

## ZARZĄDZANIE STRATEGIĄ GOSPODARCZĄ W ASPEKCIE DOKUMENTACJI CEN TRANSFEROWYCH

Marcin STĘPIEŃ

Wydział Zarządzania Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa; marcin.stepien@wz.pcz.pl

**Streszczenie:** Jednym z elementów szeroko rozumianego otoczenia ekonomicznego, jest otoczenia fiskalne. Prawo podatkowe, służąc głównie celom fiskalnym państwa, realizuje jedną z podstawowych funkcji systemu podatkowego, do których należy funkcja fiskalna. Pozostawia jednak jednostkom gospodarczym możliwości wyboru, na przykład co do formy współpracy pomiędzy przedsiębiorstwami, realizującymi różne strategie gospodarcze. Powiązania przedsiębiorstw wpływają na możliwości kooperacji przedsiębiorstw, stanowiąc zarazem źródło ryzyka podatkowego. Istotnym problemem wydaje się być jego identyfikacja i opis w zakresie niezbędnym dla rzetelności dokumentacji cen transferowych. Celem opracowania jest identyfikacja wybranych strategii biznesowych w aspekcie regulacji prawa podatkowego w obszarze cen transferowych. W artykule zawarto monograficzną metodologię badania, wykorzystując informacje w formie jakościowo - opisowej. Poddano metodzie analizy i konstrukcji logicznej piśmiennictwo istniejące w zakresie badanego zagadnienia, uwzględniając istniejący zakres prawa podatkowego.

**Słowa kluczowe:** zarządzanie strategią biznesu, dokumentacja cen transferowych, strategie podatkowe.

## BUSINESS STRATEGY MANAGEMENT IN THE ASPECT OF TRANSFER PRICING DOCUMENTATION

**Abstract:** Company's fiscal environment is one of the elements of widely understood business environment. Tax law, serving mainly for state's fiscal goals, realizes one of the basic tax system functions which is fiscal function. It leaves though the possibilities of choice to business entities, for example with regard to the form of cooperation between companies which realizes different economic strategies. The links between companies influence the possibilities of cooperation, at the same time constituting the source of tax risks. Its identification and description in terms of transfer pricing documentation reliability seems to be an important problem. The purpose of this article is identification of selected business strategies in the aspect of tax law regulations in the area of transfer pricing. This article includes monographic research methodology, using qualitatively-descriptive information.

The existing literature concerning the issue in question is subject to analysis and logical construction method, considering the existing extent of tax law.

**Keywords:** business strategy management, transfer pricing documentation, tax strategies.

## 1. Wprowadzanie

Podmioty gospodarcze działają w obecnych uwarunkowaniach ekonomiczno-gospodarczych w turbulentnym otoczeniu. Istotnym elementem otoczenia przedsiębiorstwa jest otoczenie fiskalne, które również ulega zmianom i przeobrażeniom, dostosowując się do zmieniającej rzeczywistości gospodarczej. Przedsiębiorstwa funkcjonując w konkurencyjnym otoczeniu, dążą do maksymalizacji osiąganych efektów ekonomicznych, wykorzystując do tego celu sieci powiązań zwłaszcza w aspekcie powiązań kapitałowych, organizacyjnych czy osobowych. Organizowanie współpracy przedsiębiorstw w oparciu o istniejącą sieć powiązań wydaje się być procesem naturalnym, jednak tak zorganizowana współpraca stanowi element zainteresowania organów podatkowych. W praktyce gospodarczej współpraca przedsiębiorstw powiązanych związana jest z koniecznością konstrukcji dokumentacji w zakresie cen transferowych. Istotnym elementem dokumentacji jest identyfikacja i opis realizowanej strategii biznesu, która wpływa na kooperację przedsiębiorstw lub z niej wynika. Temat jest aktualny i ważny z punktu praktyki gospodarczej, zwłaszcza w aspekcie zmian w zakresie przedmiotowym dotyczącym cen transferowych. Dlatego autor opracowania postawił za cel artykułu identyfikację i opis wybranych strategii biznesowych wynikających ze współpracy przedsiębiorstw powiązanych na potrzeby dokumentacji cen transferowych. Poddano metodzie analizy i konstrukcji logicznej piśmiennictwo istniejące w zakresie badanego zagadnienia, uwzględniając istniejący zakres prawa podatkowego.

## 2. Strategia gospodarcza jako element dokumentacji cen transferowych

Ceny transferowe (ang. transfer pricing) są zagadnieniem związanym z obrotem dobrami i usługami pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Powiązania na gruncie regulacji podatków dochodowych rozróżniane są pomiędzy podatnikami powiązаныmi kapitałowo, poprzez osoby zarządzające, czy powiązania rodzinne osób zarządzających kooperującymi z sobą podmiotami gospodarczymi. Za ceny transferowe są uważane także ceny w transakcjach zawieranych z podmiotami mającymi swą siedzibę, zarząd lub miejsce zamieszkania w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową (tzw. „raju podatkowym”).

W aktach prawnych oraz literaturze przedmiotu można spotkać następujące definicje ceny transferowej (transakcyjnej);

- ceny transferowe są cenami, po których przedsiębiorstwo przekazuje towary oraz dobra niematerialne lub świadczy usługi powiązanim przedsiębiorstwom (www.oecd.org - odczyt z dnia 07.01.2018r.),
- przez cenę transakcyjną rozumie się cenę przedmiotu transakcji zawieranej pomiędzy podmiotami powiązаныmi w rozumieniu prawa podatkowego dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku od towarów i usług (Ordynacja podatkowa, art. 3, pkt 10).

