

**Aleksandra Sulik**

Politechnika Śląska

## **DOKUMENTACJA CEN TRANSFEROWYCH A STRATEGIE PRZEDSIĘBIORSTW**

### **1. Znaczenie pojęcia „strategia” w kontekście cen transferowych**

Pod pojęciem „strategia” rozumie się szeroki program wytyczania i osiągania celów organizacji [5, s. 266]. Proces formułowania strategii obejmuje określenie celów strategicznych i przygotowanie planu strategicznego, którego realizacja poprzez odpowiednie działania składa się na proces wdrażania strategii.

Pojęcie „strategia” można odnieść do cen transferowych<sup>1</sup> w dwojaki sposób. Z jednej strony oczywiste jest, że ceny transferowe decydują o kosztach i przychodach poszczególnych jednostek powiązanych<sup>2</sup>, a także o podatkach wpływających na ostateczną wielkość zysku netto. Wiadomo również, że maksymalizacja zysku przy zachowaniu płynności jest operacyjnym celem przedsiębiorstwa. Jego osiągnięcie wpływa na maksymalizację rynkowej wartości przedsiębiorstwa uważaną za cel strategiczny i przekładającą się na maksymalizację bogactwa właścicieli [2, s. 15 i nast.]. Sposób stosowania cen transferowych może więc mieć duże znaczenie dla strategicznego celu przedsiębiorstwa. W przedsiębiorstwach wielonarodowych (w których ceny transferowe stanowią bardzo istotny problem), posiadających filie w różnych krajach o odmiennych warunkach prowadzenia działalności gospodarczej oraz jej prawnych uregulowaniach – strategicz-

---

<sup>1</sup> Ceny, po których przedsiębiorstwa zawierają transakcję z podmiotami powiązаныmi, inaczej ceny wewnętrzne.

<sup>2</sup> Definicję przedsiębiorstw powiązanych zawiera Modelowa Konwencja Podatkowa (art. 9) opracowana przez OECD. Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych wydane przez OECD również przyjmują tę definicję jako obowiązującą: dwa przedsiębiorstwa są powiązane, jeśli jedno z nich bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu, kontroli lub kapitale drugiego przedsiębiorstwa albo jeśli te same osoby uczestniczą bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu, kontroli lub kapitale obu przedsiębiorstw. Na tej definicji opiera się też polskie ustawodawstwo (szerzej [6, P-3]).

nym celem jest optymalizacja zysku netto układu uzależnionych podmiotów jako całości [3, s. 483]. Innymi słowy, przedsiębiorstwa poprzez odpowiednie kształtowanie cen transferowych starają się minimalizować obciążenia podatkowe<sup>3</sup>, co świadczy o stosowaniu strategii minimalizacji obciążeń podatkowych. Wówczas decyzja o wyborze miejsca lokalizacji kolejnej jednostki powiązanej jest poprzedzona analizą możliwości wykorzystania cen transferowych w dążeniu do celu strategicznego. Przykładem tego są działania wielu grup wielonarodowych, polegające na zakładaniu jednostek powiązanych w tzw. rajach podatkowych [4].

Z innego punktu widzenia, sposób ustalania cen transferowych jest uwarunkowany realizowaną przez przedsiębiorstwo strategią. Takie właśnie ujęcie charakteryzuje administracje podatkowe. W regulacjach prawnych dotyczących cen transferowych dopuszczalny jest wpływ stosowanej przez strony transakcji strategii na metodę ustalania cen transferowych. Jednakże, ze względu na oczywistą sprzeczność interesów przedsiębiorstw i władz podatkowych, wśród dopuszczalnych rodzajów strategii brakuje tej (omówionej powyżej), która najczęściej dominuje wśród przedsiębiorstw<sup>4</sup>. Dokumentacja w zakresie cen transferowych, będąca przedmiotem niniejszego artykułu, uwzględni oczywiście ujęcie drugie, a przedsiębiorstwa ją sporządzające muszą udowodnić, że nie stosują ujęcia pierwszego.

## 2. Strategiczna rola dokumentacji w zakresie cen transferowych i jej zgodność z przepisami

W regulacjach podatkowych większości krajów, zgodnie z uchwaloną przez OECD Modelową konwencją podatkową i wytycznymi w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych preferowana jest zasada wolnego rynku (*arm's length principle*), według której warunki zawierania transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi powinny odpowiadać warunkom, na jakich zawarłyby je podmioty niepowiązane. Bez względu na stosowane w danym kraju rozwiązania odnośnie do ciężaru dowodu, podatnik zawsze musi dysponować odpowiednią dokumentacją określającą jego sposób wyceny transferu.

