B+R zostaną przeniesione poza Polskę.

2. Wykaz skrótów

B+R	Badania i rozwój
EUR	Euro
FL Tax	FL Tax – Paweł Fałkowski, Kamil Lewandowski Doradcy podatkowi Sp. z o.o.
MK OECD	Modelowa Konwencja OECD w sprawie podatku od majątku i dochodu
MLI	Multilateralna Konwencja, instrument, który ma umożliwić zmianę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, bez konieczności ich pełnej renegocjacji
MNiSW	Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego
NCBR	Narodowe Centrum Badań i Rozwoju
OECD	Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (Organisation for Economic Cooperation and Development).
Ordynacja podatkowa	Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2017, poz. 201 t.j.):
Projekt BEPS	Koordynowany przez OECD/G20 projekt dotyczący przeciwdziałaniu transferowi zyski oraz erozji podstawy opodatkowania (z ang. Base Erosion and Profit Shifting)
Rozporządzenie w sprawie cen transferowych	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. 2014 poz. 1186).
Rozporządzenie w sprawie dokumentacji cen transferowych	Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 września 2017 r. w sprawie informacji zawartych w dokumentacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. 2017, poz.1753)
UE	Unia Europejska
UE JTPF	Wspólne Forum UE ds. cen transferowych
UPO	Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania
Ustawa o CIT	Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2014.851 ze zm.):
Ustawa o NCBR	Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 roku o Narodowym Centrum Badań i Rozwoju (Dz.U. 2017, poz. 1447 t.j.)
Ustawa o PIT	Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2012.361 ze zm.)
Ustawa o wymianie informacji	Ustawa z dnia 9 marca 2017 r o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. 2017 poz. 648)
Wytyczne OECD	Wytyczne OCED w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych

Wprowadzenie

2.1. Przedmiot i cel ekspertyzy

Przedmiotem niniejszej ekspertyzy („Ekspertyza”) jest kompleksowa analiza ryzyk w zakresie cen transferowych, związanych z transgranicznym transferem wyników projektów badawczo rozwojowych („B+R”) dofinansowanych przez Narodowe Centrum Badań i Rozwoju („NCBR”).

NCBR realizuje zadania z zakresu polityki naukowej, naukowo – technicznej i innowacyjnej Państwa. Misją NCBR jest wsparcie polskich jednostek naukowych oraz przedsiębiorstw w rozwijaniu ich zdolności do tworzenia i wykorzystywania rozwiązań opartych na wynikach badań naukowych w celu nadania impulsu rozwojowego gospodarce i z korzyścią dla społeczeństwa.

Wiele projektów finansowanych przez NCBR realizowanych jest przez podmioty z udziałem kapitału zagranicznego (np. polskie spółki należące do międzynarodowych grup kapitałowych). W konsekwencji, w momencie wdrażania wyników projektów B+R (np. innowacyjnych technologii opracowanych w ramach projektu), których beneficjentami są te podmioty, może wystąpić ryzyko, iż:

- wyniki projektów B+R zostaną wytransferowane poza granice Polski bez odpowiedniego wynagrodzenia dla podmiotu krajowego, realizującego dany projekt; lub
- wyniki projektów B+R pomimo, iż nie zostaną wytransferowane poza granice Polski, to będą wykorzystywane w sposób, który generować będzie korzyści dla zagranicznych podmiotów powiązanych, bez zapewnienia odpowiednich korzyści dla podmiotu krajowego.

Co do zasady, o ile transgraniczny transfer rezultatów projektów B+R odbywa się przy zachowaniu cen rynkowych, przeciwdziałanie temu jest niewskazane po okresie trwałości projektu. Jednakże w sytuacji, gdy warunki na jakich odbywa się transfer lub wdrożenie rezultatów projektów B+R różnią się od warunków rynkowych, ograniczona może być możliwość czerpania przez podmioty krajowe (uczestników projektu) korzyści finansowych z wdrożenia i komercjalizacji efektów prac B+R.

Z transferem rezultatów prac B+R pomiędzy podmiotami powiązаныmi, wiąże się pojęcie cen transferowych. Oryginalnie, pojęcie to wywodzi się z nauki o zarządzaniu przedsiębiorstwem, stanowiąc pojęcie wykorzystywane w teorii cen i rachunkowości zarządczej. W tym znaczeniu w ujęciu historycznym, ceny transferowe to ceny dóbr i usług wymienianych pomiędzy oddziałami tworzącymi przedsiębiorstwo. W miarę rozwoju zjawiska globalizacji, pojęcie cen transferowych (dla celów zarządczych), zaczęło również obejmować transfery między odrębnymi podmiotami z siedzibą w różnych państwach, które to podmioty stanowią międzynarodowe przedsiębiorstwo. Z podatkowego punktu widzenia za ceny transferowe uważa się ceny, po których przedsiębiorca dostarcza towary albo wartości niematerialne lub prawne, względnie świadczy usługi dla podmiotów powiązanych lub na rzecz zakładu zagranicznego.

W powyższym kontekście, niniejsza Ekspertyza zawiera kompleksową analizę ryzyk w obszarze cen transferowych, związanych z transferem wyników projektów B+R pomiędzy podmiotami powiązаныmi (w ujęciu transgranicznym). W szczególności, celem niniejszej Ekspertyzy jest:

- określenie oraz ocena obecnego stanu prawnego i praktyk instytucji publicznych w Polsce w obszarze transferu wyników projektów B+R i regulacji w zakresie cen transferowych;
- przedstawienie transferu lub wdrożenia wyników prac B+R w kontekście polskich oraz międzynarodowych regulacji w zakresie cen transferowych;

- rekomendacje w zakresie kontraktowego oraz poza-kontraktowego zabezpieczenia interesów skarbu Państwa, NCBR oraz innych uczestników projektów.

W dalszej części niniejszego rozdziału przedstawiono ogólne tło dla przeprowadzonych analiz. W szczególności, rozdział 3 zawiera przedstawienie podstawowych informacji na temat:

- działalności NCBR i realizowanych przez nie programów oraz projektów;
- komercjalizacji projektów B+R;
- cen transferowych.

W rozdziale 4 omówiono regulacje w zakresie cen transferowych, zarówno z perspektywy międzynarodowej, jak i krajowej. Szczególną uwagę, poświęcono pracom podejmowanym na forum OECD w ramach tzw. projektu BEPS (z ang. *Base Erosion and Profit Shifting*) oraz (będących konsekwencją tych prac) zmianom w polskim prawie podatkowym.

Rozdział 5, zawiera przedstawienie zasad oraz wytycznych związanych ze specyfiką transferu lub wdrożenia wyników prac B+R z perspektywy cen transferowych. Kwestie omówione w tym rozdziale, są podsumowaniem regulacji oraz praktyki administracji podatkowych w Polsce i na świecie.

2.2. Działalność NCBR¹

NCBR zostało utworzone latem 2007 roku jako jednostka realizująca zadania z zakresu polityki naukowej, naukowo-technicznej i innowacyjnej państwa. NCBR działa na podstawie Ustawy o NCBR. Działalność NCBR finansowana jest zarówno ze środków Skarbu Państwa, jak i środków UE.

Głównym zadaniem NCBR jest zarządzanie i realizacja strategicznych programów badań naukowych i prac rozwojowych, które bezpośrednio przekładają się na rozwój innowacyjności. Do zadań NCBR należy również wspieranie komercjalizacji i innych form transferu wyników badań naukowych do gospodarki, zarządzanie programami badań stosowanych oraz realizacją projektów z obszaru obronności i bezpieczeństwa państwa.

Jak widać, w kontekście przytoczonych wyżej zadań NCBR, bardzo istotne jest aby polskie podmioty realizujące projekty B+R, osiągały odpowiednie (rynkowe) korzyści związane z wdrażaniem rezultatów prac B+R, w przeciwnym razie ich potencjał rozwojowy będzie ograniczony, zaś Skarb Państwa może ponieść wymierne straty.

Programy realizowane przez NCBR można podzielić na kilka głównych grup:

- programy i projekty krajowe;
- programy i projekty międzynarodowe;
- programy strategiczne;
- programy i projekty – obronność, bezpieczeństwo;
- Programy Operacyjne.

¹ Na podstawie informacji przedstawionych na <http://www.ncbr.gov.pl/>

Będący przedmiotem niniejszej Ekspertyzy transfer wyników prac B+R pomiędzy podmiotami powiązany-
mi może, w różnej formie, pojawić się w każdym z przedstawionych powyżej programów.

2.3. Komerccjalizacja wyników prac B+R

W ramach niniejszej Ekspertyzy dokonano analizy transferu wyników prac B+R (w celach komercyjnych)
oraz wdrażania wyników prac B+R, przez polskie podmioty z udziałem kapitału zagranicznego (np. będące
częścią grupy kapitałowej).

Co do zasady, transfer/wdrożenie wyników B+R może, w tym znaczeniu, być realizowany na dwa sposoby:

- w sposób „bezpośredni” – poprzez przekazanie całości lub części praw do wyników prac B+R; lub
- w sposób „pośredni” – w sytuacjach, gdy podmiot krajowy nie przekazuje całości lub części prac do wy-
ników prac B+R podmiotom powiązanymi, lecz zawiera z tymi podmiotami transakcje (sprzedaż dóbr,
świadczenie usług), w których wykorzystuje wyniki prac B+R.

Powyzsza kwestia została szerzej omówiona w rozdziale 5.

Ze względu na unikatowy i innowacyjny charakter projektów B+R, trudno jest wskazać zamknięty katalog
możliwych form wyników prac B+R. W praktyce, przyjmuje się, że rezultaty projektów B+R mogą obejmo-
wać, w szczególności: prototypy i gotowe urządzenia mechaniczne, wzory użytkowe, wzory przemysłowe,
topografie układu scalonego, substancje chemiczne, receptury, artykuły naukowe, monografie, mapy, pro-
gramy komputerowe, bazy danych („surowe” wyniki), procedury i sposoby wytworzenia, danej substancji,
parametry techniczne, rysunki techniczne oraz zdjęcia. Jak zostanie wskazane w kolejnych częściach ni-
niejszej Ekspertyzy, z punktu widzenia cen transferowych zakres możliwych efektów prac B+R, może być
nawet szerszy niż to się tradycyjnie przyjmuje. Z perspektywy cen transferowych należy również uwzględ-
nić, powstałe w trakcie realizacji projektu wiedzę i doświadczenie zespołu projektowego, reputację firmy,
pozyskane kontakty z klientami, dostawcami czy naukowcami. Więcej informacji na temat definicji dóbr
niematerialnych (w kontekście prac B+R) przedstawiono w rozdziale 5.1.

Na koniec warto dodać, iż projekty obejmujące innowacyjne prace B+R, a następnie transfer ich wyni-
ków do gospodarki są obarczone dużym ryzykiem gospodarczym i finansowym. W większości przypadków
trudno bowiem przewidzieć, czy wynalazek, nowa technologia lub innowacyjna idea rzeczywiście okażą
się użyteczne oraz czy ich potencjał gospodarczy został prawidłowo oceniony. Trudno jest również prze-
prowadzić analizę porównawczą projektów, gdyż z założenia nowe technologie czy innowacyjne produkty
są jedyne w swoim rodzaju. Projekty innowacyjne stanowią również niezwykle kapitałochłonne przedsię-
wzięcia. Niejednokrotnie, poza długoterminowym zaangażowaniem naukowców i ekspertów, wymagają
także unikalnej i kosztownej aparatury badawczej lub licencji, a także znacznych nakładów operacyjnych.
Na etapie komercjalizacji charakteryzują się również wydłużonym okresem zwrotu z inwestycji. Wszystkie
wskazane czynniki są bardzo istotne z perspektywy cen transferowych i powinny zostać uwzględnione
przy określaniu rynkowego poziomu wynagrodzenia, w związku z transferem lub wdrażaniem wyników
prac B+R przez podmioty z udziałem kapitału zagranicznego.

2.4. Ceny transferowe

2.4.1. Definicja ceny transferowej

Pojęcie cen transferowych wywodzi się z nauki o zarządzaniu przedsiębiorstwem, stanowiąc pojęcie wykorzystywane w teorii cen i rachunkowości zarządczej. W tym znaczeniu w ujęciu historycznym, ceny transferowe to ceny dóbr i usług wymienianych pomiędzy oddziałami tworzącymi przedsiębiorstwo.² W miarę rozwoju zjawiska globalizacji, pojęcie cen transferowych (dla celów zarządczych), zaczęło również obejmować transfery między odrębnymi podmiotami z siedzibą w różnych państwach, które to podmioty stanowią międzynarodowe przedsiębiorstwo.

Z podatkowego punktu widzenia za ceny transferowe uważa się ceny, po których przedsiębiorca dostarcza towary albo wartości niematerialne lub prawne, względnie świadczy usługi dla podmiotów powiązanych lub na rzecz zakładu zagranicznego³. Umówione ceny decydują o przychodach i kosztach jednostek wchodzących w skład przedsiębiorstwa (koncernu) międzynarodowego, a w konsekwencji o tym, jak rozkłada się terytorialnie dochód przedsiębiorstwa (jako całości) i w jakiej wysokości zostanie opodatkowany. Ceny transferowe nie mają natomiast wpływu na łączny dochód przed opodatkowaniem przedsiębiorstwa międzynarodowego, pozostający na niezmięnionej wysokości niezależnie od ustaleń cenowych stosowanych we wzajemnych rozliczeniach. Odniesienie cen transferowych do obszaru podatkowego wynika z tego, że ceny transferowe mogą być jedną z metod unikania opodatkowania, która służy przenoszeniu dochodu. Należy zaznaczyć, iż samo pojęcie cen transferowych nie powinno być mylone z kwestiami unikania opodatkowania lub oszustw podatkowych, mimo że ceny transferowe mogą być wykorzystywane do takich celów – cena transferowa nie oznacza z definicji ceny odbiegającej od warunków rynkowych.

W polskim prawie podatkowym pojęcie ceny transferowej (transakcyjnej) zostało zdefiniowane w Ordynacji Podatkowej⁴. Zgodnie z art. 3 pkt. 10 Ordynacji Podatkowej przez cenę transakcyjną rozumie się cenę przedmiotu transakcji zawieranej pomiędzy podmiotami powiązаныmi w rozumieniu przepisów prawa podatkowego.

2.4.2. Zasada ceny rynkowej

Kiedy niezależne przedsiębiorstwa zawierają między sobą transakcje, ustalone przez nie warunki handlowe i finansowe (takie jak ceny sprzedawanych towarów lub świadczonych usług, jak również warunki dostaw i terminy płatności), są determinowane w oparciu o czynniki rynkowe. W przypadku transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązаныmi pojawia się ryzyko, iż warunki tych transakcji zostaną ustalone bez uwzględnienia czynników rynkowych. Ustalenie cen transferowych na zasadach odbiegających od warunków rynkowych może powodować, iż zobowiązania podatkowe poszczególnych podmiotów powiązanych, a co za tym idzie przychody podatkowe budżetu w poszczególnych krajach zostaną zaburzone. Dlatego też kraje zrzeszone w OECD przyjęły, iż na potrzeby podatkowe zyski podmiotów powiązanych mogą podlegać odpowiednim korektom, tak aby odzwierciedlały warunki rynkowe. Jest to tzw. zasada ceny rynkowej (z ang. „*arm's length principle*”). Jest to naczelną regułą stosowaną w międzynarodowym prawie podatkowym i zaaplikowana na gruncie polskiego prawa podatkowego.

