



ZNACZENIE POLITYKI CEN TRANSFEROWYCH DLA SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE TRANSAKCYJ Z PODMIOTAMI POWIĄZANYMI

Aleksandra Sulik-Górecka

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń

Streszczenie: Współcześnie coraz większa część światowego handlu odbywa się w ramach grup kapitałowych. Prowadzenie biznesu w ich obszarze, obok wielu pozytywnych aspektów wynikających z możliwej synergii działania, stanowi również olbrzymie wyzwanie organizacyjne. Celem artykułu jest przedstawienie możliwości wykorzystania polityki cen transferowych jako instrumentu kształtującego sprawozdawczość grupy kapitałowej w zakresie cen transferowych. W artykule przedstawiono autorską propozycję zasad opracowywania polityki cen transferowych. Zwrócono również uwagę na konieczność uwzględnienia w polityce cen transferowych nie tylko uwarunkowań prawa podatkowego i bilansowego, ale również uwarunkowań organizacyjnych wynikających ze specyfiki grupy kapitałowej.

Słowa kluczowe: CIT, dokumentacja, grupa kapitałowa, polityka cen transferowych, sprawozdanie finansowe

DOI: 10.17512/znpcz.2018.2.23

Wprowadzenie

Ceny transferowe są to ceny stosowane w rozliczeniach pomiędzy podmiotami powiązanyymi. 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 (OECD 2017). Podmioty powiązane działają w ramach grup kapitałowych, a dokonując wzajemnych transakcji, są zobowiązane do monitorowania zgodności warunków, na jakich transakcje zostały zawarte, z warunkami, na jakich transakcję zawarłyby podmioty niepowiązane. Ceny transferowe, po których podmioty powiązane wyceniają wzajemne transakcje, są z jednej strony przedmiotem zainteresowania prawa podatkowego i bilansowego, z drugiej strony odzwierciedlają wzajemne relacje w grupie kapitałowej.

Artykuł opiera się na analizie dostępnej literatury przedmiotu i aktów prawnych. Celem publikacji jest wskazanie możliwości wykorzystania polityki cen transferowych jako instrumentu kształtującego sprawozdawczość grupy kapitałowej w zakresie cen transferowych. W artykule przedstawiono autorską propozycję zasad opracowywania polityki cen transferowych. Zwrócono również uwagę na konieczność uwzględnienia w polityce cen transferowych nie tylko uwarunkowań

prawa podatkowego i bilansowego, ale również uwarunkowań organizacyjnych wynikających ze specyfiki grupy kapitałowej. W regulacjach prawnych i w literaturze przedmiotu brakuje kompleksowego zestawienia niezbędnych elementów polityki cen transferowych, a wymóg posiadania polityki cen transferowych jest nowym obowiązkiem, z którego wypełnieniem grupy kapitałowe mają problemy praktyczne.

Wpływ prawa podatkowego i bilansowego na sprawozdawczość w zakresie cen transferowych

Dla większości grup kapitałowych na świecie podstawę prawną konstrukcji polityki cen transferowych stanowią *Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych* wydane przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju po raz pierwszy w 1995 roku. Najbardziej aktualna edycja pochodzi z roku 2017. Dla podmiotów rozliczających się z podatku dochodowego od osób prawnych w Polsce kluczowe regulacje w zakresie cen transferowych zawarte są w Ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz w Rozporządzeniu 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. Ponadto od roku 2017 weszło w życie Rozporządzenie z dnia 12 września 2017 r. w sprawie informacji zawartych w dokumentacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

