



Data: 7.04.2021

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

KONTROLE CEN TRANSFEROWYCH – SĄDY STAJĄ PO STRONIE PODATNIKÓW

Analiza porównawcza cen transferowych stanowi istotny element ich dokumentacji. W jej wyniku podatnik ustala przedział cenowy, który w analogicznej transakcji niekontrolowanej stosowałyby podmioty niepowiązane. Kwestią sporną pozostaje sytuacja, w której wynik finansowy osiągany przez podmiot powiązany w transakcji kontrolowanej odbiega od przedziału rynkowego ustalonego w benchmarku.

Stosowanie benchmarku przez podmioty powiązane jest istotnym elementem dokumentacji cen transferowych i to tym elementem, który szczególnie interesują organy podatkowe. Organy te w trakcie kontroli często kwestionują rynkowy charakter takich transakcji i w efekcie dokonują oszacowania dochodów podatnika. Analogiczne sprawy stały się przedmiotem dwóch niedawnych rozstrzygnięć wojewódzkich sądów administracyjnych.

NIERYNKOWY CHARAKTER TRANSAKCJI

W sprawie toczącej się przed WSA w Warszawie (III SA/Wa 698/20) stroną jest spółka produkcyjna wchodząca w skład międzynarodowej grupy kapitałowej wyspecjalizowanej w produkcji opakowań dla branży kosmetycznej. Spółka dysponowała przygotowaną przez siebie dokumentacją cen transferowych. Realizowana przez nią marża z transakcji była niższa od wyników podmiotów wyselekcjonowanych w benchmarku i nie odpowiadała zagregowanemu przedziałowi międzykwartylowemu. Zobowiązania i należności spółki dotyczyły w dominującej części podmiotów powiązanych. W wyniku przeprowadzonej w spółce kontroli, organ uznał sposób ustalenia cen transferowych za nieprawidłowy, efektem czego miało być zaniżenie przychodów i zawyżenie kosztów przez spółkę. Zdaniem organu podatkowego II instancji najistotniejszym mankamentem przedłożonej przez stronę dokumentacji cen transferowych był brak porównywalności wewnętrznej i zewnętrznej przedłożonych danych o realizowanej marży na produktach. Jako metodę określenia ceny produktów sprzedanych do powiązanej spółki działającej na terenie Belgii, polska spółka przyjęła kwotę równą cenom produktów sprzedawanych przez belgijską spółkę powiązaną do jej klientów końcowych, pomniejszoną o procentowy rabat w wysokości 8 proc.

Organy podatkowe uznały, że ten sposób ustalenia ceny transferowej nie uwzględnia bazy kosztowej polskiej spółki oraz pełnionych przez nią funkcji i ponoszonych przez nią ryzyk, efektem czego jest ponoszenie zysku tylko przez spółkę belgijską.

Spółka podnosiła w postępowaniu sądowo-administracyjnym, że znajduje się w początkowej fazie rozwoju, w której naturalne jest ponoszenie strat. W związku z tym niewłaściwe jest porównywanie jej do podmiotów istniejących od dawna, o ugruntowanej pozycji na rynku. Rentowność rosła systematycznie z roku na rok (w latach 2013-2015 aż 10-krotnie) i planowo miała w ciągu kilku lat przekroczyć próg rentowności. Ponadto belgijski kontrahent również nie osiągał zysku na sprzedaży wyrobów do klienta końcowego.

Sąd przychylił się częściowo do argumentacji strony i uchylił zaskarżaną decyzję. W uzasadnieniu sąd podkreślił, że organ podatkowy, dokonując oszacowania dochodu powinien udowodnić nie tylko odstępstwo transakcji od zasad rynkowych, ale też wykorzystanie powiązania do transferu zysków do innej jurysdykcji podatkowej. Szacowanie pierwotne

dokonane przez organ powinno, co do zasady doprowadzić do ustalenia poziomu ceny transakcyjnej, który byłby zastosowany w razie braku powiązań, a nie poziomu ceny gwarantującego przynajmniej minimalną dochodowość. Sąd zgodził się ze spółką, że nierynkowy charakter transakcji może stanowić przejaw strategii gospodarczej realizowanej przez spółkę, której elementem było w tym przypadku systematyczne zwiększanie rentowności. Zdaniem sądu, gdyby cena wyrobów oferowanych klientom końcowym była nierynkowa to nikt by tych wyrobów nie kupił.