Reguła ta została zdefiniowana w art. 9 Modelowej Konwencji OECD w sprawie podatku od majątku i do-

2 Hirshleifer, J., (1956), *On the Economics of transfer pricing*, The Journal of Business, vol. 29, no. 3, The University of Chicago Press

3 <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T>

4 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2017, poz. 201 t.j.)

chodu („MK OECD”). Zgodnie z jej brzmieniem ceny transferowe powinny zostać ustalone w wysokości, którą zaakceptowałyby niezależne podmioty uczestniczące w transakcji zawieranej na porównywalnych warunkach. Innymi słowy, ceny stosowane w transakcjach między podmiotami powiązаныmi powinny odzwierciedlać ceny rynkowe stosowane w transakcjach, których pozostałe warunki są porównywalne do transakcji analizowanej.

2.4.3. Problematyka cen transferowych na arenie międzynarodowej

W ciągu ostatnich kilku lat jednym z najszerzej dyskutowanych tematów podatkowych na arenie międzynarodowej była kwestia braku spójności i „szczelności” lokalnych regulacji w zakresie podatków dochodowych. Brak odpowiednich regulacji kreował dla administracji skarbowych poszczególnych państw ryzyko zaniżania i unikania opodatkowania przez wielonarodowe przedsiębiorstwa, w tym dzięki wykorzystywaniu w tym celu odpowiednio zaprojektowanych polityk cen transferowych w transakcjach wewnątrzgrupowych.

Przejawem zainteresowania tym tematem władz podatkowych i organizacji międzynarodowych są toczące się prace na forum OECD oraz postępujące w ślad za rekomendacjami tejże organizacji istotne zmiany przepisów podatkowych w wielu krajach.

W szczególności, działania podjęte na forum OECD w 2014 roku w ramach tzw. projektu BEPS zmierzały do zidentyfikowania głównych problemów i obszarów ryzyka i wypracowania rekomendacji, rozwiązań zapewniających takie uszczelnienie systemów podatkowych, które ograniczałyby ewentualne działania przedsiębiorstw zmierzające do unikania lub zaniżania opodatkowania.

W ślad za rekomendacjami OECD, wdrażane są obecnie zmiany legislacyjne w wielu krajach na całym świecie, jak również zmienia się praktyka lokalnych organów administracji i sądów. Jednocześnie zainteresowanie administracji skarbowych kwestią cen transferowych staje się coraz wyraźniejsze, biorąc pod uwagę ciągłe i wysokie potrzeby budżetów.

Najwyższy priorytet kwestii cen transferowych nadały również polskie władze skarbowe, które zaostrzyły kontrole w tym zakresie. Ponadto podążając za wspomnianymi pracami OECD opracowały nowe wymogi sporządzania dokumentacji cen transferowych.

3. Regulacje w zakresie cen transferowych

W niniejszym rozdziale omówiono regulacje w zakresie cen transferowych, z uwzględnieniem zarówno polskich przepisów podatkowych, jak i regulacji i wytycznych międzynarodowych (co będzie szczególnie istotne dla przedstawienia zasad wyceny dóbr niematerialnych omówionych w rozdziale 5). Ponadto, w dalszej części rozdziału przedstawiono podsumowanie prac podejmowanych na forum OECD w ramach tzw. projektu BEPS oraz (będących konsekwencją tych prac) zmian w polskim prawie podatkowym oraz podejściu polskich organów skarbowych do kwestii cen transferowych.

3.1. Polskie regulacje w zakresie cen transferowych

Polska posiada relatywnie dojrzałe i kompleksowe przepisy w zakresie cen transferowych. Pierwsze przepisy dotyczące możliwości szacowania dochodów w przypadku istnienia związków gospodarczych wprowadzono już w 1993 roku. Od tego czasu polskie regulacje w zakresie cen transferowych były wielokrotnie nowelizowane i rozszerzane, w szczególności w celu odzwierciedlenia efektów prac w zakresie cen transferowych podejmowanych na forum międzynarodowym, przede wszystkim przez OECD oraz Wspólne Forum UE ds. cen transferowych („UE JTPF”). Na dzień dzisiejszy polskie regulacje z zakresu cen transferowych są zgodne z Wytycznymi OECD (również uwzględniając ostatnią aktualizację Wytycznych OECD, dokonaną w lipcu 2017 roku) i mają zastosowanie zarówno do polskich jak i transgranicznych transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

3.1.1. Polskie akty prawne regulujące kwestie cen transferowych

Ceny transferowe regulowane są zarówno przepisami krajowymi, jak i międzynarodowymi. W zakresie polskich regulacji przepisy dotyczące cen transferowych zawarte są w:

- Ustawie CIT⁵ i PIT⁶;
- Rozporządzeniach w sprawie cen transferowych (osobne rozporządzenia dla podatku dochodowego od osób prawnych⁷ oraz podatku dochodowego od osób fizycznych⁸);
- Rozporządzeniach w sprawie cen transferowych (osobne rozporządzenia dla podatku dochodowego od osób prawnych⁹ oraz podatku dochodowego od osób fizycznych¹⁰);
- Rozporządzeniach w sprawie dokumentacji cen transferowych (osobne rozporządzenia dla podatku dochodowego od osób prawnych¹¹ oraz podatku dochodowego od osób fizycznych¹²);
- Ustawie o wymianie informacji podatkowych¹³
- Ordynacji Podatkowej.

5 Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2016 poz 1888 ze zm.)

6 Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2016 poz 2032 ze zm.)

7 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 roku sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób fizycznych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. 2014 poz. 1186 t.j.)

8 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 roku sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób fizycznych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób fizycznych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. 2014 poz. 1176 t.j.)

9 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 roku sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób fizycznych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. 2014 poz. 1186 t.j.)

10 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 roku sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób fizycznych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób fizycznych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. 2014 poz. 1176 t.j.)

11 Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 września 2017 r. w sprawie informacji zawartych w dokumentacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. 2017 poz. 1753)

12 Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 września 2017 r. w sprawie informacji zawartych w dokumentacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. 2017 poz. 1752)

13 Ustawa z dnia 9 marca 2017 r o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. 2017 poz. 648)

Więcej informacji o poszczególnych aktach prawnych i zakresie regulacji przedstawia poniższa tabela. Dodatkowo w załączniku nr 1 przedstawiono chronologię rozwoju polskich regulacji w zakresie cen transferowych.

Tabela 1. Wykaz polskich aktów prawnych regulujących kwestie cen transferowych

Akt prawny	Najważniejsze przepisy
Ustawa o CIT	<ul style="list-style-type: none"> • art. 9a – obowiązek dokumentacyjny w zakresie cen transferowych, • art. 11 – reguluje kwestie szacowania dochodów, konstytuuje na gruncie CIT zasadę ceny rynkowej (arm's length principle), • art. 16 ust. 1 pkt 60 i pkt 61 – reguluje kwestie tak zwanej „cienkiej kapitalizacji”^a, • art. 19 ust. 4 – przewiduje sankcyjną stawkę opodatkowania w przypadku szacowania przez organ podatkowy (organ kontroli skarbowej) dochodów i nie przedłożenia przez podatnika dokumentacji cen transferowych, • art. 24a – dotyczy opodatkowania dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej „CFC”^b, • art. 27 – nakłada obowiązek składania deklaracji „CIT-TP”^c.
Ustawa o PIT	<ul style="list-style-type: none"> • art. 25 – reguluje kwestie szacowania dochodów, konstytuuje na gruncie PIT zasadę ceny rynkowej (arm's length principle), • art. 25a – obowiązek dokumentacyjny w zakresie cen transferowych, • art. 30d – przewiduje sankcyjną stawkę opodatkowania w przypadku szacowania przez organ podatkowy (organ kontroli skarbowej) dochodów i nie przedłożenia przez podatnika dokumentacji cen transferowych, • art. 30f – dotyczy opodatkowania dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej „CFC”^b, • art. 45 ust. 1a – nakłada obowiązek składania deklaracji „PIT-TP”^d.
Rozporządzenia w sprawie cen transferowych	<p>Rozporządzenia wykonawcze normujące kwestie:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sposobu i trybu szacowania dochodów, • eliminacji podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych, • załącznik nr 1 stanowi przykładowy katalog usług o niskiej wartości dodanej, • załącznik nr 2 zawiera przykładowy katalog wydatków akcjonariusza.
Rozporządzenia w sprawie dokumentacji cen transferowych	<p>Rozporządzenia doprecyzowują jakie informacje powinny znaleźć się w dokumentacji cen transferowych, przygotowywanej zgodnie z nowymi wymogami obowiązującymi dla lat podatkowych rozpoczętych po 31 grudnia 2016 roku. Rozporządzenia wskazują jakie informacje powinny znaleźć się w dokumentacji cen transferowych przygotowywanej za lata podatkowe rozpoczęte po 31 grudnia 2016 r. Wymagane elementy dotyczą zarówno dokumentacji lokalnej (tzw. Local File)^e, jak i dokumentacji grupowej (tzw. Master File)^f.</p>
Ustawa o wymianie informacji podatkowych	<ul style="list-style-type: none"> • art. 82 – art. 88 (Dział V) – procedura automatycznej wymiany informacji podatkowych o jednostkach wchodzących w skład grupy podmiotów (raport CBC)^g

Akt prawny	Najważniejsze przepisy
Ordynacja podatkowa	<ul style="list-style-type: none"> • art. 3 pkt. 10 – definicja ceny transakcyjnej, • art. 20a – Art. 20r (Dział IIa) – procedura zawierania porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych (APA).

- a Pojęcie z zakresu prawa podatkowego dotyczące finansowania spółek zależnych przez jednostki powiązane. Polskie prawo podatkowe wprowadza limit odsetek od finansowania ze spółek powiązanych, które mogą zostać zaliczone w koszty uzyskania przychodu.
- b Zagraniczne spółki kontrolowane (ang. Controlled Foreign Company – CFC) to określenie używane w kontekście przepisów, które przewidują obowiązek uwzględniania w podstawie opodatkowania u krajowego rezydenta podatkowego (osoby fizycznej oraz podatnika podatku dochodowego od osób prawnych) dochodów uzyskiwanych przez kontrolowany podmiot zagraniczny z miejscem siedziby lub zarządu w kraju o niższym poziomie opodatkowania niż obowiązujący w państwie rezydencji tego rezydenta
- c Więcej informacji w sekcji 4.1.5
- d Więcej informacji w sekcji 4.1.5
- e Więcej informacji w sekcji 4.1.5
- f Więcej informacji w sekcji 4.1.5
- g Więcej informacji w sekcji 4.1.5

Podmioty powiązane

Zgodnie z polskimi regulacjami w zakresie cen transferowych, za podmioty powiązane uważa się (zgodnie z art. 11 ustawy o CIT/art. 25 ustawy o PIT):

- podmiot krajowy (czyli podatnik podatku dochodowego mający siedzibę (zarząd) lub miejsce zamieszkania na terytorium Polski) i zagraniczny (czyli osoba prawna albo fizyczna mająca siedzibę (zarząd) lub miejsce zamieszkania za granicą), jeżeli:
 - podmiot krajowy posiada bezpośredni lub pośredni udział w zarządzaniu lub kontroli albo kapitale¹⁴ podmiotu zagranicznego, lub
 - podmiot zagraniczny posiada bezpośredni lub pośredni udział w zarządzaniu lub kontroli albo kapitale podmiotu krajowego, lub
 - te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie pośrednio lub bezpośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i zagranicznym lub w ich kontroli, albo posiadają udział w kapitale tych podmiotów.
- dwa podmioty krajowe, jeżeli:
 - podmiot krajowy posiada bezpośredni lub pośredni udział w zarządzaniu lub kontroli albo kapitale drugiego podmiotu krajowego, lub
 - te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie pośrednio lub bezpośrednio biorą udział w zarządzaniu obydwojema podmiotami krajowymi lub w ich kontroli, albo posiadają udział w kapitale tych podmiotów.

3.1.2. Metody określania cen transferowych

Metody ustalania cen transferowych w transakcjach zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanimi zostały uregulowane w Ustawie o CIT/PIT (art. 11/art. 25), Rozporządzeniach w sprawie cen transferowych oraz Wytycznych OECD.

Art. 11 Ustawy o CIT/Art. 25 Ustawy o PIT zawiera katalog metod kalkulacji cen transferowych. Są to:

- metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej („metoda PCN”);
- metoda ceny odprzedaży;
- metoda rozsądnej marży („koszt plus”).

¹⁴ Posiadanie udziału w kapitale innego podmiotu oznacza sytuację, w której dany podmiot bezpośrednio lub pośrednio posiada w kapitale innego podmiotu udział nie mniejszy niż 25%

Jeżeli nie jest możliwe zastosowanie powyższych tradycyjnych metod, stosuje się metody zysku transakcyjnego:

- metoda marży transakcyjnej netto („metoda TNMM”);
- metoda podziału zysków.

Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej

Metoda PCN polega na porównaniu ceny stosowanej przez podatnika w badanej transakcji kontrolowanej z ceną stosowaną w porównywalnych transakcjach między podmiotami niepowiązanymi i określeniu na tej podstawie wartości rynkowej przedmiotu transakcji zawartej między podmiotami powiązanymi. Porównania takiego 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). Warunkiem zastosowania metody PCN jest bezpośrednia porównywalność przedmiotu i charakteru transakcji. W szczególności, transakcje z podmiotami niepowiązanymi stanowiące podstawę porównania powinny:

- dotyczyć produktów, usług lub innych świadczeń tego samego rodzaju;
- dotyczyć porównywalnego wolumenu/wartości;
- być zawierane w takich samych lub podobnych okolicznościach rynkowych;
- być zawierane na podobnych warunkach (obejmujących: termin i formę płatności, okres w jakim transakcja jest realizowana, terminowość realizacji transakcji, sposób zabezpieczenia transakcji, ubezpieczenie, etc.).

Metoda ceny odprzedaży

Metoda ceny odprzedaży 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 odprzedaży. Tak ustalona cena może być uważana za cenę rynkową określoną w transakcji danego podmiotu z podmiotem z nim powiązanym.

Marża ceny odprzedaży obejmuje wydatki bezpośrednie i (z wyjątkami) wydatki pośrednie, jakie poniósł dany podmiot w związku z tą transakcją, oraz odpowiednią dla tego typu transakcji stopę zysku. Jeżeli podmiot przed odprzedażą przetworzył lub w inny sposób spowodował zmianę wartości rzeczy lub usługi, zmianę tę uwzględnia się przy dokonywaniu korekty ceny. Marża ceny odprzedaży nie obejmuje wydatków stanowiących równowartość ceny przedmiotu transakcji oraz kosztów ogólnych zarządu, to jest kosztów działania jednostki jako całości oraz kosztów zarządzania tą jednostką. Marżę ceny odprzedaży 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.