Poprawnie sporządzona dokumentacja nie powinna budzić zastrzeżeń organu skarbowego, w przeciwnym razie transakcja zostanie oszacowana powtórnie, a wy-

---

<sup>3</sup> Zgodnie z raportem firmy Ernst & Young z badań cen transferowych w 2004 r., optymalizacja obciążeń podatkowych to według 64% badanych przedsiębiorstw bardzo istotny czynnik kształtujący politykę cen transferowych.

<sup>4</sup> Zgodnie z raportem firmy Ernst & Young z badań cen transferowych w 2004 r., zgodność z przepisami podatkowymi to według 89% badanych przedsiębiorstw bardzo istotny czynnik kształtujący politykę cen transferowych.

liczony przez administrację podatkową dodatkowy zysk, zostanie obciążony podatkiem (w Polsce stawką 50%). Źle sporządzona dokumentacja może więc spowodować znaczne koszty dla przedsiębiorstwa i wiązać się z wieloma problemami. Dlatego sporządzanie dokumentacji w zakresie cen transferowych powinno mieć dla kierujących przedsiębiorstwem znaczenie strategiczne. W odniesieniu do przedsiębiorstw wielonarodowych zasadnicze decyzje wiążą się z tym, czy dokumentacja ma dotyczyć każdego z regionów prowadzenia działalności oddzielnie, czy wystarczy jedna, centralnie sporządzona dokumentacja.

Administracje podatkowe, oczekując od podatników dokumentacji potwierdzającej zgodność wyceny transferu pomiędzy podmiotami powiązаныmi z zasadą wolnego rynku, powinny mieć wypracowane wytyczne co do formy i treści takiej dokumentacji. OECD opracowała ogólne wskazówki w zakresie dokumentacji. Każdy podatnik powinien racjonalnie rozważyć, czy jego wycena jest zgodna z zasadą wolnego rynku, wykazując zainteresowanie dostępnymi porównywalnymi danymi o transakcjach wolnorynkowych. Administracja podatkowa powinna być w pełni usatysfakcjonowana, jeżeli otrzyma dokumenty w wyznaczonym terminie, ale sposób prowadzenia i przechowywania tej dokumentacji zależy od podatnika. Nie można oczekiwać od podmiotu ponoszenia wysokich kosztów w celu uzyskania dokumentów od przedsiębiorstw powiązanych bądź pogłębionego badania porównywalnych danych. Ponadto podatnik nie jest zobowiązany do prowadzenia dokumentacji do innych celów niż podatkowe oraz nie musi jej przechowywać dłużej, niż wskazują na to krajowe terminy obowiązujące dla tego typu dokumentów. Administracje nie mogą żądać dokumentów z okresów, w jakich miały miejsce transakcje inne niż te, które podlegają badaniu. Należy też ostrożnie podchodzić do dokumentów dostępnych już po zawarciu transakcji, podatnik nie zawsze mógł dysponować informacjami w nich zawartymi przed dokonaniem wyceny transakcji. Dokumentacje dotyczące wyceny transakcji kontrolowanych podlegają ochronie zgodnie z prawem do tajemnicy handlowej czy naukowej, administracje muszą więc dbać o zachowanie poufności danych.

W wytycznych OECD znajduje się wykaz tych informacji zawartych w dokumentacji, które mogą być użyteczne podczas dokonania wyceny transferu. Poniższa lista nie wyczerpuje w pełni zagadnienia, ale regulacje prawne większości krajów oparte są właśnie na niej [6, s. V6-V8]:

1. Informacje dotyczące każdego z przedsiębiorstw powiązanych, uczestniczących w transakcji, a w szczególności: krótki opis przedsiębiorstwa, struktura organizacyjna, powiązania własnościowe z grupą wielonarodową, wysokość obrotów i wyniki działania z kilku ostatnich lat przed zawarciem transakcji, poziom transakcji podatnika z przedsiębiorstwami powiązаныmi (kwota sprzedaży towarów i świadczenia usług, czynsz za dzierżawę aktywów rzeczowych, wykorzystanie aktywów niematerialnych, odsetki od pożyczek).