Według nowych zapisów, obowiązujących częściowo od 2016 roku, a częściowo od roku 2017, istnieje konieczność trójstopniowego dokumentowania transakcji z podmiotami powiązanimi w postaci „*local file*”, „*master file*” oraz „*country-by-country reporting*”. Dokumentację transakcji z podmiotami powiązanimi na poziomie lokalnym mają sporządzać podmioty, których wartość przychodów lub kosztów w roku podatkowym przekracza 2 mln euro, a zawierane transakcje mają istotny wpływ na osiągnięty dochód lub ponoszoną stratę. Na uwagę zasługuje zupełnie nowy obowiązek podatkowy dla grup kapitałowych, w których przychody lub koszty spółki dominującej przekroczyły 20 mln euro. Wówczas wszystkie spółki w grupie muszą sporządzać dokumentację „*master file*”, która powinna opisywać zasady stosowania spójnej polityki cen transferowych w grupie kapitałowej. Wymaga to wcześniejszego opracowania polityki cen transferowych dla całej grupy, co jest zadaniem skomplikowanym i znacznie wykraczającym poza regulacje podatkowe.

Równie skomplikowane jest sporządzanie dokumentacji dla grup posiadających spółki zależne w różnych krajach i osiągających skonsolidowane przychody o wartości większej niż 750 mln euro, które zobowiązane są do opracowywania sprawozdania *country-by-country report*. Sprawozdanie ma na celu analizę ryzyka zniżenia dochodu do opodatkowania w obszarze cen transakcyjnych oraz wymianę informacji z właściwymi władzami państw obcych. Przepisy podatkowe wymagają od spółek osobowych sporządzania sprawozdania CIT-TP w terminie do koń-

ca marka¹, jako elementu ostatecznego rocznego zeznania podatkowego. Obowiązek dotyczy podmiotów, których wartość przychodów lub kosztów przekroczy 10 mln euro lub które dokonują transakcji z podmiotami z rajów podatkowych. W tym sprawozdaniu z transakcji z podmiotami powiązanymi należy m.in. szczegółowo określić wartość transakcji w przekroju rodzajowym. Zarówno dane w CIT-TP, jak i dane w podatkowej dokumentacji cen transferowych powinny być spójne z danymi w zatwierdzonym sprawozdaniu finansowym. Do dnia złożenia ostatecznego zeznania podatkowego należy też przesłać do urzędu skarbowego oświadczenie zarządu o posiadaniu podatkowej dokumentacji cen transferowych.

Dużym wyzwaniem dla spółek jest konieczność posiadania zgodnie ze znowelizowanymi przepisami podatkowymi analizy porównywalności warunków transakcji z podmiotami powiązanymi. Zgodnie z art. 9a § 2b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych podmioty, których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, przekroczyły w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 10 mln euro, powinny posiadać opis analizy danych podmiotów niezależnych lub danych ustalanych z podmiotem niezależnym, uznanych za porównywalne do warunków ustalonych w transakcjach lub innych zdarzeniach, o których mowa w ust. 1, zwanej dalej „analizą danych porównawczych”.

Powszechnie występujący na świecie consensus w sprawie obowiązywania zasady cen rynkowych (ang. *arm's length principle*) dla cen transferowych, wspierany jest przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD 2017), ale również krytykowany przez wielu autorów (Chiang, Del Gaudio 2013; Franklin, Myers 2016; Marques, Pinho 2016). Głównym zarzutem jest trudność w znalezieniu danych porównywalnych dla sprzedaży specyficznych usług lub wyrobów gotowych. Ponadto specyfika funkcjonowania grup kapitałowych zakłada osiągnięcie korzyści synergicznych, których nie ma w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanymi. Przy występujących różnicach w systemach podatkowych krajów oraz różnym stopniu egzekwowania zasady ceny rynkowej przez organy podatkowe różnych krajów ceny transferowe stają się elementem polityki rządu służącym do zachęcania inwestorów do lokowania kapitału.

W zakresie wymogów prawa bilansowego dotyczących sprawozdawczości odnoszącej się do cen transferowych można znaleźć bezpośrednie regulacje prawne (Ustawa z dnia 29 września 1994 r. ...). Zawiera je załącznik nr 1 *Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniu finansowym, o którym mowa w art. 45 ustawy o rachunkowości, dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji*. W punkcie 7.2 załącznika znajduje się wymóg zamieszczenia w dodatkowych informacjach i objaśnieniach informacji o transakcjach z podmiotami powiązanymi. Natomiast w punkcie 5.2 załącznika zamieszczono konieczność prezentacji informacji o transakcjach (wraz z ich kwotami) zawartych przez jednostkę z podmiotami powiązanymi na warunkach innych niż rynkowe.