Metoda rozsądnej marży („koszt plus”)

Metoda 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 ustalanych 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, to jest kosztów działania jednostki jako całości oraz kosztów zarządzania tą jednostką. W metodzie rozsądnej marży narzut zysku jest

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

Wymienione wyżej metody określania cen transferowych to tzw. tradycyjne metody transakcyjne. Zgodnie z Wytycznymi OECD tradycyjne metody transakcyjne uważa się za najbardziej bezpośredni sposób ustalania, czy warunki w stosunkach handlowych i finansowych między przedsiębiorstwami powiązаны są ustalone na zasadach rynkowych. Tradycyjne metody transakcyjne oraz metody zysku transakcyjnego mogą być co prawda stosowane w sposób równie wiarygodny, jednakże z powyższego względu bardziej pożądane są tradycyjne metody transakcyjne niż metody zysku transakcyjnego (pkt 2.3 wytycznych OECD). Istnieją również przypadki, w których uważa się, że metody zysku transakcyjnego są właściwsze niż tradycyjne metody transakcyjne. Jednakże nie jest właściwe stosowanie metody zysku transakcyjnego tylko dlatego, że dane dotyczące transakcji kontrolowanych są trudne do uzyskania lub są niekompletne (pkt 2.4 i 2.5 wytycznych OECD).

Wytyczne OECD potwierdzają więc preferencje w wyborze właściwej metody ustanowionej w art. 11 Ustawy, zgodnie z którymi metody zysku transakcyjnego stosuje się jedynie, jeżeli nie jest możliwe zastosowanie tradycyjnych metod transakcyjnych.

Metoda podziału zysków

Metoda podziału zysków polega na określeniu łącznych zysków z transakcji realizowanej przez podmioty powiązane, a następnie na ich podziale w takiej proporcji, w jakiej dokonałyby tego podmioty niezależne. Podziału tego dokonuje się za pomocą analizy rezydualnej lub analizy udziałów. Stosowanie metody podziału zysku jest rekomendowane w przypadku silnie zintegrowanych transakcji/operacji oraz w przypadku gdy wszystkie strony wnoszą do transakcji unikatowy i cenny wkład.

Metoda marży transakcyjnej netto

Metoda TNMM polega na odniesieniu marży zysku osiąganego przez podmioty powiązane do marży, jaką jeden z podmiotów uzyskuje w transakcjach z podmiotami niezależnymi lub marży osiąganego w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne. Marżę transakcyjną netto ustala się poprzez odliczenie od przychodu osiągniętego na transakcji kosztów poniesionych w celu uzyskania tego przychodu z uwzględnieniem kosztów ogólnego zarządu.

3.1.3. Dokumentacja cen transferowych

Przygotowanie dokumentacji cen transferowych jest formalno-prawnym wymogiem nałożonym przepisami podatkowymi – art. 9a Ustawy o CIT oraz art. 25a Ustawy o PIT. Dokumentacja cen transferowych zawiera opis przebiegu oraz zasady rozliczeń transakcji danego podmiotu z podmiotami powiązаныmi.

Począwszy od roku 2017 obowiązują znowelizowane przepisy regulujące kwestie obowiązku dokumentacyjnego. Zmiany te są pochodną prac prowadzonych przez OECD w ramach projektu BEPS i wprowadzają przede wszystkim trzystopniową, znormalizowaną i częściowo scentralizowaną dokumentację pomiędzy podmiotami powiązаныmi, oraz przewidują równocześnie zwolnienie z obowiązku dokumentowania transakcji dla mniejszych przedsiębiorców.

Według znowelizowanych przepisów, zakres dokumentacji uzależniony jest od przychodów/kosztów podatnika i może obejmować następujące elementy:

- Raport „Country by Country (CbC)” – sprawozdanie to pozwoli porównać w ramach grupy kapitałowej wielkość działalności w poszczególnych krajach, wykazywany tam zysk i zapłacony podatek. Dotyczy grup o przychodach skonsolidowanych powyżej 750 mln EUR.
- Dokumentacja grupowa (Master File) – to dokument przygotowywany z perspektywy grupy i zawiera ogólne informacje o jej charakterystyce i prowadzonej działalności. Dotyczy podatników, którzy w roku poprzedzającym rok podatkowy osiągnęli przychody/koszty powyżej 20 mln EUR.
- Dokumentacja lokalna (Local File) – dokumentacja dotycząca danego podatnika i zawieranych przez niego transakcji. Dotyczy podatników, którzy w roku poprzedzającym rok podatkowy osiągnęli przychody/koszty powyżej 2 mln EUR. Dokumentacja lokalna powinna zawierać, następujące elementy:
 - informacje o podatniku, w szczególności strukturę organizacyjną i zarządczą, opis przedmiotu i zakresu działalności, opis realizowanej strategii gospodarczej oraz otoczenia konkurencyjnego;
 - opis poszczególnych transakcji, w tym rodzaj i przedmiot transakcji, dane finansowe dotyczące transakcji, dane identyfikujące podmioty powiązane, analizę funkcjonalną, wskazanie metody kalkulacji cen;
 - analizę porównawczą (dotyczy podatników, którzy w roku poprzedzającym rok podatkowy osiągnęli przychody/koszty powyżej 10 mln EUR).
 - opis danych finansowych podatnika.
- Sprawozdanie CIT-TP/PIT-TP – jest nowym elementem, który jest składany razem z zeznaniem podatkowym. Wypełniając go podatnik będzie musiał wskazać transakcje z podmiotami powiązаныmi zawarte w danym roku oraz np. przeprowadzone procesy restrukturyzacyjne. Dotyczy podatników, którzy w roku podatkowym osiągnęli przychody/koszty powyżej 10 mln EUR.
- Oświadczenie o sporządzeniu kompletnej dokumentacji. Dotyczy podatników, którzy w roku poprzedzającym rok podatkowy osiągnęli przychody/koszty powyżej 2 mln EUR.

Według znowelizowanych przepisów, próg istotności transakcji (tj. próg wartości po przekroczeniu którego transakcja objęta jest obowiązkiem dokumentacyjnym) również jest uzależniony od przychodów podatnika. Poszczególne progi wynoszą:

- Dla podatników o przychodach przekraczających 2 mln EUR, lecz nie większych niż 20 mln EUR został ustalony na poziomie kwoty 50 tys. EUR, powiększonej o 5 tys. EUR za każdy 1 mln EUR przychodu powyżej 2 mln EUR;
- Dla podatników o przychodach przekraczających 20 mln EUR, lecz nie większych niż 100 mln EUR został ustalony na poziomie kwoty 140 tys. EUR powiększonej o 45.0 tys. EUR za każde 10 mln EUR przychodu powyżej 20 mln EUR;
- Dla podatników o przychodach przekraczających 100 mln EUR został ustalony na poziomie kwoty 500 tys. EUR.

Osobny próg stosuje się do umowy spółki niebędącej osobą prawną oraz umów wspólnego przedsięwzięcia i umów o podobnym charakterze – w tym przypadku próg wynosi 50 tys. EUR.

Rzetelna dokumentacja cen transferowych jest jednym z podstawowych narzędzi ograniczających ryzyko podatkowe przedsiębiorstwa w związku z cenami transferowymi. Pozwala ona na:

- ograniczenie ryzyka nałożenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w wyniku kontroli podatkowej;
- ograniczenie ryzyka nałożenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w wyniku kontroli podatkowej;
- nawet jeśli podatek byłby doszacowany, to podatek byłby liczony według standardowej stawki. Natomiast przy braku dokumentacji – podatek od doszacowanego dochodu liczony jest według stawki 50%;

- ograniczenie ryzyka nałożenia sankcji karno-skarbowych na pracowników odpowiedzialnych za sprawy finansowo – podatkowe przedsiębiorstwa.

3.1.4. Uprzednie porozumienia cenowe

Uprzednie porozumienia cenowe (z ang. *Advance Pricing Agreements* – „APA”) to inaczej formalne porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych między podatnikiem a organem podatkowym. Jest to rodzaj umowy zawieranej między podatnikiem a organem podatkowym, w której organ akceptuje wybór i sposób stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej stosowanej w relacjach podatnika i podmiotów z nim powiązanych. Porozumienie takie przybiera formę decyzji administracyjnej, organem właściwym do jego zawarcia jest szef Krajowej Administracji Skarbowej.

Z perspektywy podatników uprzednie porozumienia cenowe są najefektywniejszym narzędziem ograniczenia ryzyka nieprawidłowego ustalania cen transakcyjnych oraz zakwestionowania sposobu ich ustalania przez organy podatkowe.

Co ważne, uprzednie porozumienie cenowe to porozumienie zawierane na przyszłość. Może ono obowiązywać do pięciu lat, a po upływie tego okresu porozumienie może zostać odnowione (w uproszczonej procedurze), jeśli kluczowe jego elementy nie uległy zasadniczej zmianie.

Uprzednie porozumienia cenowe dzielą się na jedno- dwu- i wielostronne. Cechą charakterystyczną porozumień jednostronnych jest to, że procedura toczy się między podatnikiem a organem podatkowym. Porozumienia dwu- i wielostronne zawierane są przez szefa Krajowej Administracji Skarbowej z organem podatkowym właściwym dla drugiej strony transakcji (podmiotu powiązanego z podatnikiem). Po zawarciu tego porozumienia wydawana jest decyzja administracyjna dla podatnika.

Poniższa tabela zawiera podsumowanie kluczowych właściwości poszczególnych rodzajów uprzednich porozumień cenowych.

Tabela 2. Typy uprzednich porozumień cenowych¹⁵

Typ porozumienia	Cechy
Jednostronne (unilateralne)	<ul style="list-style-type: none"> • ograniczają ryzyko w odniesieniu do transakcji między podmiotami krajowymi, • brak gwarancji uniknięcia podwójnego opodatkowania w transakcjach z podmiotem zagranicznym, • postępowanie relatywnie krótkie w porównaniu do innych rodzajów APA, • podstawa prawna: Ordynacja Podatkowa, • opłata od wniosku wynosi 1% wartości transakcji objętej wnioskiem, przy czym: <ul style="list-style-type: none"> • opłata dot. podmiotów krajowych wynosi nie mniej niż 5 000 PLN i nie więcej niż 50 000 PLN, • opłata dot. podmiotu zagranicznego wynosi nie mniej niż 20 000 PLN i nie więcej niż 100 000 PLN.

15 <http://www.finanse.mf.gov.pl/cit/ceny-transferowe1/uprzednie-porozumienia-cenowe-apa>

Typ porozumienia	Cechy
Dwustronne (bilateralne)	<ul style="list-style-type: none"> ograniczają ryzyko w odniesieniu do transakcji między podmiotem krajowym oraz zagranicznym, eliminacja ryzyka podwójnego opodatkowania, postępowanie trwa dłużej – konieczność porozumienia się między dwoma państwami, podstawa prawna: Ordynacja Podatkowa oraz umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie procedury wzajemnego porozumiewania się, opłata od wniosku wynosi 1% wartości transakcji objętej wnioskiem, nie mniej niż 50 000 PLN oraz nie więcej niż 200 000 PLN.
Wielostronne (multilateralne)	<ul style="list-style-type: none"> ograniczają ryzyko w odniesieniu do transakcji między podmiotami powiązаныmi z 3 lub więcej państw, zabezpieczenie przeznaczone dla transakcji najbardziej skomplikowanych, gwarantuje bezpieczeństwo każdej ze stron, relatywnie najdłuższy czas trwania postępowania, podstawa prawna: Ordynacja Podatkowa oraz umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie procedury wzajemnego porozumiewania się, opłata od wniosku wynosi 1% wartości transakcji objętej wnioskiem, nie mniej niż 50 000 PLN oraz nie więcej niż 200 000 PLN.

W związku z działaniami zmierzającymi do uszczelnienia polskiego systemu podatkowego, jak i rosnącymi kompetencjami organów skarbowych w tym zakresie, zainteresowanie zawieraniem uprzednich porozumień cenowych stale wzrasta – co przejawia się w danych statystycznych.

Poniższa tabela przedstawia informacje na temat liczby zawartych porozumień w poszczególnych latach.

Tabela 3. Uprzednie porozumienia cenowe zawarte w poszczególnych latach¹⁶

Rok	Porozumienie jednostronne	Porozumienie dwustronne	Porozumienie wielostronne
2006	1	0	0
2007	2	0	0
2008	6	0	0
2009	2	0	0

¹⁶ <http://www.finance.mf.gov.pl/web/wp/cit/ceny-transferowe1/uprzednie-porozumienia-cenowe-apa/statystyki-apa>

Rok	Porozumienie jednostronne	Porozumienie dwustronne	Porozumienie wielostronne
2010	7	0	0
2011	2	2	0
2012	5	0	0
2013	4	0	0
2014	0	0	1
2015	5	1	0
2016	5	1	0
Łącznie	39	4	1

W kolejnej tabeli przedstawiono informacje na temat łącznej liczby zawartych porozumień oraz postępowań, które obecnie są w toku.

Tabela 4. Zawarte uprzednie porozumienia cenowe oraz postępowania w toku¹⁷

	Porozumienie jednostronne	Porozumienie dwustronne	Porozumienie wielostronne
Zawarte	39	4	1
W toku	6	13	1

¹⁷ <http://www.finance.mf.gov.pl/web/wp/cit/ceny-transferowe1/uprzednie-porozumienia-cenowe-apa/statystyki-apa>

Klauzula obejścia prawa podatkowego

Od 15 lipca 2016 r. w polskim systemie prawa podatkowego obowiązuje tzw. klauzula obejścia prawa podatkowego. Klauzula obejścia prawa podatkowego jest instytucją prawną, która uprawnia organy administracji podatkowej do kwestionowania na gruncie przepisów podatkowych prawa podatników do zawierania transakcji, które pozostają zgodne z dosłownym brzmieniem przepisów lecz są sformułowane w taki sposób, by osiągnąć efekt inny od zamierzonego przez ustawodawcę

W praktyce, klauzula obejścia prawa jest narzędziem organów podatkowych do walki z agresywnym planowaniem podatkowym (agresywną optymalizacją podatkową), czyli sposobem zawierania transakcji, których głównym celem jest obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego.

3.1.5. Sankcje związane z cenami transferowymi

Sankcje, jakie grożą podmiotowi, w związku ze stosowaniem nierynkowych cen w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi, jak również za brak wymaganej przepisami dokumentacji cen transferowych można podzielić na:

- sankcje podatkowe, oraz
- sankcje karno-skarbowe.

Sankcje podatkowe

Podatnik któremu organ podatkowy ustalił dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest zobowiązany wpłacić zaległość podatkową wraz z odsetkami należnymi za okres od momentu powstania obowiązku podatkowego.

Dodatkowo, jeżeli podatnik nie przedstawił wymaganej przepisami dokumentacji cen transferowych, do opodatkowania dodatkowego dochodu stosuje się **sankcyjną 50% stawkę podatkową** określoną w art. 19 ust. 4 ustawy o CIT lub art. 30d ustawy o PIT. Zgodnie z tymi przepisami nieprzedłożenie dokumentacji podatkowej wobec wystąpienia obowiązku jej sporządzenia skutkuje sankcją w wysokości 50% podatku od wartości różnicy pomiędzy dochodem ustalonym przez organ podatkowy a zadeklarowanym przez podatnika. Zastosowanie stawki 50% nie zwalnia osób odpowiedzialnych za sprawy finansowe i gospodarcze w spółkach lub osoby prowadzące działalność gospodarczą lub będące współnikami spółek osobowych od odpowiedzialności na podstawie przepisów Kodeksu Karnego Skarbowego¹⁸.

Sankcje karno-skarbowe

Grzywna do 120 stawek dziennych

Kodeks karny skarbowy w art. 80 § 1 stanowi, że nieprzedłożenie w terminie 7 dni od dnia żądania dokumentacji podatkowej, którą charakteryzuje się na gruncie polskiego prawa podatkowego jako informację podatkową, grozi karą grzywny do 120 stawek dziennych w przypadku, gdy po przeprowadzonym postępowaniu podatkowym powstanie dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Stawka dzienna nie może być niższa od jednej trzydziestej części najniższego miesięcznego wynagrodzenia w czasie orzekania w pierwszej instancji ani też przekraczać jej czterystu krotności.