2. Informacje o istocie transakcji: opis dobra lub usługi, sposób przepływu pomiędzy przedsiębiorstwami powiązаныmi, terminy.
3. Polityka wyceny cen transferowych obejmująca stosowaną metodologię.
4. Dokumentacja dotycząca transakcji kompensacyjnych (np. dokonanie sprzedaży po niższych cenach w zamian za niższą opłatę licencyjną za korzystanie z dóbr niematerialnych).
5. Opis strategii stosowanej przez przedsiębiorstwo, uzasadniającej np. sprzedaż po niskich cenach w momencie wejścia na nowy rynek.
6. Ogólne warunki handlowe i ekonomiczne: opis branży, skala rynku, konkurencyjność, ramy prawne, postęp technologiczny.
7. Informacje o wykonywanych funkcjach uwzględniających zaangażowane aktywa i ponoszone ryzyko. Funkcje mogą obejmować: produkcję, montaż, sprzedaż, dystrybucję, zarządzanie zapasami, odpowiedzialność gwarancyjną, finansowanie, szkolenia. Ryzyko może występować jako: ryzyko zmiany kosztów, ryzyko zmiany ceny, ryzyko związane z pracami badawczymi, ryzyko finansowe, ryzyko posiadania aktywów rzeczowych, np. maszyn i środków transportu.
8. Informacje finansowe, które mogą wyjaśniać straty lub zyski, dokumenty potwierdzające wydatki, sprawozdania dotyczące kosztów produkcji, prac badawczo-rozwojowych.

Należy zwrócić uwagę na punkt 5, obejmujący wpływ realizowanej strategii na ceny transferowe. Wytyczne OECD dopuszczają możliwość oddziaływania różnych czynników na ceny transferowe m. in. strategii zarządzania lub specjalnego rodzaju działalności. Konkretnie przykłady takich sytuacji to: wchodzenie na nowy rynek, zwiększanie udziału na istniejącym rynku, wprowadzanie nowych produktów na rynek, powstrzymywanie rosnącej konkurencji.

W celu zminimalizowania kosztów i czasu trwania kontroli podatkowych administracje podatkowe i podatnicy powinni dążyć do porozumienia w zakresie wielkości potrzebnej dokumentacji oraz danych pozwalających na wycenę transferu zgodnie z zasadą wolnego rynku. W zakresie dokumentacji dotyczącej dóbr niematerialnych i wewnątrzgrupowego świadczenia usług obowiązują zasady szczegółowe [6, rozdz. VI i VII].

Polskie regulacje prawne obejmujące zagadnienie cen transferowych to przede wszystkim: art. 11 i 9 Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 25 Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Artykuł 9 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zobowiązuje podatników do prowadzenia ewidencji księgowej umożliwiającej określenie podstawy opodatkowania i należnego podatku. Dodany wraz z nowelizacją ustawy punkt 9a, obowiązujący od 1 stycznia 2001 r., narzuca na podmioty powiązane obowiązek dokumentowania zawieranych między sobą transakcji. Wymagana w Polsce dokumentacja wzorowana jest na wytycznych OECD i powinna obejmować:

1. Określenie funkcji, jakie spełniać będą podmioty uczestniczące w transakcji (z uwzględnieniem użytych aktywów i podejmowanego ryzyka).
2. Określenie wszystkich przewidywanych kosztów związanych z transakcją oraz formy i terminu zapłaty.
3. Metodę i sposób kalkulacji zysków oraz określenie ceny przedmiotu transakcji, określenie strategii gospodarczej oraz innych działań w jej ramach – jeśli na wartość transakcji miała wpływ strategia przyjęta przez podmiot.
4. Wskazanie innych czynników – jeśli w celu określenia wartości przedmiotu transakcji przez podmioty uczestniczące w transakcji uwzględnione zostały te inne czynniki.
5. Określenie korzyści oczekiwanych przez podmiot obowiązany do sporządzenia dokumentacji związanych z uzyskaniem świadczeń – w przypadku umów dotyczących świadczeń (w tym usług) o charakterze niematerialnym.

Obowiązek dokumentowania transakcji występuje, jeżeli łączna kwota wynikająca z umowy (lub jej równowartość) lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza równowartość:

- 100 tys. euro – gdy wartość transakcji nie przekracza 20% kapitału zakładowego, określonego zgodnie z art. 16 ust. 7,
- 30 tys. euro – gdy transakcja polega na świadczeniu usług, sprzedaży lub udostępnieniu wartości niematerialnych i prawnych,
- 50 tys. euro – w pozostałych przypadkach.

Ponadto konieczność sporządzania dokumentacji występuje podczas zawierania transakcji z przedsiębiorstwami mającymi siedzibę w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli kwota wynikająca z umowy przekracza wartość 20 tys. euro. Podatnik zobowiązany jest przedłożyć dokumentację na żądanie administracji podatkowej w ciągu 7 dni<sup>5</sup>.