¹ Przejściowo do terminów upływających w 2018 roku lub w 2019 roku stosuje się Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 marca 2018 r. w sprawie przedłużenia terminów wykonania niektórych obowiązków z zakresu dokumentacji podatkowej (Dz.U. 2018 poz. 555), zgodnie z którym przedmiotowe terminy upływają z końcem września.

Nie należy jednak ograniczać wpływu systemu rachunkowości finansowej na sprawozdawczość w zakresie cen transferowych tylko do wymienionych powyżej wymogów. Największy wpływ na sprawozdawczość w zakresie cen transferowych ma konstrukcja systemu rachunkowości w zakresie polityki rachunkowości oraz planu kont. Nie należy zapominać, że rolą planu kont jest umożliwienie spełnienia potrzeb w zakresie obowiązków bilansowych, podatkowych oraz w zakresie zarządzania przedsiębiorstwem. Planując rozwiązania organizacyjne w tym obszarze rachunkowości, a także określając oczekiwania w stosunku do księgowego systemu informatycznego, należy uwzględnić konieczność pozyskiwania danych do tworzonej co roku podatkowej dokumentacji cen transferowych. Przedmiotem odrębnych dokumentacji są transakcje jednego rodzaju z tym samym kontrahentem, zwykle wynikające z odrębnej umowy. Przykładowe jednorodne transakcje to: sprzedaż wyrobów gotowych, zakup surowców, świadczenie usług, sprzedaż środka trwałego, udzielenie pożyczki. Najprostszą formą uwzględnienia wymogów w zakresie sprawozdawczości cen transferowych jest nadanie dodatkowego wymiaru księgowania umożliwiającego przypisanie danej operacji księgowej do odpowiedniej dokumentacji cen transferowych. Wprowadzenie informacji odnośnie tego wymiaru jest stosunkowo proste w odniesieniu do transakcji przychodowych, czyli kwalifikowania danej faktury sprzedaży do odpowiedniej dokumentacji. Więcej problemów stanowi przypisanie kosztów do odrębnie dokumentowanych transakcji. Tylko część kosztów danej transakcji ma bowiem charakter bezpośrednio związany z produkcją i sprzedażą sprzedawanych wyrobów gotowych czy świadczeniem usług. Znacząca część kosztów pośrednich dla danej transakcji wymaga ich rozliczenia przy wykorzystaniu odpowiednich kluczy podziałowych, co dzieje się często poza systemem księgowym.

Rola uwarunkowań organizacyjnych funkcjonowania grup kapitałowych

Współczesne przedsiębiorstwa w coraz większym stopniu funkcjonują w ramach złożonych struktur organizacyjnych, jakimi są grupy kapitałowe.

Pojęcie grupy kapitałowej wyjaśniono w ustawie o rachunkowości jako spółkę dominującą wraz z jednostkami zależnymi (art. 3 § 1 ust. 44). Z kolei w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych zamiast pojęcia grupy kapitałowej występują podmioty powiązane (art. 11 § 1). Wartość udziału w kapitale, który decyduje o powiązaniu kapitałowym przedsiębiorstw, wynosi według ustawy o podatku dochodowym od 1 stycznia 2017 r. zgodnie nie mniej niż 25% (art. 11 § 5a).