¹⁸ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz.U. 2016 poz. 2137 ze zm.)

Grzywna do 720 stawek dziennych, kara pozbawienia wolności, albo obydwie kary łącznie

Ustawodawca przewiduje sankcje nie tylko ze względu na niewykonanie czy nieprzedstawienie wymaganej dokumentacji podatkowej, ale także za nierzetelne jej przygotowanie. Podatnik, który uchylając się od opodatkowania nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie.

3.2. Regulacje międzynarodowe

Ze względu na swoją specyfikę oraz międzynarodowy charakter, ceny transferowe stanowią temat rozważań i regulacji podejmowanych przez międzynarodowe organizacje, w szczególności OECD oraz UE.

Dynamicznie ewoluującą międzynarodowa praktyka gospodarcza wymusza tak na OECD jak i na organach Unii Europejskiej stałe prowadzenie prac zmierzających do określenia pożądanych działań przedsiębiorstw wielonarodowych w innych krajach. Rezultatami tych prac są chociażby Wytyczne OECD, współrealizowany przez OECD i Grupę „G20” program „BEPS”, poruszający problematykę erozji podstawy opodatkowania i przerzucania dochodów, czy też Rezolucja Rady i przedstawiciele rządów Państw Członkowskich dotycząca kodeksu postępowania w sprawie dokumentacji cen transferowych dla przedsiębiorstw stowarzyszonych w Unii Europejskiej.

Z racji, że większość inwestycji zagranicznych w Polsce pochodzi z krajów OECD, respektowanie Wytycznych OECD oraz innych dokumentów publikowanych przez tę organizację ma istotne znaczenie gospodarcze dla Polski. Warto również zauważyć, iż Trybunał Konstytucyjny podziela pogląd, że wykładnia prawa wewnętrznego w duchu prawa wspólnotowego może i powinna być wykorzystana jako najtańszy i najszybszy instrument realizacji obowiązku harmonizacji prawa¹⁹.

Polskie organy podatkowe, zarówno prowadząc prace legislacyjne w przedmiocie cen transferowych, jak i wykonując zadania związane z procedurą zawierania porozumień w sprawie ustalenia cen transakcyjnych (APA), czy też procedurą wzajemnego porozumiewania się (MAP), uwzględniają dorobek OECD oraz organów Unii Europejskiej.

Publikacje OECD, czy niektóre formy aktywności organów Unii Europejskiej (np. Raporty z prac UE JTPF), nie mają charakteru prawa powszechnie obowiązującego, jednak tezy i rozwiązania zawarte w dokumentach publikowanych przez OECD czy UE JTPF, powinny być traktowane przez podatników i organy podatkowe (kontrolne), jako zbiór dobrych praktyk, oraz punkt odniesienia służący do wyboru właściwego kierunku interpretacyjnego przepisów prawa podatkowego, regulujących zagadnienie cen transferowych²⁰.

W poniższej tabeli przedstawiono najważniejsze publikacje, raporty i wytyczne organizacji międzynarodowych w zakresie cen transferowych (uszeregowane pod kątem ich znaczenia na potrzeby niniejszej Ekspertyzy).

19 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 28 stycznia 2003 r. (sygnatura akt K2/02).

20 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27 kwietnia 2012 r. (sygnatura akt II FSK 2121/10), czy też wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21 października 2008 r. (sygnatura akt II GSK 421/08).

Tabela 5. Wykaz najważniejszych publikacji organizacji międzynarodowych w zakresie cen transferowych

Raport/Publikacja	Opis
Wytyczne OECD (Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych, lipiec 2017)	Wytyczne w sprawie stosowania zasady ceny rynkowej, stanowiącej międzynarodowy konsensus w odniesieniu do podatkowego traktowania zagadnienia cen transferowych. Wytyczne dotyczą m.in. dokonywanej dla celów podatkowych wyceny transgranicznych transakcji między podmiotami powiązаныmi. Dokument ten ma na celu ułatwienie władzom podatkowym zapewnienia, aby zyski przedsiębiorstw podlegające opodatkowaniu nie były sztucznie przerzucane, a podatnicy odprowadzali podatki adekwatne do rzeczywistej działalności w danym państwie. Dla podatników z kolei istotne jest, aby ograniczyć ryzyko podwójnego ekonomicznego opodatkowania. Wytyczne zawarte w tej publikacji pomagają w realizacji tych celów. Najnowsza wersja Wytycznych OECD została opublikowana w lipcu 2017 roku i uwzględnia zmiany wynikające z raportów będących rezultatem projektu BEPS.
Modelowa Konwencja OECD w sprawie podatku od majątku i dochodu (2014)	Konwencja ta dotyczy podwójnego opodatkowania prawnego, które ma szkodliwy wpływ na międzynarodową wymianę towarów i usług, transgraniczny ruch kapitału, technologii i osób. W celu uniknięcia tych przeszkód OECD wypracowało modelowe rozwiązanie stanowiące wzór dla zawieranych dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.
Raport dot. zmiany wytycznych OECD w zakresie poprawy analiz przeprowadzanych na potrzeby cen transferowych, w celu zapewnienia właściwego przypisywania dochodów (październik, 2015)	Raport będący wynikiem prac OECD/G20 w ramach projektu BEPS zawiera zmiany wytycznych OECD pozwalające na bardziej właściwe przypisywanie dochodów, czyli powiązanie tych dochodów z łańcuchem kreacji wartości dodanej w grupie podmiotów powiązanych oraz właściwego przypisania ryzyka. Dokument prezentuje również szczególne podejście m.in. wobec transakcji, których przedmiotem są wartości niematerialne, usługi o niskiej wartości dodanej czy transakcje towarowe (obróć dobrami o charakterze powszechnym).
Raport dot. dokumentacji cen transferowych i raportowania CbC (październik 2015)	W zakresie działania 13 BEPS wprowadzono katalog wymogów w zakresie dokumentacji transakcji dokonywanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi oraz wprowadzenia tzw. raportów CbC pozwalających na analizę ryzyka zaniżenia dochodu do opodatkowania w obszarze cen transakcyjnych.
Wytyczne UE JTPF dotyczące usług wewnątrzgrupowych o niskiej wartości dodanej (2011)	Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie prac Wspólnego Forum ds. Cen Transferowych w okresie od kwietnia 2009 do czerwca 2010 (COM 2011/16) zawiera wytyczne w zakresie usług świadczonych wewnątrz grup podmiotów powiązanych. W sprawozdaniu wskazano pewne parametry dotyczące rodzajów usług, które nie generują wysokiej wartości dodanej. W odniesieniu do usług tego typu można korzystać z zasugerowanego w dokumencie uproszczonego podejścia.

3.3. Przeciwdziałanie szkodliwej optymalizacji podatkowej

3.3.1. Projekt BEPS

Erozja podstawy opodatkowania i przerzucanie zysków (z ang. „*Base Erosion and Profit Shifting*”) polega na celowym działaniu podatników ukierunkowanym na pomniejszanie podstawy opodatkowania i przesuwanie dochodów do krajów o niższym opodatkowaniu lub braku opodatkowania, w celu optymalizacji podatkowej.

Zdaniem krajów OECD w ostatnich latach zjawisko BEPS ulega systematycznemu nasileniu. Staje się ono nie tylko problemem lokalnych rządów (obniżone wpływy do budżetów), ale w coraz większym stopniu problemem globalnym. Wymaga zatem opracowania i wdrożenia, na poziomie globalnym, rozwiązań gwarantujących zwiększenie transparentności, spójności i szczelności systemu podatkowego.

Z tego względu OECD (Organizacja Wspólnoty Gospodarczej i Rozwoju) podjęła decyzję o podjęciu działań, które przełożą się na praktyczne ograniczenie BEPS. Prace OECD mają na celu dostarczenie krajom potrzebnych narzędzi, które zagwarantują, że zyski zostaną opodatkowane w miejscu, gdzie są faktycznie generowane. Z drugiej strony, działania OECD obejmują także doprecyzowywanie i eliminację niejasnych przepisów międzynarodowego prawa podatkowego. Pozwoli to przedsiębiorcom na właściwe stosowanie i interpretację przepisów, a tym samym uniknięcie kosztownych sporów z organami skarbowymi.

Za symboliczny początek tego procesu można uznać rok 2013 i opublikowanie przez OECD dwóch raportów dotyczących zjawiska szkodliwego unikania opodatkowania przez przedsiębiorstwa międzynarodowe. Pierwszym z tych raportów był, opublikowany w lutym 2013 roku, raport „*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*”, w którym opisano zjawisko unikania opodatkowania i jego szkodliwy wpływ na gospodarkę globalną. Kolejnym krokiem było stworzenie planu działań w zakresie przeciwdziałania temu zjawisku. Zidentyfikowanych zostało 15 kluczowych obszarów działań, których opis i harmonogram został przedstawiony w opublikowanym w lipcu 2013 roku raporcie „*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*”.

Wśród 15 obszarów objętych pracami OECD, aż 4 dotyczyły wprost zagadnienia cen transferowych – obszary te zostały szerzej przedstawione w poniższej tabeli.

Tabela 6. Prace w ramach projektu BEPS związane z cenami transferowymi

Obszar prac planu BEPS	Opis
Działanie 8: WNiP (wartości niematerialne i prawne)	Prace obejmowały ustandaryzowanie analizy dóbr niematerialnych pod kątem cen transferowych, tym określenie definicji dóbr niematerialnych, identyfikację i charakterystykę transakcji wykorzystujących dobra niematerialne, określenie rynkowych warunków w transakcjach wykorzystujących dobra niematerialne, zagwarantowanie prawidłowej alokacji zysków z tytułu transferu i wykorzystania dóbr niematerialnych w powiązaniu z miejscem tworzenia wartości dodanej.

Obszar prac planu BEPS	Opis
Działanie 9,10: Transakcje wysokiego ryzyka	Rekomendacje dotyczą m.in.: <ul style="list-style-type: none"> • transakcji o niskiej wartości dodanej (uniknięcie typowych transferów powodujących erozję opodatkowania, w tym opłaty za zarządzanie); • dostosowania regulacji z zakresu cen transferowych w celu identyfikowania sytuacji uzasadniających reklasyfikację transakcji; • stworzenia reguł stosowania metod podziału zysków w kontekście globalnych łańcuchów wartości; • uwzględnienia w regulacjach z zakresu cen transferowych transgranicznych przepływów dóbr.
Działanie 13: Dokumentowanie rozliczeń i raportowanie	Rekomendacje dotyczą nowych, uszczegółowionych zakresów przekazywania informacji o transakcjach między powiązаныmi podatnikami. Wprowadzają m.in. pojęcia „Local file”, „Master file” oraz „CbC Report”. Przekazywane informacje mają umożliwić organom podatkowym ocenę, czy stosowane przez przedsiębiorstwa polityki cen transferowych w sposób sztuczny prowadzą do transferu zysków.

Mimo, początkowo, nieco sceptycznego (zwłaszcza w kontekście ambitnego harmonogramu prac) przyjęcia propozycji projektu BEPS przez ekspertów podatkowych, w ciągu kolejnych dwóch lat udało się opracować szereg rozwiązań, zaleceń i rekomendacji w zakresie międzynarodowego i krajowego prawa podatkowego. Główne wyniki prac zostały przedstawione w raportach opublikowanych w październiku 2015 roku. W zakresie cen transferowych rozwiązania i rekomendacje dotyczą przede wszystkim: (i) konieczności dostosowania polityk cen transferowych do substancji biznesowej oraz (ii) konieczności zwiększenia transparentności przez wprowadzanie odpowiednich standardów w zakresie dokumentacji cen transferowych. Raporty zawierają propozycje zmian w treści Wytycznych, które zostały uwzględnione w ich najnowszej edycji. Ponadto 7 czerwca 2017 podpisano w Paryżu tzw. Multilateralną Konwencję (MLI), instrument który ma umożliwiać zmianę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (UPO) bez konieczności renegocjacji i ratyfikacji poszczególnych UPO (Polska jest jednym z sygnatariuszy MLI). 29 września 2017 r. Sejm przyjął ustawę ratyfikującą MLI.

3.3.2. Podejście polskich organów skarbowych

Polskie władze skarbowe nadały kwestii cen transferowych najwyższy priorytet. Wśród działań podejmowanych na przestrzeni ostatnich lata należy wymienić:

- nowelizację przepisów w zakresie cen transferowych, w tym dokumentacji cen transferowej. Zmiany mają na celu zwiększenie transparentności rozliczeń wewnątrzgrupowych (szerzej nowe regulacje zostały opisane w sekcji 4.1);
- zaostrzenie i zintensyfikowanie kontroli w zakresie cen transferowych. Kontrole te są często prowadzone przez jednostki wyspecjalizowane w tematyce cen transferowych.

Rozliczenia między podmiotami powiązаныmi są wskazywane już od kilku lat jako jeden z kluczowych obszarów potencjalnych nadużyć i znajdują się w corocznie opracowywanych przez władze skarbowe krajo-

wych planach działań administracji podatkowej, czyli wytycznych obejmujących obszary rozliczeń podatkowych, które będą podlegały szczegółowej weryfikacji przez organy podatkowe.

Resort finansów wielokrotnie podkreślał konieczność prowadzenia wnikliwych kontroli wobec podmiotów powiązanych, a w szczególności podatników o najwyższych obrotach oraz podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego. Wskazywał przy tym na praktyki transferu dochodów za granicę w celu unikania opodatkowania, również poprzez naruszenie regulacji o cenach transferowych. W tym ostatnim zakresie szczególnego ryzyka dopatrywał się w transakcjach o charakterze niematerialnym (na przykład transakcjach usługowych czy licencyjnych), transakcjach finansowych oraz restrukturyzacji działalności.

Odzwierciedleniem wysokiego priorytetu cen transferowych na liście zadań polskich władz jest przejęcie koordynacji wszelkich działań w tym zakresie bezpośrednio przez Ministerstwo Finansów („MF”).

W tym celu w MF w 2014 roku powstał zespół ekspercki (Zespół Zadaniowy ds. Kontroli Podmiotów Powiązanych), w skład którego weszli wybrani pracownicy MF oraz UKS w Warszawie i Łodzi. Celem zespołu jest zapewnienie sprawnego i skutecznego współdziałania organów podatkowych w kwestii kontroli cen transferowych. Zespół ten odpowiada za opracowanie zasad analizy i oceny ryzyka oraz określenie strategicznych kierunków kontroli. Prowadzi szkolenia pracowników organów podatkowych w zakresie cen transferowych. Stoi również za wszelkimi zmianami przepisów w tym zakresie, w tym za opracowaniem nowych wymogów dokumentacyjnych. Ponadto od 2014 roku wybrane UKS zaczęły pełnić funkcję centrów kompetencyjnych dla obszarów, które zostały uznane za najbardziej narażone na nadużycia. UKS w Lublinie wyznaczony został jako Centrum Kompetencyjne do spraw sklepów wielkopowierzchniowych, a UKS we Wrocławiu – do spraw zakładów osób zagranicznych.

We wrześniu 2014 r. w strukturze UKS w Warszawie utworzono Centrum Kompetencyjne w zakresie cen transferowych oraz optymalizacji podatkowej, którego głównym zadaniem jest analiza i monitoring tych obszarów oraz pomoc merytoryczna i koordynacja kontroli.