Zbliżone regulacje, ale odnoszące się do osób fizycznych, zawiera ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Artykuł 25a zawiera regulacje identyczne z art. 9 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, z wyjątkiem progów sporządzania dokumentacji. Osoby fizyczne muszą prowadzić dokumentację transakcji dotyczących świadczenia usług lub dóbr niematerialnych przekraczających 30 tys. euro, w pozostałych przypadkach dokumentacja jest wymagana po przekroczeniu progu 50 tys. euro. Trzeci próg odnośnie do krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową jest taki sam, jak w ustawie dotyczącej osób prawnych.

Przy sporządzaniu dokumentacji należy kierować się ustaleniami z Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sposobu i trybu określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen w transakcjach dokonywanych przez tych

---

<sup>5</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11 grudnia 2000 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową.

podatników. W rozporządzeniu tym zawarte są m.in. szczegółowe regulacje dotyczące warunków porównywalności transakcji, przede wszystkim zalecenie analizy realizowanych przez strony transakcji funkcji oraz stosowanej przez nie strategii.

Strategia gospodarcza może, zgodnie z rozporządzeniem, wpływać na metodę ustalania cen transferowych, jeżeli przykładowo obejmuje:

- 1) stosowanie promocyjnych cen w momencie wejścia na rynek,
- 2) czasową obniżkę zysków w zamian za zyski długoterminowe,
- 3) ponoszenie przez pewien okres wyższych kosztów ze względu na cel utrzymania się na rynku lub chęć zdobycia nowego.

Wymienione przykłady mogą być rozumiane w sposób ambiwalentny, dlatego zawsze należy spodziewać się zainteresowania władz podatkowych wpływem strategii na ceny transferowe i przygotować odpowiednie dowody na jego istnienie.

Podsumowując, należy stwierdzić, że żadne z przedsiębiorstw narażonych na kontrolę podatkową w zakresie cen transferowych nie powinno lekceważyć problemu sporządzania dokumentacji cen transferowych. Zgodnie z raportem firmy Ernst & Young, od momentu istnienia obowiązku sporządzania dokumentacji, a więc roku 2001, polskie organy podatkowe zażądały przedstawienia dokumentacji podatkowej podczas 68% odbytych kontroli [1]. Dokumentacja ta powinna odzwierciedlać fakty dotyczące transakcji z podmiotami powiązаныmi, a przede wszystkim udowadniać zgodność warunków transakcji z zasadą wolnego rynku. Ewentualne różnice mogą być tłumaczone wpływem czasowo realizowanej przez podmioty strategii, ze zrozumiałym pominięciem strategii optymalizowania obciążeń podatkowych.

### Literatura

- [1] *Ceny transferowe w Polsce*, raport Ernst&Young, 2004.
- [2] Gajdka J., Walińska E., *Zarządzanie finansowe. Teoria i praktyka*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 2000.
- [3] Jaruga A.A., Nowak W.A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Łódź 2001.
- [4] Sulik A., *Ceny transferowe w zarządzaniu finansami przedsiębiorstwa*, Zeszyty Naukowe Politechniki Śląskiej 2005.
- [5] Stoner J.A.F., Freeman R.E., Gilbert D. R., *Kierowanie*, PWE, Warszawa 1997.
- [6] *Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych z 1995 roku*, tłum. K. Bany, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2004.

### Akty prawne

- [1] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11 grudnia 2000 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową.

- 
- [2] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 października 1997 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen w transakcjach dokonywanych przez tych podatników.
  - [3] Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst ujednolicony).
  - [4] Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst ujednolicony).

## **TRANSFER PRICING DOCUMENTATION AND COMPANY STRATEGY**

### **Summary**

Transfer pricing documentation gives tax authorities their first impression of a company and its transfer pricing policy. Such documentation must therefore be prepared with extreme care and consideration, because transfer pricing is usually connected with tax-avoidance strategies. The factual, economic and empirical presentation must be company-, product-, and market-specific, and all specific internal and external events that impact the company, financial performance and transfer pricing must be detailed. In preparing documentation, companies are first faced with certain significant strategic decisions. They must determine whether separate documentation must be developed for certain regions or local countries or whether one global analysis will suffice for all of these regions or localities. The companies must also decide how much documentation and information should be provided to the tax authorities to meet these various documentation requirements and avoid any proposed tax adjustments and penalties.