Prowadzenie biznesu w ramach grup kapitałowych, obok wielu pozytywnych aspektów wynikających z możliwej synergii działania, stanowi również olbrzymie wyzwanie organizacyjne. Grupy kapitałowe czerpią korzyści m.in. z optymalizacji zapotrzebowania na kapitał, alokacji ryzyka gospodarczego do danej spółki, optymalizacji wyników finansowych. W ramach grup kapitałowych występują skomplikowane zależności i układy oddziałujące na zakres autonomiczności poszczególnych spółek powiązanych. W literaturze wyróżnia się takie formy grup kapitałowych, jak operacyjne grupy kapitałowe, zarządcze (strategiczne) grupy

kapitałowe oraz finansowe grupy kapitałowe (Trocki 2004). Największe efekty synergiczne można uzyskać w operacyjnych grupach kapitałowych, gdzie rolą spółek zależnych jest wzmacnianie przewagi konkurencyjnej spółki dominującej. W zarządczej grupie kapitałowej spółki zależne funkcjonują w warunkach posiadania dużej autonomii działania oraz niezależności operacyjnej. Celem działania w finansowych grupach kapitałowych jest maksymalizacja korzyści inwestycyjnych spółki dominującej i ograniczenie jej ryzyka inwestycyjnego.

Konstruując system cen transferowych w grupie kapitałowej, należy uwzględnić rolę poszczególnych spółek grupy kapitałowej, pełniących funkcję swoistych strategicznych jednostek biznesowych lub ośrodków odpowiedzialności. Taka koncepcja postrzegania grup kapitałowych jest użyteczna, ponieważ niezmiernie rzadko jednostki wchodzące w skład grupy kapitałowej zachowują całkowitą autonomię. Zwykle w rzeczywistości biznesowej spółki realizują strategię grupy kapitałowej, a ceny transferowe pełnią rolę specyficznych instrumentów wspomagających realizację celów spółki dominującej. Jednostki wchodzące w skład grupy kapitałowej mogą pełnić rolę:

- centrów inwestycyjnych,
- centrów zysku,
- centrów kosztowych,
- ośrodków odpowiedzialnych za wpływy,
- ośrodków odpowiedzialnych za wydatki.

Powyższy podział stosowany jest zwykle w odniesieniu do zdecentralizowanego przedsiębiorstwa, niemniej jednak odrębne, prawnie niezależne podmioty działające w ramach grup kapitałowych również pełnią rolę „ośrodków odpowiedzialności” dla grupy kapitałowej. Rola, jaką pełni dana spółka w grupie kapitałowej, jest czynnikiem wpływającym na sposób kalkulacji i wysokość cen transferowych (Deloitte 2006).

Przykładowo jednostki produkcyjne nie zawsze można zaklasyfikować do cechujących się najwyższym stopniem decyzyjności centrów inwestycyjnych. Często stanowią centra kosztowe dla pozostałych spółek w grupie kapitałowej. Autonomia ich działania jest w różnym stopniu ograniczona, w zależności od tego, czy pełnione funkcje ograniczają się do tzw. „*toll manufacturers*”, czy „*contract manufactures*”, czy najbardziej autonomicznych „*fully fledged manufacturers*”. Pierwszy typ producentów ogranicza się do przetwarzania surowców i materiałów w półfabrykaty i wyroby gotowe z surowców przekazanych przez zlecający podmiot. Ukończone zlecenia produkcyjne są zwracane i wyceniane w taki sposób, aby przede wszystkim pokryć koszty przetwarzania oraz zapewnić minimalną marżę z powodów głównie podatkowych. Wpływ podmiotu zlecającego na producenta jest w takiej relacji wyjątkowo duży i wywołujący całkowite podporządkowanie producenta.

Kolejny rodzaj podmiotów produkcyjnych, określanych jako „*contract manufacturers*”, charakteryzuje się większą wolnością decyzyjną w zakresie wyboru dostawców surowców i materiałów. Jednostki takie narażone są na pełne ryzyko związane z zakupami surowców i technologią produkcji. Odpowiadać temu powinna wyższa oczekiwana marża niż w przypadku „*toll manufacturers*”. Podmioty

nazywane „*contract manufacturers*” również jednak ograniczają się do wykonywania zleceń produkcyjnych tylko w ramach grupy kapitałowej. Najszerzej określone funkcje obejmujące zarówno zaopatrzenie i produkcję, jak również sprzedaż oraz marketing pełnią „*fully fledged manufacturers*”, którzy powinni być traktowani jako centra zysków. Tego typu podmioty ponoszą pełne ryzyko związane z pozyskaniem odbiorców swoich produktów i dokonują sprzedaży także poza grupę kapitałową (Devonshire-Ellis, Scott, Woollard 2011).