Kolejne Centrum Kompetencyjne o zbliżonej roli, ale dedykowane do wsparcia urzędów skarbowych, zostało utworzone przy Izbie Skarbowej w Łodzi.²¹

Co więcej, rozbudowa kompetencji w zakresie cen transferowych odbywać się ma również we współpracy z podatnikami i niezależnymi ekspertami. 27 września 2017 r. Szef Krajowej Administracji Skarbowej poinformował o podjęciu prac organizacyjnych zmierzających do utworzenia Forum do spraw Cen Transferowych. Forum ma być platformą o charakterze opiniodawczo – doradczym służącą do dyskusji o cenach transferowych pomiędzy administracją skarbową, biznesem, światem nauki i organizacjami pozarządowymi. Ma przyjąć formę stałej platformy dyskusyjnej, zbierającej się co najmniej 2 razy w roku. Aktywnymi członkami Forum mają być głównie eksperci spoza administracji skarbowej, a wyniki prac będą ogólnodostępne dla podatników.

21 Co zmienia się w cenach transferowych? Perspektywa władz a doświadczenia przedsiębiorców w 2016 r., PwC, wrzesień 2016

3.3.3. Podejście polskich i zagranicznych organów skarbowych w stosunku do transakcji dotyczących dóbr niematerialnych

Jednym z efektów prac nad uszczelnianiem systemu podatkowego, jest identyfikacja obszarów szczególnego ryzyka, tj. transakcji i zdarzeń, które powinny być szczególnie wnikliwie analizowane w trakcie kontroli podatkowych. Do takich obszarów należą (zgodnie z rekomendacjami OECD):

- istotne transakcje z podmiotami zlokalizowanymi w rajach podatkowych,
- przeniesienie wartości niematerialnych i prawnych do podmiotu powiązanego,
- zmiana modelu działalności i restrukturyzacja,
- specyficzne rodzaje transakcji i płatności,
- strata z działalności operacyjnej,
- niskie wyniki z działalności operacyjnej,
- niska efektywna stopa opodatkowania,
- niekompletna dokumentacja lub brak dokumentacji,
- nadmierne zadłużenie.

Z powyższego wynika, iż transakcje dotyczące dóbr niematerialnych (w tym efektów prac B+R), są jednym z obszarów na które organy podatkowe będą zwracać szczególną uwagę. Na chwilę obecną, z uwagi na fakt, iż obecnie obowiązujące wytyczne i rekomendacje w zakresie analizy takich transakcji są relatywnie nowe, brak jest historycznych wyroków sądowych lub interpretacji podatkowych, które byłyby przydatne na potrzeby niniejszej Ekspertyzy.

Z komunikatów administracji skarbowej wynika jednak jasno, iż sytuacja ta powinna się zmienić w niedalekiej przyszłości.

3.3.4. Ceny transferowe a pomoc publiczna

Prowadzone prace w zakresie uszczelniania systemów podatkowych pozwoliły na identyfikację nowych obszarów, newralgicznych z punktu widzenia pomocy publicznej, potencjalnie niedozwolonej oraz podlegającej zwrotowi w celu ochrony konkurencji na unijnym wspólnym rynku. Obecnie nie budzi kontrowersji, że pomoc publiczną może stanowić każda korzyść przyznana przedsiębiorcy przez państwo, również przez rezygnację z części należnych dochodów, na przykład w formie zwolnień podatkowych.

W wytycznych z 3 czerwca 2016 r. Komisja Europejska wskazała, że pomimo, iż podatki bezpośrednie należą do wyłącznej kompetencji państw członkowskich Unii Europejskiej, przepisy podatkowe państw członkowskich oraz interpretacje podatkowe wydawane na gruncie podatku od osób prawnych muszą być zgodne z unijnymi zasadami pomocy publicznej.

Co do zasady więc akt prawny, który różnicuje sytuację podatników – przedsiębiorców znajdujących się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej, może stanowić pomoc publiczną. Również interpretacja podatkowa zatwierdzająca metodę szacowania cen transferowych w transakcjach wewnątrzgrupowych na warunkach odmiennych niż w transakcjach między podmiotami niezależnymi, tj. nienależącymi do grupy kapitałowej może stanowić pomoc publiczną.

Komisja Europejska w celu zwiększenia świadomości, jakie środki mogą potencjalnie stanowić pomoc publiczną opublikowała 16 maja 2016 r. Komunikat w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE

(dalej jako: „Komunikat”). W odniesieniu do interpretacji podatkowych Komisja zwróciła uwagę, że wydanie interpretacji podatkowej może stanowić udzielenie niedozwolonej pomocy publicznej w sytuacji, w której:

- interpretacja została wydana z naruszeniem krajowego prawa podatkowego, co doprowadziło do zaniechanego opodatkowania;
- uzyskanie interpretacji nie jest możliwe w przypadku wszystkich przedsiębiorstw w podobnej sytuacji prawnej i faktycznej;
- administracja podatkowa stosuje korzystniejsze zasady opodatkowania wobec adresata interpretacji niż wobec innych przedsiębiorstw znajdujących się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej.

Badanie wystąpienia pomocy publicznej w odniesieniu do konkretnej interpretacji lub systemu podatkowego państwa członkowskiego (przykładowo, podatku od sprzedaży detalicznej) opiera się na trzech etapach.

W pierwszej kolejności, Komisja Europejska dokonuje identyfikacji systemu odniesienia, w stosunku do którego ocenia się selektywność danego środka. System odniesienia stanowić może, przykładowo, krajowy system podatku od osób prawnych. Następnie Komisja ocenia, czy dany środek (przykładowo, konkretna ustawa podatkowa) stanowi odstępstwo od przyjętego systemu odniesienia przez wprowadzenie zróżnicowania przedsiębiorców. Wreszcie, następuje ocena, czy dany środek stanowiący odstępstwo od przyjętego systemu odniesienia może zostać uznany za nieselektywny (niebędący pomocą publiczną) jako uzasadniony ze względu na charakter lub ogólną strukturę systemu odniesienia (przykładowo, unikanie podwójnego opodatkowania).

Spośród decyzji Komisji Europejskiej wydanych w ostatnim czasie, do najszerzej komentowanych należą decyzje dotyczące korzyści podatkowych przyznanych spółkom z międzynarodowych grup kapitałowych, pokroju Fiat, Starbucks²², czy Apple.²³

Decyzje te dotyczą również transakcji dotyczących dóbr niematerialnych np. opłat licencyjnych czy przyznawaniu ulg podatkowych w związku z prowadzonymi pracami B+R.

22 Komunikat Komisji Europejskiej nr IP/15/5880

23 Komunikat Komisji Europejskiej nr IP/17/3702

4. Wyniki projektów B+R z perspektywy cen transferowych

W niniejszym rozdziale przedstawiono kluczowe aspekty analizy wyników prac B+R z perspektywy cen transferowych. Wyniki projektów B+R, będące przedmiotem Ekspertyzy, na potrzeby cen transferowych należy traktować jako szeroko rozumiane dobra niematerialne. W konsekwencji, na potrzeby niniejszej Ekspertyzy, przeanalizowane zostały:

- polskie i międzynarodowe regulacje i wytyczne w zakresie podatkowych aspektów dóbr niematerialnych (w wnioski i zalecenia będące rezultatem projektu BEPS);
- praktyka polskich i zagranicznych organów podatkowych w zakresie transferu i wykorzystania dóbr niematerialnych przez przedsiębiorstwa międzynarodowe.

Na wstępie należy nadmienić, iż weryfikacja rynkowego charakteru transakcji z wykorzystaniem dóbr niematerialnych, zawsze budziła sporo kontrowersji teoretycznych oraz trudności praktycznych. Było to spowodowane, w szczególności, następującymi czynnikami:

- brak precyzyjnej definicji dóbr niematerialnych na potrzeby cen transferowych;
- unikatowy charakter wielu dóbr niematerialnych (co jest szczególnie charakterystyczne dla wyników projektów B+R);
- trudność z jednoznacznym określeniem podmiotów uprawnionych do uzyskiwania korzyści z wykorzystania dóbr niematerialnych;
- istniejące w wielu krajach ulgi związane z wykorzystaniem i tworzeniem dóbr niematerialnych, które mogą tworzyć zachętę do stosowania mechanizmów optymalizacji podatkowej.

Z powyższych względów problematyka dóbr niematerialnych została uznana za jeden z kluczowych obszarów prac w ramach projektu BEPS (działanie nr 8). Opublikowany w 2015 roku raport OECD dotyczący wartości niematerialnych i prawnych stanowi najbardziej kompleksowe zalecenia i wytyczne w tym zakresie.

W kolejnych częściach niniejszego rozdziału przedstawiamy informacje dotyczące:

- identyfikacji podstawowych kategorii dóbr niematerialnych na potrzeby cen transferowych;
- określenia podmiotów, które są uprawnione do otrzymywania ekonomicznych korzyści z tytułu dóbr niematerialnych;
- identyfikacji typów transakcji, w których wykorzystywane mogą być dobra niematerialne; oraz
- określenia wartości rynkowej dóbr niematerialnych.

4.1. Definicja dóbr niematerialnych

Jak wspomniano na wstępie, pierwszą z szeregu trudności w zakresie analizy dóbr niematerialnych na potrzeby cen transferowych jest trudność w jednoznacznym zdefiniowaniu tego pojęcia. Ze względu na specyfikę i unikatowy charakter dóbr niematerialnych trudno było o przygotowanie takiej ich definicji, która umożliwiłaby jednoznaczne określenie zamkniętego katalogu typów dóbr niematerialnych.

Należy mieć na względzie, iż w przypadku zbyt wąskiego definiowania pojęcia dóbr niematerialnych pojawia się ryzyko, iż podatnicy lub organy podatkowe, będą stały na stanowisku, iż pewne rodzaje aktywów nie mieszczą się w określonej definicji dóbr niematerialnych, przez co mogą być transferowane pomiędzy podmiotami powiązаныmi bez odpowiedniego wynagrodzenia. Z kolei w przypadku zbyt szerokiego zdefiniowania analizowanego pojęcia, mogłoby się okazać, iż będą podejmowane próby określenia wynagrodzenia w transakcjach, w przypadku których oczywistym jest, że takie wynagrodzenie nie zostałoby zastosowane w realiach rynkowych.

W związku z powyższym, na potrzeby cen transferowych, przyjęto następującą definicję dóbr niematerialnych:

„[dobro niematerialne to] coś co nie jest ani aktywem materialnym, ani też finansowym, co może przedmiotem własności lub kontroli na użytek działalności biznesowej, i czego wykorzystanie lub transfer byłby związany z odpowiednim wynagrodzeniem, gdyby miał miejsce w porównywalnych okolicznościach pomiędzy podmiotami niepowiązаныmi”²⁴

Intencją tak sformułowanej definicji jest odejście od wszelkich definicji prawnych lub księgowych, zamiast tego nacisk położono na analizę postępowania racjonalnie działających niezależnych podmiotów w porównywalnych warunkach. Innymi słowy, z punktu widzenia cen transferowych nie jest istotne, czy dany element aktywów spełnia prawną czy księgową definicję wartości niematerialnej i prawnych, ani też czy jest objęty prawną ochroną – kluczowe jest natomiast znalezienie odpowiedzi na pytanie, czy transfer lub wykorzystanie takiego aktywa w transakcji pomiędzy podmiotami niepowiązаныmi, wiązałby się z określonym wynagrodzeniem.

W powyższym kontekście nasuwa się pytanie, czy z perspektywy cen transferowych zakres dóbr niematerialnych mogących potencjalnie być rezultatem prac B+R można utożsamiać z zakresem, który zwyczajowo przyjmuje się na potrzeby analizy kwestii związanych z komercjalizacją wyników prac B+R (patrz rozdział 3.3.).

W tym celu, w poniższej tabeli omówiono przykładowe rodzaje dóbr niematerialnych wskazanych w raportach OECD oraz dokonano oceny istotności poszczególnych kategorii dóbr niematerialnych na potrzeby niniejszej Ekspertyzy.

Dodatkowym pojęciem używanym w nomenklaturze cen transferowych jest pojęcie „unikatowych i wartościowych” dóbr niematerialnych. Dobra takie mogą obejmować wszystkie typy dóbr niematerialnych wskazanych w powyższej tabeli, jednak ich cechami charakterystycznymi są:

- brak porównywalności do innych dóbr niematerialnych stosowanych w transakcjach na rynku;
- wysokie korzyści oczekiwane z ich wykorzystania w przyszłości.

Z uwagi na specyfikę projektów realizowanych przez beneficjentów projektów finansowanych przez NCBR, należy przyjąć, iż wiele wyników projektów B+R może być uznanych za unikatowe i wartościowe dobra niematerialne.

²⁴ Wytyczne OECD, par. 6.6

Tabela 7. Podstawowe typy dóbr niematerialnych

Typ dóbr niematerialnych	Opis	Specyfika	Ocena poziomu istotności
Patenty	Instrument prawny, który daje wyłączone prawo jego posiadaczowi do wykorzystywania określonego wynalazku przez określony czas na określonym terytorium. Patenty mogą odnosić się zarówno do obiektów materialnych, jak i do procesów.	Patenty są zazwyczaj wynikiem kosztownych projektów B+R będących obciążonych dużym ryzykiem. Może się jednak zdarzyć, że cenne patenty będą także rezultatem drobnych, niskobudżetowych projektów B+R. Właściciele patentu zwyczajowo starają się uzyskać zwrot na swojej inwestycji poprzez: (i) sprzedaż produktów wytworzonych z wykorzystaniem opatentowanej technologii, (ii) udzielenie licencji do korzystania z patentu lub (iii) sprzedaż z samego patentu.	Wysoka. Wyniki prac B+R, które mogą podlegać ochronie patentowej to m.in. modele, wzory użytkowe, wzory przemysłowe, topografie układu scalonego, prototypy produktu, substancje chemiczne czy technologia produkcji.
Know-how Tajemnica handlowa	Poufne informacje lub wiedza, które wspierają lub poprawiają działalność biznesową danego podmiotu – jednak nie są objęte prawną ochroną taką jak patent czy zarejestrowany znak towarowy.	Know-how oraz tajemnica handlowa składa się z publicznie niedostępnych materiałów i informacji dotyczących specyfiki gospodarczej, handlowej oraz naukowej. Wartość tych dóbr niematerialnych często zależy od zdolności danego podmiotu do ochrony poufnego ich charakteru.	Wysoka. Wszelkie wyniki prac B+R mogą być częścią know-how oraz tajemnicy handlowej przedsiębiorstwa.
Znaki towarowe, nazwy handlowe i marki	Unikatowe nazwy, symbole, logotypy, znaki graficzne, które są wykorzystywane aby wyróżnić dany produkt lub usługę od konkurencji.	Są one zazwyczaj przedmiotem formalnej rejestracji, aby ograniczyć ryzyko wykorzystywania podobnych znaków przez konkurencję w celu upodobnienia produktu lub usługi. Marka jest często utożsamiana z pojęciem znaku towarowego lub nazwy handlowej, niemniej jednak należy zwrócić uwagę, iż na markę często składa się de facto pewien zestaw wartości niematerialnych takich jak znak towarowy/nazwa handlowa, ale również relacje z klientami, reputacja, wartość firmy.	Niska. Znak towarowy, nazwy handlowe czy marki, co do zasady nie są rezultatami prac B+R. Mogą jednak zdarzyć się projekty, w których np. na skutek działań promocyjnych podejmowanych w trakcie projektów znak towarowy lub marka beneficjenta zyska na wartości.