GOSPODARCZA RACJONALNOŚĆ

W sprawie toczącej się przed WSA w Szczecinie (I SA/Sz 604/20) stroną jest spółka handlowa, odpowiedzialna za dystrybucję opakowań metalowych, nabywanych uprzednio od powiązanego podmiotu z siedzibą w Szwajcarii. Podatnik dysponował własnym benchmarkiem, jego wynik finansowy na transakcji mieścił się w przedziale międzykwartylowym osiągniętym przez podmioty niepowiązane.

Przygotowując analizę porównawczą, spółka zastosowała metodę marży transakcyjnej netto, wykorzystując dane finansowe pochodzące ze sprawozdań finansowych wytypowanych podmiotów. Organ podczas kontroli zakwestionował rzetelność sporządzonej analizy porównawczej (wykluczył z puli część zaakceptowanych spółek ze względu na m.in. niepasujące funkcje, produkty, czy występujące powiązania) i sporządził własny benchmark, na podstawie którego oszacował, że wysokość marży stosowanej przez spółkę jest zbyt niska w stosunku do realiów rynkowych.

Spółka również zdecydowała się bronić swoich interesów w sądzie. WSA w Szczecinie uchylił zaskarżoną decyzję. W ocenie sądu, przy wykorzystaniu metody porównawczej nieporozumieniem jest poszukiwanie idealnie porównywalnych transakcji dokonywanych przez podmioty niepowiązane, podkreślono, że można co najwyżej mówić o podobnych transakcjach w podobnych sytuacjach. Organy nie udowodniły, że przedmiotowa transakcja i jej warunki, zawarte pomiędzy podmiotami powiązanymi były nieracjonalne z gospodarczego punktu widzenia. Zdaniem sądu, gospodarczą racjonalność transakcji należy oceniać przez pryzmat korzyści, jaką może uzyskać z transakcji określony podmiot, ale nie w odniesieniu do ogólnych wskaźników finansowych porównywalnych podmiotów obejmujących całość ich działalności, obliczanych na podstawie danych z publicznie dostępnych sprawozdań finansowych.

Sąd przychylił się do argumentacji podatnika, który podnosił, że na niską wartość marży stosowanej w przedmiotowej transakcji ma wpływ przynależność spółki do grupy kapitałowej i w związku z tym inny (niż występujący u w pełni niezależnych podmiotów) rozkład pełnionych funkcji, angażowanych aktywów i ponoszonych ryzyk. Czynnikiem uzasadniającym niższą wartość marży były, m.in. ograniczenie ryzyka, pewność dostaw, brak odpowiedzialności za wady towaru, pewność wynagrodzenia, otrzymanie gotowej bazy odbiorców, brak odpowiedzialności za transport, brak konieczności negocjacji z kontrahentami zagranicznymi i magazynowania towaru. Sąd jasno podkreślił, że na organie podatkowym spoczywa konieczność udowodnienia, że zróżnicowanie warunków cenowych miało jedynie na celu uchylanie się od opodatkowania i nie wynikało z przesłanek gospodarczych.

PRZEDZIAŁ RYNKOWY TO NIE WSZYSTKO

Zdaniem sądów w tych dwóch konkretnych sprawach, sam fakt, że wynik finansowy osiągnięty przez podatnika na transakcji kontrolowanej wychodzi poza przedział ustalony w analizie porównawczej, nie stanowi wystarczającej przesłanki do automatycznego uznania całej transakcji za nierynkową. Organ podatkowy, chcąc dokonać doszacowania, musi wziąć pod uwagę dodatkowe okoliczności, jak i udowodnić, że zróżnicowanie warunków cenowych miało jedynie na celu uchylanie się od opodatkowania i nie wynikało z przesłanek gospodarczych.

Orzeczenia te, mimo że dotyczą indywidualnych stanów faktycznych w oparciu o nieaktualny już stan prawny, mogą stanowić wskazówkę dla podatników przy ustalaniu cen transferowych. Tak długo, jak narzucone warunki transakcji kontrolowanej są racjonalne gospodarczo, nie zachodzi przesłanka do automatycznego uznania ich za nierynkowe, nawet jeśli rezultat finansowy transakcji różni się od przedziału międzykwartylowego ustalonego w analizie porównawczej. Organ podczas kontroli musi każdorazowo udowodnić, że głównym powodem ustalenia ceny transferowej jest uchylanie się od opodatkowania.

Autor – Łukasz Kluczka jest konsultantem podatkowym [w gliwickim oddziale Rödl & Partner.](#)