Również spółki prowadzące działalność handlową można podzielić na takie podmioty, jak:

- agenci (ang. *commissionaires*),
- dystrybutorzy o funkcjach podstawowych (ang. *stripped buysell entities*),
- dystrybutorzy o rozwiniętych funkcjach (ang. *fully-fledged distributors*),
- centralni przedsiębiorcy (ang. *entrepreneurs*).

Wśród wymienionych powyżej profili funkcjonalnych największe ryzyko ponoszą centralni przedsiębiorcy, których rolą jest wprowadzanie towaru do dystrybucji oraz realizowanie działań promocyjnych i reklamowych. Agenci wykonują wyłącznie działania pośrednictwa sprzedaży polegające na szukaniu klientów, ich ryzyko jest więc stosunkowo ograniczone. Dystrybutorzy odkupują od podmiotów powiązanych towary handlowe w celu ich dalszej odsprzedaży. W zależności od zakresu obsługi rynku sprzedaży, różny jest stopień ich narażenia na ryzyko rynkowe.

W zakresie profili funkcjonalnych podmiotów usługowych można wyróżnić centra usługowe, które są wyspecjalizowane w świadczeniu usług związanych ze wsparciem operacyjnym (marketing, usługi informatyczne, administracyjne, księgowo), a także podmioty realizujące prace badawczo-rozwojowe. Wymieniony zakres świadczonych usług nie powoduje jednak automatycznie zaliczenia takich podmiotów do centrów usługowych. Czasem są to podmioty ponoszące pełne ryzyko rynkowe i obsługujące podmioty niepowiązane.

Konfiguracja globalnej struktury grupy kapitałowej stanowi olbrzymie wyzwanie organizacyjne wpływające na sprawozdawczość i raportowanie, także w zakresie cen transferowych.

Polityka cen transferowych grupy kapitałowej jako podstawa sprawozdawczości w zakresie cen transferowych

Układ wzajemnych relacji i zależności wpływających na kształtowanie cen transferowych można określić jako system cen transferowych. Konstrukcja systemu cen transferowych powinna opierać się zarówno na założeniu zapewnienia odpowiedniej wartości zysku dla poszczególnych spółek, jak i działania zgodnie z ogólnymi celami i strategią grupy kapitałowej. Z perspektywy podatkowej, uwarunkowania biznesowe podmiotów działających w grupie kapitałowej nie powinny jednak wpływać na alokację marży realizowanej przez poszczególne podmioty i wpływającej na podstawę opodatkowania.

Funkcje poszczególnych jednostek z grupy kapitałowej, z punktu widzenia zarządzania grupą kapitałową, wpływają jednak na parametry pomiaru dokonań.

Menedżerowie odpowiedzialni za wyniki grupy kapitałowej stoją więc przed trudnym wyzwaniem pogodzenia cen transferowych właściwych z punktu widzenia strategii grupy ze zgodnością z wymogami podatkowymi. Przykładowo może to oznaczać sztuczną zmianę roli typowych centrów kosztów na centra zysków.

Problemy związane z bieżącą wyceną transakcji z podmiotami powiązаныmi, a także trudności związane ze sprawozdawczością w zakresie cen transferowych można przewidzieć i ograniczyć w kompleksowym dokumencie, jakim jest polityka cen transferowych grupy kapitałowej.

Chcąc zdefiniować „politykę”, można ją określić jako „Działalność wytyczoną przez ośrodek decyzji sformalizowanej grupy społecznej (organizacji), zmierzającą do realizacji ustalonych celów za pomocą określonych środków” (Opałek 1986). Prawidłowo opracowana polityka cen transferowych powinna służyć opisaniu relacji zachodzących w grupie kapitałowej, identyfikacji łańcuchów wartości dodanej i przedstawieniu zasad wyceny transakcji, a także ograniczeniu ryzyka podatkowego. Warto zauważyć, że nawet w przypadku braku sformalizowanego dokumentu jakaś polityka cen transferowych zawsze istnieje, zwykle ma wówczas niespójny i przypadkowy charakter.