<p>Prawa wynikające z koncesji i pozwoleń</p>	<p>Mogą obejmować np. koncesje i pozwolenia na eksplorowanie określonych surowców naturalnych, dostarczanie określonych usług i dóbr publicznych, lub na prowadzenie określonej działalności biznesowej.</p>	<p>Prawa wynikające z koncesji i pozwoleń mogą mieć istotny wpływ na działalność gospodarczą danego podmiotu. Nie należy ich mylić z formalnymi wymogami rejestracyjnymi, niezbędnymi do rozpoczęcia działalności gospodarczej.</p>	<p>Średni. Same prawa wynikające z koncesji i pozwoleń nie są bezpośrednimi rezultatami prac B+R, natomiast mogą być uzyskane na potrzeby realizacji projektu lub wdrożenia jego wyników.</p>
<p>Licencje oraz inne ograniczone prawa do dóbr niematerialnych</p>	<p>Licencje na korzystanie z określonych dóbr niematerialnych.</p>	<p>Jest to w pewnym sensie „pochodne” dobro niematerialne – fakt posiadania licencji na korzystanie z dobra niematerialnego, jest osobnym dobrem niematerialnym.</p>	<p>Wysoki. Licencja na wykorzystywanie dóbr niematerialnych stanowi pośredni rezultat projektu B+R.</p>
<p>Wartość firmy oraz tzw. „ongoing concern”</p>	<p>Wartość związana z działaniami operacyjnymi podmiotu lub jego zintegrowanej części</p>	<p>Są to pojęcia szczególnie istotne w kontekście tzw. restrukturyzacji biznesowej. Dotyczy to, w szczególności sytuacji gdy w ramach grupy podmiotów powiązanych dochodzi do transgranicznego przeniesienia określonych funkcji czy aktywów, wpływających na potencjał do generowania zysku (np. przeniesienie działalności produkcyjnej).</p>	<p>Średni. Zwiększenie wartości związanej z działaniami operacyjnymi przedsiębiorstwa może nie być formalnie określonym rezultatem projektu. Należy jednak pamiętać, że w toku prac B+R dochodzi do rozwoju kompetencji (zespołu) badawczo – rozwojowego, który potencjalnie też może być przedmiotem transferu pomiędzy podmiotami zagranicznymi</p>
<p>Aktywa marketingowe</p>	<p>Działania marketingowe, które wspomagają komercyjne wykorzystanie określonego produktu oraz usługi.</p>	<p>Aktywa marketingowe mogą też obejmować relacje z potencjalnymi klientami.</p>	<p>Niski. Aktywa marketingowe nie są rezultatem prac B+R, jednak pomogą powstać w związku z działaniami promocyjnymi podejmowanymi w trakcie realizacji projektu.</p>

4.2. Podmioty uprawnione do korzyści wynikających z wykorzystania dóbr niematerialnych

Określając krąg podmiotów, które będą uprawnione do otrzymywania wynagrodzenia za tytułu wykorzystania dóbr niematerialnych, należy pamiętać, iż z perspektywy cen transferowych sam fakt, iż dany podmiot z grupy jest prawnym właścicielem dóbr niematerialnych nie przesądza o jego prawie do wynagrodzenia z tytułu wykorzystywania danego dobra. Prawo do otrzymywania takiego wynagrodzenia powinny mieć natomiast podmioty, które angażują się w kreujące wartość działania (oraz ponoszą związane z nimi ryzyka) dotyczące:

- wytworzenia;
- dalszego rozwoju;
- utrzymania;
- ochrony; oraz
- wykorzystywania danego dobra niematerialnego.

Takie podejście ma na celu ograniczenie sytuacji, w których prawo do określonych dóbr niematerialnych (np. do technologii będącej rezultatem prac B+R) jest przenoszone do jurysdykcji, w których obowiązują niższe stawki podatkowe lub jest możliwość skorzystania z różnego rodzaju ulg technologicznych. Zgodnie z obecnie obowiązującymi regulacjami, jeżeli właściciel prawny danego dobra niematerialnego nie wykonuje żadnych istotnych funkcji, nie ponosi żadnych istotnych ryzyk oraz nie angażuje żadnych istotnych aktywów, lecz występuje jedynie w charakterze podmiotu posiadającego określony tytuł prawny, to nie będzie on uprawniony do czerpania korzyści z wykorzystania danego dobra niematerialnego, ponad rynkowy poziom wynagrodzenia odpowiedniego dla funkcji administracyjnych.

Kolejnym aspektem, który należy uwzględnić identyfikując podmioty, które będą uprawnione do otrzymywania wynagrodzenia w związku z wykorzystaniem wartości niematerialnych i prawnych jest relatywna istotność poszczególnych funkcji związanych z wykorzystaniem dóbr niematerialnych. Należy zauważyć, że w każdym konkretnym przypadku może ona być inna. W przypadku niektórych dóbr niematerialnych istotna może okazać się możliwość ich dalszego rozwoju, w innym przypadku ochrona poufności informacji związanych z danym dobrem niematerialnym może być kluczowa. Takie podejście niesie za sobą określone konsekwencje dla wyceny dóbr niematerialnych będących rezultatem projektów B+R. W przypadku ich transferu pomiędzy podmiotami powiązаныmi będzie trzeba bowiem uwzględnić nie tylko to, który podmiot zaangażowany był w wytworzenie danego dobra (czyli, który podmiot realizował projekt), lecz również który podmiot lub podmioty będą pełnił pozostałe kluczowe funkcje odnośnie danego dobra niematerialnego.

Analizując kwestie prawa do otrzymania korzyści związanych z wykorzystaniem danego dobra niematerialnego, należy pamiętać, iż korzystanie z dóbr niematerialnych, zwłaszcza w odniesieniu do wyników prac B+R, wiąże się z niepewnością co do skali korzyści, które zostaną uzyskane z danego wdrożenia. W praktyce, bardzo rzadko mamy do czynienia z sytuacją, w której prognozowane korzyści wynikające z wykorzystywania dóbr niematerialnych są równie korzyściom faktycznym. Wynika to przede wszystkim z niepewności związanej z działalnością gospodarczą, jak również z niedoskonałością prognoz finansowych. W takiej sytuacji rodzi się pytanie, który podmiot powinien ponosić ryzyko, jak również otrzymywać dodatkowe korzyści związane z różnicami pomiędzy prognozowanymi oraz oczekiwanymi korzyściami. Zgodnie z obecnie obowiązującą praktyką przyjmuje się, że takie różnice powinny być w największej mierze absorbowane przez podmiot, który w największym stopniu tworzy wartość dodaną.

Tabela 8. Rodzaje transakcji z wykorzystaniem dóbr niematerialnych

Rodzaj transakcji	Opis	Przykład dla projektów B+R
Transakcje obejmujące transfer dóbr niematerialnych oraz prac do tych dóbr		
Transfer dóbr niematerialnych lub praw do nich	Podstawowy typ transakcji z wykorzystaniem dóbr niematerialnych. Taki transfer może obejmować, pełen zakres praw (np. sprzedaż dóbr niematerialnych lub udzielenie wieczystej i wyłącznej licencji) lub jedynie ograniczony zakres praw (np. poprzez udzielenie licencji jedynie na wybrany obszar, określony czas lub z pewnymi ograniczeniami w zakresie wykorzystania, ulepszeń itp.). W przypadku tego rodzaju transakcji kluczową kwestią jest poprawna identyfikacja dóbr niematerialnych oraz praw do nich, które są przedmiotem transferu, jak również zakresu ograniczeń w ich stosowaniu. Inną kluczową kwestią, jest określenie praw podmiotu nabywającego prawa do określonych wartości niematerialnych co do dokonywania ulepszeń.	Sprzedaż rezultatów projektów B+R Udzielenie ograniczonej lub nieograniczonej licencji do korzystania z określonych wyników prac B+R
Transfer kombinacji dóbr niematerialnych	Poszczególne dobra niematerialne mogą być transferowane indywidualnie lub w połączeniu z innymi dobrami niematerialnymi. W tym drugim przypadku pojawiają się dwie kwestie, które należy uwzględnić w analizie. Po pierwsze, w niektórych przypadkach należy zauważyć, że część dóbr niematerialnych może okazać się bardziej wartościowa, w przypadku gdy jest wykorzystywana w kombinacji z innymi, niż gdy jest wykorzystywana indywidualnie. W takim przypadku konieczna jest zatem szczegółowa analiza natury występujących powiązań ekonomicznych i prawnych występujących pomiędzy dobrami. Typowym przykładem takiej sytuacji są produkty farmaceutyczne, w przypadku których często dochodzi do współwystępowania trzech powiązanych ze sobą dóbr niematerialnych, tj.: (i) substancji czynnej (chromionej patentem), (ii) pozwolenie na wprowadzanie danego produktu na określony rynek (pozwolenie wydawane przez odpowiednie organy Państwowe) oraz (iii) znak towarowy. Kombinacja tych trzech wartości niematerialnych może okazać się bardzo wartościowa, podczas gdy każdy z tych czynników analizowany osobno może mieć znacznie niższą wartość. Praktyczną konsekwencją w takiej sytuacji jest konieczność określenia właściciela każdego z analizowanych dóbr niematerialnych oraz określenia relatywnego wkładu każdej ze stron w tworzenie wartości dodanej. Kolejną kwestią jest zapewnienie, że każde dobro niematerialne zostało zidentyfikowane – jest to szczególnie istotne w sytuacji, gdy poszczególne dobra niematerialne są tak od siebie zależne, że praktycznie niemożliwy jest ich transfer osobno. Przykładem może być udzielenie licencji na wykorzystanie znaku towarowego, co jest często nierozzerwanie związane z udostępnieniem korzyści wynikających z reputacji firmy etc.	Transfer kilku dóbr niematerialnych wytworzonych w ramach projektu B+R, ściśle ze sobą związanych (np. prototyp i know-how w zakresie produkcji) Transfer kilku dóbr niematerialnych, z których nie wszystkie są rezultatem prac B+R (np. innowacyjna technologia oraz reputacja firmy).

Rodzaj transakcji	Opis	Przykład dla projektów B+R
<p>Transfer dóbr niematerialnych oraz praw do nich w połączeniu z innymi transakcjami biznesowymi</p>	<p>Dotyczy sytuacji, gdy dobra niematerialne lub prawa do nich transferowane są łącznie z aktywami trwałymi lub usługami. Przykładem takich transakcji jest np. umowa franczyzowa, w której jedna ze stron udostępnia drugiej określona kombinację dóbr niematerialnych (znak towarowy oraz know-how) w połączeniu ze świadczeniem usług. Innym przykładem może być transfer praw do oprogramowania łączeni z usługami wsparcia technicznego oraz aktualizacjami.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Transfer technologii oraz świadczenie usług B+R, celem jej dalszego ulepszenia. • Transfer praw do innowacyjnego produktu i świadczenie usług marketingowych.
<p>Restrukturyzacja działalności biznesowej</p>	<p>Proces restrukturyzacji działalności podmiotów powiązanych wiąże się z realokacją pełniących funkcji, angażowanych aktywów oraz ponoszonych ryzyk, a co za tym idzie zysku osiąganego przez podmioty biorące udział w restrukturyzacji. Zgodnie z regulacjami w zakresie cen transferowych, relokacja istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów czy ryzyk, może wiązać się z koniecznością wypłaty wynagrodzenia na rzecz poszczególnych podmiotów zaangażowanych w proces restrukturyzacji.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Przeniesienie produkcji urządzeń będących wynikiem prac B+R do innego podmiotu w ramach grupy. • Przeniesienie działu B+R (który powstał na potrzeby realizacji projektu) do innego kraju.
<p>Transakcje z wykorzystaniem dóbr niematerialnych w połączeniu ze sprzedażą produktów lub świadczeniem usług</p>		
<p>Sprzedaż produktów/swiadczenie usług</p>	<p>W tym przypadku, formalnie nie ma transferu dóbr niematerialnych. Zamiast tego jeden podmiot powiązany, świadczy na rzecz drugiego podmiotu powiązanego usługi lub produkuje towary, wykorzystując wartości niematerialne i prawne. W tym przypadku ważne jest uwzględnienie w cenie usług lub towarów, faktu że do ich powstania przyczyniają się określone dobra niematerialne – dzięki czemu wartość takich towarów i usług powinna być relatywnie wyższa, w porównaniu do standardowych produktów i usług.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Sprzedaż produktów wytworzonych przy wykorzystaniu opatentowanej technologii; • Świadczenie usług B+R, przy wykorzystaniu odpowiedniego know-how.
<p>Umowy spółki, umowy wspólnego przedsięwzięcia</p>	<p>W tym przypadku, podmioty powiązane zawierac mogą umowę spółki, umowę wspólnego przedsięwzięcia lub inne umowy o podobnym charakterze, zgodnie z którymi strony wnoszą do transakcji określone dobra niematerialne. Z perspektywy cen transferowych, konieczne jest aby podział zysku wynikający z takich umów, był odpowiedni do „wkładów”, wnoszonych przez każdą ze stron.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Zawarcie umowy wspólnego przedsięwzięcia, w ramach której wykorzystywana będzie określona technologia.

4.3. Transakcje z wykorzystaniem dóbr niematerialnych

Kolejnym aspektem, który należy uwzględnić analizując transfer lub wdrożenie rezultatów prac B+R z perspektywy cen transferowych jest określenie rodzajów transakcji zawieranych przez podmioty powiązane z wykorzystaniem dóbr niematerialnych.

Co do zasady, można wyróżnić dwie kategorie takich transakcji:

- transakcje obejmujące transfer dóbr niematerialnych oraz praw do tych dóbr;
- transakcje z wykorzystaniem dóbr niematerialnych w połączeniu ze sprzedażą produktów lub świadczeniem usług.

W przypadku obu kategorii transakcji, istnieje ryzyko narzucenia warunków transakcji odbiegających od rynkowych. W kolejnej tabeli przedstawiono bardziej szczegółowe informacje na temat poszczególnych rodzajów transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi, w których wykorzystywane są dobra niematerialne.

4.4. Określenie rynkowej wartości dóbr niematerialnych

Analiza cen transferowych, mająca na celu określenie rynkowych warunków, w danym typie transakcji opiera się na przeprowadzeniu tzw. analizy porównawczej. Analiza porównawcza polega na określeniu warunków, które zostały by zaakceptowane przez niezależne podmioty, w porównywalnej sytuacji. Analiza taka powinna zostać przeprowadzona z perspektywy każdej ze stron biorących udział w transakcji, oraz uwzględnić wszystkie opcje realistycznie dostępne dla poszczególnych podmiotów.

W odniesieniu do dóbr niematerialnych, szczególnie dóbr o unikatowym charakterze, przeprowadzenie analizy porównawczej może napotkać szereg praktycznych trudności, związanych głównie z brakiem dostępności odpowiednich danych porównawczych.

Z tego względu nie jest możliwe wskazanie jednej metody określania cen transferowych, która byłaby odpowiednia dla wyceny każdej transakcji dotyczącej dóbr niematerialnych. Niemniej jednak, Wytyczne OECD wskazują kilka metod, które mogą zostać wykorzystane do określenia rynkowej wartości dóbr niematerialnych. Poniższa tabela przedstawia opis poszczególnych metod, wraz ze wskazaniem zalet i wad każdej z nich.