Według polskich regulacji prawnych konieczność posiadania polityki cen transferowych, rozumianej przede wszystkim jako „opis zasad wyznaczania cen transakcyjnych stosowanych przez grupę”, wynika z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 9a pkt 2d). Więcej wytycznych można znaleźć w tzw. raportach BEPS, opracowanych w 2014 roku przez OECD i kraje G20 w celu przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej przez globalne korporacje (OECD 2015). Zapewnienie ścisłego związku pomiędzy polityką cen transferowych a procesem tworzenia wartości w grupie postulowane jest przede wszystkim w trzech raportach: *Działanie 8 – Ceny transferowe a wartości niematerialne i prawne*, *Działanie 9 – Ceny transferowe a ponoszone ryzyka i angażowany kapitał*, *Działanie 10 – Ceny transferowe a transakcje wysokiego ryzyka*.

Należy podkreślić, że w zależności od tego, czy grupa kapitałowa funkcjonuje jako grupa operacyjna, zarządcza czy finansowa, zakres normowania zasad ustalania cen transferowych w polityce cen transferowych może być różny. W operacyjnej grupie kapitałowej można oczekiwać większej transparentności działania, co skutkować będzie szczegółowo określonymi sposobami kalkulacji ceny i stosowanymi marżami. W grupie zarządczej i finansowej, z racji większej autonomii działania spółek, a także chęci ochrony tajemnicy handlowej, może panować większy opór przed ujawnianiem zasad kalkulacji i wyznaczania marż w transakcjach.

Podobna zależność występuje, jeśli zostanie uwzględniony profil funkcjonalny podmiotów powiązanych. Dystrybutorzy o rozwiniętych funkcjach, centralni przedsiębiorcy czy „*fully fledged manufacturers*” mogą protestować przed narzucaniem z góry określonych marż w grupowej polityce cen transferowych. Wówczas polityka cen transferowych powinna charakteryzować się większą ogólnością i zawierać odwołania do szczegółowych wewnętrznych procedur wyznaczania cen w spółkach zależnych. Proponowany przez autorkę zakres informacji, które powinny zostać zamieszczone w polityce cen transferowych grupy kapitałowej, zawiera *Tabela 1*.

Tabela 1. Struktura polityki cen transferowych w grupie kapitałowej

Element polityki	Podmiot odpowiedzialny za ustalenie zasad	Podmiot odpowiedzialny za stosowanie zasad	Uwagi
Cele polityki cen transferowych	Spółka dominująca	Spółka dominująca, podmioty powiązane	Celem jest m.in. bieżące monitorowanie ryzyka w zakresie cen transferowych oraz efektywne gromadzenie dokumentacji
Regulacje prawne	Spółka dominująca	Podmioty powiązane	Należy analizować przepisy polskie oraz OECD
Struktura kapitałowa grupy kapitałowej	Spółka dominująca, podmioty powiązane	Spółka dominująca, podmioty powiązane	Należy zamieścić obowiązek informowania o jakichkolwiek zmianach
Identyfikacja istotnych łańcuchów wartości dodanej i modelu biznesowego realizowanego w grupie	Spółka dominująca, podmioty powiązane	Spółka dominująca, podmioty powiązane	Istotny łańcuch wartości dodanej to taki, z którego uzyskany przychód stanowi co najmniej 5% przychodów grupy
Charakterystyka spółek w grupie	Spółka dominująca, podmioty powiązane	Spółka dominująca, podmioty powiązane	Każda spółka powinna sporządzić i aktualizować swoją charakterystykę
Zasady wyznaczania powiązań w grupie	Spółka dominująca, podmioty powiązane	Spółka dominująca, podmioty powiązane	Należy zamieścić obowiązek niezwłocznego informowania o zmianach w tym zakresie
Zasady identyfikacji transakcji w grupie kapitałowej	Spółka dominująca, podmioty powiązane	Spółka dominująca, podmioty powiązane	Należy określić, czy przykładowo do każdej transakcji jest zawsze odrębna umowa
Ogólne zasady ustalania cen transferowych w transakcjach dotyczących np.: wyrobów gotowych, materiałów środków trwałych, pożyczek, usług, wartości niematerialnych	Spółka dominująca	Spółka dominująca, podmioty powiązane	Należy powołać się na ogólną zasadę cen rynkowych „ <i>arms' length principle</i> ”
Szczegółowe zasady ustalania cen w transakcjach realizowanych przez poszczególne spółki	Spółka dominująca z udziałem podmiotów powiązanych	Spółka dominująca, podmioty powiązane	W zależności od typu grupy kapitałowej zasady mogą mieć różny stopień szczegółowości, mogą pojawić się odwołania do procedur wewnętrznych spółek

Zasady sporządzania analiz porównywalności	Spółka dominująca z udziałem podmiotów powiązanych	Spółka dominująca, podmioty powiązane	Należy określić, czym obowiązkiem jest sporządzanie lub zakup analiz benchmarkingowych
Modele dokumentacji cen transferowych dla różnych rodzajów transakcji	Spółka dominująca z udziałem podmiotów powiązanych	spółka dominująca, podmioty powiązane	Należy przygotować wzorcowe modele dokumentacji dla transakcji różnego typu
Harmonogram czynności związanych ze sprawozdawczością w zakresie cen transferowych	Spółka dominująca z udziałem podmiotów powiązanych	Spółka dominująca, podmioty powiązane	Dotyczy terminów sporządzania dokumentacji i deklaracji oraz terminów wzajemnego przekazywania informacji
Zasady komunikacji wewnątrzgrupowej	Spółka dominująca z udziałem podmiotów powiązanych	Spółka dominująca, podmioty powiązane	Należy określić zasady przekazywania elementów dokumentacji cen transferowych i analiz porównywalności
Informacje sprawozdawcze w zakresie cen transferowych	Spółka dominująca	Spółka dominująca, podmioty powiązane	Należy określić obowiązki w odniesieniu do skonsolidowanego oraz jednostkowego sprawozdania finansowego, deklaracji CIT-8 i CIT-TP oraz oświadczenia zarządu

Źródło: Opracowanie własne

Wysiłek organizacyjny poniesiony w celu przygotowania spójnej polityki w zakresie cen transferowych pomaga osiągnąć wymierne efekty w postaci sprawnie działającego systemu cen transferowych. Ze względu na zmienność i złożoność otoczenia gospodarczego nie jest możliwe uwzględnienie w polityce wszystkich możliwych przypadków i sytuacji, stąd należy politykę cen transferowych poddawać stałej ocenie pod względem użyteczności.

Polityka cen transferowych nie powinna być kształtowana autorytatywnie przez spółkę dominującą. Wszystkie podmioty powiązane powinny mieć możliwość wpływania na zapisy zawarte w polityce. Z punktu widzenia organizacyjnego, celowe jest powołanie komisji ds. polityki cen transferowych w grupie kapitałowej. Członkami tej komisji powinni być pracownicy delegowani ze wszystkich spółek.

W praktyce występują w grupach kapitałowych przypadki zlecenia opracowania polityki cen transferowych zewnętrznym podmiotom doradczym. Jednakże ze względu na to, że zawartość polityki nie ogranicza się tylko do wymogów podatkowych, trudno oczekiwać, aby podmiot zewnętrzny, nie znający specyfiki funkcjonowania grupy i relacji w niej panujących, zrealizował to zadanie w sposób kompleksowy i użyteczny.