Należy pamiętać, iż metody wskazane powyżej nie są jedynymi, które mogą być wykorzystane dla określenia rynkowej wartości dóbr niematerialnych (choć w praktyce, zarówno polskiej, jak i zagranicznej, są one najczęściej używane). Warto jednak podkreślić, iż nie zaleca się określania wartości rynkowej dóbr niematerialnych na podstawie kosztów ich wytworzenia.

Tabela 9. Metody określania rynkowej wartości dóbr niematerialnych

Metoda	Opis	Zalety	Wady
Metoda Porównawczej Ceny Niekontrolowanej	Metoda PCN polega na porównaniu ceny stosowanej przez podatnika w badanej transakcji kontrolowanej z ceną stosowaną w porównywalnych transakcjach między podmiotami niepowiązаныmi i określeniu na tej podstawie wartości rynkowej przedmiotu transakcji zawartej między podmiotami powiązаныmi. Więcej szczegółów w sekcji 4.1.3.	Co do zasady, najbardziej preferowana i najbardziej bezpośrednia metoda określenia wartości rynkowej dóbr niematerialnych.	W praktyce może być trudna do zastosowania, ze względu na brak możliwości zidentyfikowania porównywalnych dóbr niematerialnych biorąc pod uwagę takie cechy jak: wyłączność praw i związane z tym ewentualnie uprawnienie dalszego ich sublicencjonowania, zasięg geograficzny praw i ewentualne ograniczenia eksportowe, czas trwania ochrony bądź czas ich faktycznej użyteczności, możliwość wprowadzania zmian i ulepszeń, konieczność ponoszenia dodatkowych kosztów.
Metoda podziału zysku	Metoda podziału zysków polega na określeniu łącznych zysków z transakcji realizowanej przez podmioty powiązane, a następnie na ich podziale w takiej proporcji, w jakiej dokonałyby tego podmioty niezależne. Więcej szczegółów w sekcji 4.1.3.	Metoda ta może być stosowana dla szerokiego spektrum transakcji dotyczących dóbr niematerialnych. Metoda ta pozwala na uzależnienia wynagrodzenia każdej ze stron transakcji od kreowanej wartości dodanej.	Metoda podziału zysku jest najbardziej subiektywną metodą, spośród dostępnych metod określenia cen transferowych. Dlatego też należy szczególną uwagę poświęcić, możliwie obiektywnemu określeniu relatywnego wkładu każdej ze stron w tworzenie wartości dodanej.
Wyceny	Określenie ceny wartości niematerialnych i prawnych na podstawie niezależnej wyceny (np. poprzez zastosowanie metod dochodowych).	W obliczu braku danych porównawczych, alternatywa może okazać się zastosowanie określonych technik wyceny. Można wymienić tu, w szczególności dochodowe metody wyceny wykorzystujące zdyskontowaną wartość przyszłych przepływów pieniężnych z tytułu korzystania zdanego dobra.	Poprawność wyceny z zastosowaniem tego typu metod jest w dużej mierze zależna od poprawności przyjętych założeń i prognoz.

Elastyczne klauzule umowne	Umowne uzależnienie ceny w transakcji realizowanej z wykorzystaniem dóbr niematerialnych od faktycznych zysków realizowanych na danej transakcji.	W przypadku braku danych porównawczych, jak również dużej niepewności co do oszacowania przyszłych korzyści związanych z danym dobrem niematerialnym, możliwe jest zawarcie kontraktów terminowych, klauzul umożliwiających zmianę cen czy też zastrzeżenie prawa do renegocjacji jego postanowień.	Niektórzy eksperci z obszaru cen transferowych podważają stosowanie na szeroką skalę tego typu klauzul umownych, gdyż ich zdaniem nie są one powszechnie stosowane przez podmioty niepowiązane.
----------------------------	---	---	---

5. Wnioski i rekomendacje

Niniejszy rozdział zawiera wnioski i rekomendacje z dokonanej analizy transferu oraz wdrażania rezultatów projektów B+R z perspektywy cen transferowych. W szczególności, w niniejszym rozdziale przedstawiono:

- ocenę obecnego stanu prawnego, wytycznych oraz zaleceń w obszarze cen transferowych – ze szczególnym uwzględnieniem transakcji z wykorzystaniem dóbr niematerialnych;
- identyfikację najważniejszych ryzyk w zakresie cen transferowych, związanych z wdrażaniem oraz transferem rezultatów prac B+R;
- rekomendacje w zakresie sposobów ograniczenia zidentyfikowanych ryzyk.

5.1. Ocena efektywności obecnie obowiązujących regulacji w zakresie cen transferowych

W ramach niniejszej Ekspertyzy (rozdziały 4 oraz 5) przedstawiono informacje na temat międzynarodowych oraz krajowych regulacji w zakresie cen transferowych, praktyki organów podatkowych, jak również dostępnych zasad i wytycznych dotyczących analizy dóbr niematerialnych (wyników prac B+R) pod kątem cen transferowych.

Należy stwierdzić, iż obecnie obowiązujące regulacje prawne w zakresie cen transferowych dostarczają szeregu kompleksowych narzędzi, które z jednej strony pozwalają ograniczyć ryzyko zawierania transakcji na warunkach nierynkowych, a z drugiej pozwalają na skuteczną identyfikację i zwalczanie takiego procederu.

Pozytywnie należy ocenić dokonane w ostatnich latach zmiany w obszarze podatków międzynarodowych oraz cen transferowych wprowadzone w ramach projektu BEPS oraz, będące ich konsekwencją, zmiany w polskim prawie podatkowym. Dokonane na przestrzeni ostatnich lat zmiany można rozpatrywać w kategorii pewnej rewolucji, która pozwoliła na znaczące uszczelnienie systemów podatkowych, dostosowanie krajowych oraz międzynarodowych regulacji w zakresie cen transferowych do specyfiki gospodarki globalnej i działalności koncernów międzynarodowych, a administrację podatkową wyposażyła w szereg skutecznych narzędzi do przeciwdziałania unikaniu opodatkowania.

W kontekście przedmiotu niniejszej Ekspertyzy, na szczególne podkreślenie zasługują następujące kwestie:

- Zalecenia i wytyczne będące rezultatem prac w ramach projektu BEPS, jednoznacznie wskazują, iż kluczowa dla prawidłowego określenia rynkowego poziomu cen jest analiza tzw. substancji biznesowej danej transakcji – tzn. rzeczywistego wkładu każdej ze stron transakcji w kreowanie wartości dodanej. Mniejszą wagę należy natomiast przykładać do formalnych zapisów w umowach pomiędzy podmiotami powiązаныmi, jak również do samego tytułu prawnego określonych aktywów. Przedmiotowe zalecenia i wytyczne są stosowane przez polskie organy podatkowe. W praktyce ogranicza to możliwość tworzenia sztucznych struktur, w których własność do określonych aktywów (np. rezultatów prac B+R) jest przenoszona do jurysdykcji o preferencyjnych stawkach podatkowych, wyłącznie w celach optymalizacji podatkowej.
- Szczególnie istotne dla zapewnienia szczelności systemów podatkowych jest zapewnienie odpowiedniej transparentności rozliczeń pomiędzy podmiotami powiązаныmi. W tym celu opracowano nowe zalecenia dotyczące dokumentacji podatkowej dla transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami po-

wiązanymi. Zgodnie z nowymi wytycznymi dokumentacja nie powinna ograniczać się do samego opisu danej transakcji, ale także przedstawiać jej kontekst biznesowy. W przypadku dużych podatników, dokumentacja powinna też zawierać opis działalności grupy podmiotów powiązanych oraz stosowanych ramach grupy polityk cen transferowych (w szczególności w zakresie dóbr niematerialnych), a największe grupy kapitałowe powinny również raportować informacje o poziomie dochodu oraz podatkach płaconych w poszczególnych krajach.

- Powyższe zalecenia zostały uwzględnione w najnowszej edycji Wytycznych OECD, które chociaż formalnie nie są źródłem prawa, to stanowią powszechnie przyjęty zbiór dobrych praktyk w zakresie analizy cen transferowych. Do Wytycznych OECD chętnie odwołują się zarówno podatnicy, jak i polskie organy podatkowe.
- W celu przyspieszenia implementacji powyższych zaleceń, opracowano MLI – instrument który ma umożliwiać zmianę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania bez konieczności renegotjacji i ratyfikacji każdej z nich (Polska jest jednym z sygnatariuszy MLI).

Powyższe zalecenia i wytyczne zostały zaaplikowane na gruncie polskiego prawa podatkowego. W szczególności, wprowadzona w październiku 2015 r. nowelizacja ustawy CIT oraz PIT, zaimplementowała zalecenia w zakresie dokumentacji cen transferowych, a także jasno określiła terminy jej sporządzenia. Co ważne, zgodnie ze znowelizowanymi przepisami na podatniku spoczywa obowiązek wykazania w dokumentacji rynkowego charakteru transakcji.

W ślad, za nowelizacją przepisów, zmianie uległo również postępowanie organów podatkowych. Polskie władze skarbowe nadały cenom transferowym najwyższy priorytet – wskazując je jako jeden ze sposobów na przeprowadzenie szkodliwej optymalizacji podatkowej²⁵. Przeprowadzono analizę transakcji najczęściej wykorzystywanych do nieuzasadnionego transferowania zysku pomiędzy krajami. Transakcje te są obiektem szczególnego zainteresowania organów podatkowych. Co ważne, z jeden z takich obszarów uznano transakcje związane z wykorzystaniem dóbr niematerialnych.

W konsekwencji w ostatnim czasie obserwuje się zaostrzenie i zintensyfikowanie kontroli w zakresie cen transferowych – kontrolujący sprawdzają, czy podatnicy nie zawyżają kosztów lub nie zaniżają przychodów poprzez stosowanie nierynkowych cen z podmiotami powiązanymi. Zgodnie z informacjami opublikowanymi przez Puls Biznesu w dniu 9 lutego 2017 roku, w wyniku kontroli przeprowadzonych w 2016 roku dochody podatników zostały skorygowane o kwotę 657,4 mln PLN, zaś straty zmniejszone o 458,6 mln PLN.

Co ważne, cały czas trwają prace nad dalszym uszczelnianiem systemu podatkowego – zarówno na forum OECD (pojawiają się kolejne komentarze oraz praktyczne wskazówki w analizie cen transferowych – w tym także w odniesieniu do dóbr niematerialnych), jak i na szczeblu krajowym (przygotowywane są kolejne zmiany w ustawach podatkowych, zaś organy skarbowe wydają komunikaty ostrzegające przed stosowaniem struktur optymalizacyjnych).

Jak widać, powyżej wskazane czynniki istotnie przyczyniają się do wzrostu świadomości podatników w zakresie cen transferowych, jak również pozwalają skuteczniej działać organom podatkowym.

25 Komunikat MF z dnia 18 grudnia 2015 r. http://www.finanse.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/komunikaty/-/asset_publisher/6Wwm/content/id/5216917

Nie oznacza to jednak, że ryzyko związane z wykorzystaniem cen transferowych do szkodliwej optymalizacji podatkowej zostało całkowicie wyeliminowane. Różne aspekty działalności gospodarczej w wymiarze międzynarodowym są na tyle złożone, że nawet najbardziej kompleksowe regulacje nie będą w stanie wyeliminować przedmiotowego ryzyka. Co więcej, ze względu na złożony charakter transakcji dotyczących dóbr niematerialnych obszar ten pozostaje źródłem wielu kontrowersji w zakresie poprawnego stosowania mechanizmów cen transferowych.

Reasumując, zmiany w regulacjach w zakresie cen transferowych dokonane na przestrzeni ostatnich lat, w tym zmiany w polskim prawie należy ocenić pozytywnie i stwierdzić, że mają one realne przełożenie na uszczelnienie systemu podatkowego i ograniczenie ryzyka związanego z nieuzasadnionym transferem korzyści związanych z wynikami prac B+R. Jednocześnie jednak, tego typu transakcje zawsze będą obciążone określonym poziomem ryzyka w zakresie cen transferowych.

5.2. Identyfikacja ryzyk związanych z transferem lub wdrażaniem wyników prac B+R

Transfer lub wdrażanie wyników prac B+R na warunkach odbiegających od rynkowych może mieć negatywne konsekwencje zarówno dla polskich podmiotów, będących beneficjentami projektów, jak i dla NCBR oraz Skarbu Państwa.

Beneficjenci, którzy transferują lub wdrażają wyniki prac B+R, ponoszą ryzyka na kilku płaszczyznach, w szczególności:

- ryzyko braku zysków związanych z wykorzystaniem wyników B+R;
- ograniczenie potencjału do dalszego rozwoju – w przypadku transferu wyników prac B+R bez odpowiedniego wynagrodzenia, beneficjent traci możliwość (i) wykorzystania danych rezultatów prac B+R w celu dalszego rozwoju lub (ii) pozyskania środków finansowych na dalsze inwestycje;
- ryzyko nałożenia sankcji podatkowych oraz karno-skarbowych w rezultacie nie przestrzegania przepisów o cenach transferowych.

W przypadku NCBR, najistotniejsze ryzyka związane są z realizacją jego misji oraz zadań. Utrata przez beneficjenta przysługujących mu korzyści z tytułu wykorzystania wyników prac B+R, wpływa negatywnie na realizację zadań NCBR jako jednostki która ma wspierać polskie przedsiębiorstwa w rozwijaniu ich zdolności do tworzenia i wykorzystywania rozwiązań opartych na wynikach badań naukowych w celu nadania impulsu rozwojowego gospodarce i z korzyścią dla społeczeństwa.

W perspektywie Skarbu Państwa, konsekwencje nierynkowego transferu lub wdrażania rezultatów prac B+R wiążą się przede wszystkim z mniejszymi wpływami do budżetu, gdyż zyski z tytułu wykorzystania rezultatów prac B+R zostaną przeniesione poza Polskę.

Co ważne, ryzyka w zakresie cen transferowych mogą zmaterializować się w przypadku każdej kategorii transakcji z wykorzystaniem dóbr niematerialnych (zgodnie z podsumowaniem przedstawionym w poniższej tabeli).

Jak już wskazano, obowiązujące regulacje w zakresie cen transferowych mają realne przełożenie na uszczelnienie systemu podatkowego i ograniczenie ryzyka związanego z nieuzasadnionym transferem korzyści związanych z wynikami prac B+R.

W konsekwencji, w celu ograniczenia ryzyka związanego z transferem lub wykorzystaniem wyników prac B+R, należy się skupić na optymalnym i efektywnym wykorzystaniu dostępnych narzędzi i środków. Można to osiągnąć podejmując działania w trzech obszarach:

- edukowanie/zwiększenie świadomości beneficjentów oraz innych uczestników projektów (np. pracownicy NCBR) w kwestiach dotyczących cen transferowych;
- zapewnienie jak największej transparentności działań związanych z transferem wyników prac B+R, lub zawieraniem transakcji, w których takie wyniki są wykorzystywane; oraz
- w uzasadnionych przypadkach (np. w przypadku dużych projektów) – nałożenie na beneficjentów dodatkowych obowiązków związanych z potwierdzeniem rynkowej wyceny wyników prac B+R.