Podsumowanie

W grupach kapitałowych panują różne zależności. Z punktu widzenia podmiotu dominującego poszczególne podmioty zależne mogą być traktowane po prostu jako ośrodki odpowiedzialności. Jest to szczególnie widoczne w wertykalnie zorganizowanych grupach kapitałowych, gdzie podmioty produkcyjne pełnią rolę tzw. „*toll manufacturers*” lub „*contract manufactures*”. Pozycja dominująca spółki matki objawia się wówczas w narzucaniu cen w transakcjach zakupu lub sprzedaży. Z drugiej strony podmioty zależne stanowią odrębnie prawne jednostki, które podlegają regulacjom prawnym kraju, w którym mają siedzibę.

Stopień zależności od spółki dominującej oraz funkcje poszczególnych rodzajów podmiotów działających w ramach grupy kapitałowej są zróżnicowane i wpływają nie tylko na formy i zasady współpracy, ale również na sposób wyceny sprzedaży dóbr i usług oraz na osiąganą marżę zysku. Obszar relacji międzygrupowych jest bardzo specyficzny i indywidualnie kształtowany w poszczególnych grupach kapitałowych. Wydawałoby się, że nie powinien podlegać żadnym regulacjom prawnym. Niemniej jednak współcześnie działające grupy kapitałowe w coraz większym stopniu podlegają regulacjom prawa bilansowego oraz podatkowego. Odpowiednio opracowana polityka cen transferowych powinna więc uwzględniać zarówno przepisy prawa, jak i uwarunkowania organizacyjne funkcjonujące w danej grupie kapitałowej.

Literatura

1. Chiang B., Del Gaudio B. (2013), *Transfer Pricing and Arm's-Length Standard*, „American Journal of Business Research”, Vol. 6, No. 1.
2. Deloitte (2006), *Ceny transferowe. Skuteczne zarządzanie ryzykiem podatkowym*, „Rzeczpospolita”, Biblioteka Prawna „Rzeczpospolitej”, Warszawa, <http://www.deloitte.com/pl/podatki> (dostęp: 04.01.2018).
3. Devonshire-Ellis C., Scott A., Woollard S. (2011), *Designing and Implementing a Transfer Pricing System*, [w:] Devonshire-Ellis C., Scott A., Woollard S. (eds.), *Transfer Pricing in China. China Briefing (The Practical Application of China Business)*, Springer, Berlin.
4. Franklin M., Myers J.J. (2016), *An Analysis of Transfer Pricing Policy and Notable Transfer Pricing Court Rulings*, „Journal of Business and Accounting”, Vol. 9, No. 1.
5. Marques M., Pinho C. (2016), *Is Transfer Pricing Strictness Deterring Profit Shifting within Multinationals? Empirical Evidence from Europe*, „Accounting and Business Research”, Vol. 46, No. 7. DOI: 10.1080/00014788.2015.1135782
6. OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>
7. OECD (2017), *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-e>
8. Opałek K. (1986), *Zagadnienia teorii prawa i teorii polityki*, PWN, Warszawa.
9. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (tekst jednolity: Dz.U. 2014 poz. 1186).

10. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 marca 2018 r. w sprawie przedłużenia terminów wykonania niektórych obowiązków z zakresu dokumentacji podatkowej (Dz.U. 2018 poz. 555).
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. Trocki M. (2004), *Grupy kapitałowe. Tworzenie i funkcjonowanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
13. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2017 poz. 2343, 2175, 2201, 2369; Dz.U. 2018 poz. 317, 398).
14. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity: Dz.U. 2018 poz. 395, 398, 650).

THE ROLE OF TRANSFER PRICING POLICY FOR TRANSFER PRICING REPORTING

Abstract: In our times, an increasing part of global trade takes place within corporate groups. Running a business in a corporate group has a lot of positive aspects arising from the possible synergy of operation, but it is also a huge organizational challenge. The main purpose of this paper is to present the possibilities of using a transfer pricing policy as a tool for shaping transfer pricing reporting. The article presents the original concept of a transfer pricing policy and pays attention to the necessity to include in transfer pricing not only legal and accounting regulations but also organizational determinants arising from the specificity of a corporate group.

Keywords: Corporate Income Tax, corporate group, documentation, financial report, transfer pricing policy