Tabela 10. Materializacja ryzyka w zakresie cen transferowych w przypadku poszczególnych kategorii transakcji z wykorzystaniem dóbr niematerialnych

Typ transakcji	Przypadki materializacji ryzyka	Czynniki wpływające na poziom ryzyka
Transfer dóbr niematerialnych lub praw do nich	Transfer wyników prac B+R przy braku wynagrodzenia lub zaniżonym wynagrodzeniu w celu uzyskania korzyści podatkowych (np. możliwość skorzystania z preferencyjnych stawek podatkowych lub ulg na działalność B+R). Transfer wyników prac B+R przy braku wynagrodzenia lub zaniżonym wynagrodzeniu z powodu nieprawidłowej wyceny rynkowej wartości danego dobra niematerialnego. Brak uwzględnienia w analizie pewnych dóbr niematerialnych wytworzonych w trakcie realizacji projektu B+R.	Czynniki ograniczające ryzyko: regulacje i wytyczne w zakresie cen transferowych dotyczące dóbr niematerialnych oraz transparentności coraz większe skoncentrowanie władz skarbowych na kwestiach cen transferowych. Czynniki zwiększające ryzyko: trudności w określeniu rynkowej wartości dóbr niematerialnych.
Transfer kombinacji dóbr niematerialnych	Przypadki jak dla transferu dóbr niematerialnych lub praw do nich. Transfer wyników prac B+R przy braku wynagrodzenia lub zaniżonym wynagrodzeniu z powodu nieprawidłowego określenia elementów składowych kombinacji dóbr niematerialnych oraz występujących synergii.	Jak dla transferu dóbr niematerialnych lub praw do nich.

Typ transakcji	Przypadki materializacji ryzyka	Czynniki wpływające na poziom ryzyka
<p>Transfer dóbr niematerialnych oraz praw do nich w połączeniu z innymi transakcjami biznesowymi</p>	<p>Przypadki jak dla transferu dóbr niematerialnych lub praw do nich. Transfer wyników prac B+R przy braku wynagrodzenia lub zaniżonym wynagrodzeniu z powodu nieprawidłowego określenia wynagrodzenia w innych transakcjach biznesowych (np. brak wynagrodzenia za usługi pomocy technicznej świadczonej wraz z udzieleniem licencji na oprogramowanie opracowane w ramach projektu),</p>	<p>Jak dla transferu dóbr niematerialnych lub praw do nich.</p>
<p>Restrukturyzacja działalności biznesowej</p>	<p>Przeniesienie istotnych funkcji lub aktywów, które powstały w trakcie projektu B+R (np. dział badawczo – rozwojowy, park maszynowy, działalność produkcyjna) przy braku wynagrodzenia lub zaniżonym wynagrodzeniu w celu uzyskania korzyści podatkowych. Przeniesienie istotnych funkcji lub aktywów, które powstały w trakcie projektu B+R) przy braku wynagrodzenia lub zaniżonym wynagrodzeniu z powodu nieodpowiedniej wyceny takiego transferu.</p>	<p>Czynniki ograniczające ryzyko: regulacje i wytyczne w zakresie cen transferowych dotyczące restrukturyzacji biznesowej oraz transparentności; coraz większe skoncentrowanie władz skarbowych na kwestiach cen transferowych. Czynniki zwiększające ryzyko: złożony charakter procesów restrukturyzacyjnych.</p>
<p>Sprzedaż produktów/ świadczenie usług</p>	<p>Transfer korzyści wynikających z użytkowania wyników prac B+R, bez formalnego przeniesienia praw do nich. Sprzedaż produktów/usług wytworzonych przy wykorzystaniu innowacyjnej technologii, po zaniżonych cenach (ustalonych jak dla produktów, które zostały wytworzone przy użyciu ogólnodostępnej wiedzy i know-how). Następnie podmiot powiązany, który kupuje taki produkt/usługę, sprzedaje je dalej, ale już po cenach rynkowych – realizując tym samym korzyści związane z wykorzystaniem efektów prac B+R.</p>	<p>Czynniki ograniczające ryzyko: regulacje i wytyczne w zakresie dostosowania cen transferowych do substancji biznesowej transakcji coraz większe skoncentrowanie władz skarbowych na kwestiach cen transferowych. Czynniki zwiększające ryzyko: trudność w przyporządkowaniu niektórych rezultatów prac B+R do konkretnego produktu lub usługi.</p>
<p>Umowy spółki, umowy wspólnego przedsięwzięcia</p>	<p>Transfer korzyści wynikających z użytkowania wyników prac B+R, poprzez zawarcie umów spółki lub umowy wspólnego przedsięwzięcia, w których podział zysku nie jest zgodny z wartością dodaną (powstałą na skutek wykorzystania rezultatów prac B+R) wnoszoną przez strony.</p>	

Bibliografia

1. Akty prawne

a) Polskie akty prawne

- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 roku o Narodowym Centrum Badań i Rozwoju (Dz.U. 2017, poz. 1447 t.j.);
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2017, poz. 201 t.j.);
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2016 poz 1888 ze zm.);
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2016 poz 2032 ze zm.);
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 roku sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób fizycznych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. 2014 poz. 1186 t.j.);
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 roku sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób fizycznych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób fizycznych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. 2014 poz. 1176 t.j.);
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 września 2017 r. w sprawie informacji zawartych w dokumentacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. 2017 poz. 1753);
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 września 2017 r. w sprawie informacji zawartych w dokumentacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. 2017 poz. 1752);
- Ustawa z dnia 9 marca 2017 r o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. 2017 poz. 648);
- Ustawa o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014–2020 (Dz.U. 2014 poz. 1146);

b) Rozporządzenia UE

- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 z dnia 17 grudnia 2013 roku ustanawiające wspólne przepisy dotyczące EFRR, EFS, FS, EFRROW oraz EFMiR;
- Rozporządzenie Wykonawcze Komisji (UE) nr 821/2014 z dnia 28 lipca 2014 roku ustanawiające zasady stosowania rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013.

2. Wytyczne i zalecenia w zakresie cen transferowych

- Wytyczne OECD (Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych, lipiec 2017);
- Modelowa Konwencja OECD w sprawie podatku od majątku i dochodu (2014);
- Raport dot. zmiany wytycznych OECD w zakresie poprawy analiz przeprowadzanych na potrzeby cen transferowych, w celu zapewnienia właściwego przypisywania dochodów (październik, 2015);
- Raport dot. dokumentacji cen transferowych i raportowania CbC (październik 2015);
- Wytyczne UE JTPF dotyczące usług wewnątrzgrupowych o niskiej wartości dodanej (2011);
- Raport „Addressing Base Erosion and Profit Shifting”, OECD, luty 2013;

- Raport „Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, OECD, lipiec 2013;
- Projekt Wytycznych OECD w zakresie skomplikowanych do wyceny wartości niematerialnych i prawnych (2017).

3. Pozostałe

- Bakker A., Intangibles: a Legal, Accounting and Tax Perspectives, [w:] W. Nykiel, A. Zalasinski (eds.), Tax Aspects of Research and Development within the European Union, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.
- Zalecenie Komisji z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie zarządzania własnością intelektualną w ramach działań związanych z transferem wiedzy oraz kodeks postępowania dla uczelni wyższych i innych publicznych instytucji badawczych);
- Co zmienia się w cenach transferowych? Perspektywa władz a doświadczenia przedsiębiorców w 2016 r., PwC, wrzesień 2016
- Hirshleifer, J., (1956), On the Economics of transfer pricing, The Journal of Business, vol. 29, no. 3, The University of Chicago Press

4. Strony internetowe

- www.ncbr.gov.pl
- <http://www.finanze.mf.gov.pl/cit/ceny-transferowe1>
- <http://www.oecd.org/>
- <http://www.internationaltaxreview.com/>

Załącznik 1

W poniższej tabeli przedstawiono chronologię rozwoju polskich regulacji w zakresie cen transferowych.

Tabela 11. Ceny transferowe w Polsce – chronologia²⁶

Data	Opis
1 stycznia 1993 r.	Wchodzi w życie ustawa o CIT – w art. 11 ustawy o CIT wprowadzono przepisy o możliwości szacowania dochodów w przypadku istnienia związków gospodarczych.
1 stycznia 1994 r.	Wchodzi życie modyfikacja art. 11 ustawy o CIT – wprowadzono możliwość szacowania dochodów o przypadku powiązań o charakterze rodzinnym (wraz z definicją), kapitałowym, majątkowym lub wynikające ze stosunku pracy. Dodatkowo wprowadzono przepis, iż wysokość cen może być określana podstawie przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości w dniu wykonania świadczenia.
1 stycznia 1995 r.	Wchodzi w życie modyfikacja art. 11 ustawy o CIT – wprowadzono definicję powiązań kapitałowych na poziomie 5% praw głosu.
1 stycznia 1996 r.	Wchodzi w życie modyfikacja art. ustawy o 11 CIT – wprowadzono wyłączenie szacowania w przypadku świadczeń między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową.
1 stycznia 1997 r.	Wchodzi w życie modyfikacja art. 11 ustawy o CIT – wprowadzone modyfikacje mają na celu dopasowanie polskich przepisów do rozwiązań przyjętych w Wytycznych OECD, w szczególności dotyczy do definicji powiązań oraz możliwych do zastosowanie metod szacowania dochodów podmiotów powiązanych, a także wprowadzenie delegacji ustawowej do stworzenia rozporządzenia Ministra Finansów do opracowania procedury szacowania dochodów w oparciu o Wytyczne OECD.
6 listopada 1997 r.	Wchodzi w życie Rozporządzenie w sprawie cen transferowych (jako przepisy wykonawcze do art. ustawy o 11 CIT), w szczególności sposób zastosowania metod szacowania oraz określenie kryteriów porównywalności transakcji.
1 stycznia 1999 r.	Wchodzi w życie modyfikacja art. 11 ustawy o CIT – zmiana definicji powiązań. Wchodzi w życie art. 16 ust. 1 pkt 60 i pkt 61 ustawy o CIT – wprowadzający regulacje dotyczące tak zwanej „cienkiej kapitalizacji”
1 stycznia 2001 r.	Wchodzi w życie nowy art. 9a Ustawy o CIT – wprowadzono obowiązek sporządzania dokumentacji przez podmioty powiązane oraz przez podmioty krajowe dokonujące transakcji lub płatności do podmiotów mających siedzibę w rajach podatkowych – jednocześnie wprowadzono delegację ustawową do sporządzenia przez Ministra Finansów w rozporządzeniu listy tzw. rajów podatkowych. Wchodzi w życie rozporządzenie Ministra Finansów definiujące listę rajów podatkowych (jako przepisy wykonawcze do art. 9a ustawy o CIT).

26 <http://www.finance.mf.gov.pl/web/wp/cit/ceny-transferowe1/akty-prawne>

Data	Opis
1 stycznia 2002 r.	Wchodzi w życie modyfikacja art. 11 ustawy o CIT – wprowadzono rozszerzenie definicji związku gospodarczego o kwestię zawarcie spółki handlowej.
1 stycznia 2004 r.	Wchodzi w życie modyfikacja art. 11 ustawy o CIT – wprowadzono ujednoczenie przepisów w zakresie powiązań krajowych i zagranicznych oraz zlikwidowano pojęcie związków gospodarczych.
1 stycznia 2006 r.	Wchodzą w życie przepisy działu IIA Ordynacji Podatkowej – wprowadzono procedury zawierania uprzednich porozumień cenowych. Wchodzi w życie modyfikacja art. 11 ustawy o CIT – w związku z wprowadzeniem procedury uprzednich porozumień cenowych wprowadzono do art. 11 ustawy o CIT przepis, iż w przypadku wydania przez właściwy organ podatkowy, na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej, decyzji o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi, w zakresie określonym w tej decyzji stosuje się metodę w niej wskazaną.
1 stycznia 2007 r.	Wchodzi w życie modyfikacja art. 11 ustawy o CIT – wprowadzono możliwość szacowania dochodów w przypadku transakcji/płatności podmiotów krajowych z podmiotami mającymi siedzibę w rajach podatkowych oraz wprowadzono możliwość szacowania dochodów zagranicznego zakładu w Polsce należącego do firmy zagranicznej. Wchodzi w życie modyfikacja art. 9a ustawy o CIT – wprowadzono obowiązek dokumentacyjny dotyczącego dochodów zagranicznego zakładu w Polsce należącego do firmy zagranicznej.
1 stycznia 2009 r.	Zmodyfikowano Rozporządzenie w sprawie cen transferowych – rozdział 7 dotyczący procedury wzajemnego porozumiewania się (MAP).
8 maja 2013 r.	Wchodzi w życie modyfikacja rozporządzenia do art. 9a ustawy o CIT – zmiana (aktualizacja) listy rajów podatkowych zdefiniowanych w Rozporządzeniu Ministra Finansów do art. 9a ustawy o CIT.
18 lipca 2013 r.	Wchodzi w życie zmiana Rozporządzenia w sprawie cen transferowych – wprowadzono implementację Wytycznych OECD dotyczących porównywalności transakcji i restrukturyzacji działalności oraz implementację wytycznych UE w zakresie usług o niskiej wartości dodanej.
1 stycznia 2015 r.	Wchodzi w życie modyfikacja art. ustawy o 11 CIT – wprowadzono następujące zmiany: rozszerzenie możliwości szacowania dochodów o zakład zagraniczny polskiego podatnika, objęcie możliwością szacowanie transakcje ze spółkami osobowymi, wyłączenie z możliwości szacowania dochodów grupy producentów rolnych oraz grupy producentów owoców i warzyw. wprowadzono możliwość dokonania korekty krajowej.
1 stycznia 2015 r	Wchodzi w życie modyfikacja art. 9a ustawy o CIT- wprowadzono zmiany dotyczące obowiązku dokumentacyjnego dla podmiotów powiązanych: objęcie obowiązkiem dokumentacyjnym transakcji ze spółkami osobowymi, wyłączenie z obowiązku dokumentacyjnego grup producentów rolnych oraz grup producentów owoców i warzyw. Wchodzi w życie art. 24a ustawy o CIT, który normuje opodatkowanie dochodów kontrolowanych spółek zagranicznych (CFC) Wchodzi w życie nowelizacja przepisów art. 16 ust. 1 pkt 60 i pkt 61 ustawy o CIT, dotyczących „cienkiej kapitalizacji”

Data	Opis
19 maja 2015 r.	Wchodzi w życie modyfikacja rozporządzenia do art. 9a ustawy o CIT – zmiana (aktualizacja) listy rajów podatkowych zdefiniowanych w Rozporządzeniu Ministra Finansów do art. 9a ustawy o CIT.
1 stycznia 2016 r.	Wchodzi w życie modyfikacja działu IIA Ordynacji podatkowej – wprowadzenie zmian dotyczących procedury zawierania uprzednich porozumień cenowych (APA). Wchodzi w życie modyfikacja art. 27 ustawy o CIT – wprowadzono obowiązek składania deklaracji CBC – jako obowiązek dokumentacyjny spółek matek mających siedzibę w Polsce.
1 stycznia 2017 r.	Wchodzą w życie wprowadzone w 2015 r. zmiany do przepisów art. 9a, 11 i 27 ustawy CIT dotyczące dostosowania obowiązku dokumentacyjnego dla podmiotów powiązanych do rozwiązań przedstawionych w Wytycznych OECD – w szczególności dotyczą elementów dokumentacji specyficznych dla kraju (local file), dla całego przedsiębiorstwa wielonarodowego (master file) oraz analizy ryzyka (formularz analizy ryzyka).
2 października 2017 r.	Wchodzi w życie rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie dokumentacji cen transferowych.