Od stycznia 2017 roku podatnikami zobowiązanymi do sporządzania dokumentacji w zakresie cen transferowych są podatnicy:

- 1) których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych przekroczyły w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 2 000 000 euro, dokonujący transakcji z podmiotami powiązаныmi lub,
- 2) ujmujący w roku podatkowym w księgach rachunkowych inne zdarzenia, których warunki zostały ustalone (lub narzucone) z podmiotami lub,
- 3) dokonujący, bezpośrednio lub pośrednio, zapłaty należności na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, wynikających z transakcji lub innego zdarzenia ujętego w księgach rachunkowych, jeżeli łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza równowartość 20 000 euro lub,
- 4) zawierający z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową:
  - umowę spółki niebędącej osobą prawną, jeżeli łączna wartość wniesionych przez wspólników wkładów przekracza równowartość 20 000 euro lub,
  - umowę wspólnego przedsięwzięcia lub inną umowę o podobnym charakterze, w których wartość wspólnie realizowanego przedsięwzięcia określona w umowie, a w przypadku braku określenia w umowie tej wartości, przewidywana na dzień zawarcia umowy, przekracza równowartość 20 000 euro (Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 9a, ust. 1).

Podatnicy zobowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej transakcji, są obowiązani do jej sporządzenia również za rok podatkowy następujący po roku podatkowym, za który byli obowiązani sporządzić dokumentację podatkową (Ustawa o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw).

Za transakcje lub inne zdarzenia mające istotny wpływ na wysokość dochodu (straty), ustawodawca uznaje transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których łączna wartość

przekracza w roku podatkowym równowartość 50 000 euro, z tym że w przypadku podatników, których przychody w rozumieniu przepisów o rachunkowości, w roku poprzedzającym rok podatkowy przekroczyły równowartość:

- 1) 2 000 000 euro, lecz nie więcej niż równowartość 20 000 000 euro – za takie transakcje lub inne zdarzenia uznaje się transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których wartość przekracza w roku podatkowym kwotę stanowiącą równowartość kwoty 50 000 euro powiększoną o 5 000 euro za każdy 1 000 000 euro przychodu powyżej 2 000 000 euro;
- 2) 20 000 000 euro, lecz nie więcej niż równowartość 100 000 000 euro – za takie transakcje lub inne zdarzenia uznaje się transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których wartość przekracza w roku podatkowym kwotę stanowiącą równowartość 140 000 euro powiększoną o 45 000 euro za każde 10 000 000 euro przychodu powyżej 20 000 000 euro;
- 3) 100 000 000 euro – za takie transakcje lub inne zdarzenia uznaje się transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których wartość w roku podatkowym przekracza kwotę stanowiącą równowartość kwoty 500 000 euro (Ustawa o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw).

Od stycznia 2017 roku, ustawodawca znówelizował obowiązek w zakresie zakresu przedmiotowego dokumentacji podatkowej transakcji.

Dokumentacja podatkowa obejmuje opis transakcji zawierający:

- wskazanie rodzaju i przedmiotu tych transakcji lub innych zdarzeń,
- dane finansowe, w tym przepływy pieniężne dotyczące tych transakcji lub innych zdarzeń,
- dane identyfikujące podmioty powiązane dokonujące tych transakcji lub ujmuje te zdarzenia,
- opis przebiegu tych transakcji lub innych zdarzeń, w tym funkcji wykonywanych przez podatnika,
- wskazanie metody i sposobu kalkulacji dochodu (straty) podatnika wraz z uzasadnieniem ich wyboru, w tym algorytmu kalkulacji rozliczeń dotyczących tych transakcji lub innych zdarzeń oraz sposobu wyliczenia wartości rozliczeń wpływających na dochód (stratę) podatnika (Ustawa o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw),
- opis danych finansowych podatnika, pozwalający na porównanie rozliczeń, o których mowa w pkt 1, z danymi wynikającymi z zatwierdzonego sprawozdania finansowego, jeżeli obowiązek jego sporządzenia wynika z obowiązujących podatnika przepisów o rachunkowości,
- informacje o podatniku obejmujące opis:
  - struktury organizacyjnej i struktury zarządczej,
  - przedmiotu i zakresu prowadzonej działalności,

- realizowanej strategii gospodarczej, w tym przeprowadzonych w roku podatkowym lub w roku poprzedzającym rok podatkowy przeniesień pomiędzy podmiotami powiązаныmi istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk, mających wpływ na dochód (stratę) podatnika,
- otoczenia konkurencyjnego,
- dokumenty (Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 9a, ust. 2b).

Ceny transferowe są immanentnie związane z ekonomicznymi uwarunkowaniami funkcjonowania podmiotu gospodarczego, ponieważ analiza transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi wymaga zidentyfikowania ekonomicznie istotnych funkcji, aktywów i ryzyk. Zastosowanie cen transferowych wymaga wiedzy ekonomicznej i znajomości metod kalkulacji jak i identyfikacji i opisu występujących we współpracy ryzyk. Identyfikacja i opis ryzyk nie jest ściśle regulowany w prawie podatkowym, zależąc między innymi od warunków, norm i ram współpracy, przekładających się na stosowane ceny pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

Ustawodawca wprowadza pojęcie strategii gospodarczej, w oparciu o którą podmioty powiązane mogą kształtować swoje relacje handlowe. Przypisuje jej następujące cechy:

- stosowanie cen promocyjnych przy wchodzeniu na dany rynek;
- czasową obniżkę zysków w zamian za wyższe zyski długoterminowe;
- ponoszenie przez pewien okres wyższych kosztów w celu utrzymania się na rynku lub zdobycia nowego;
- wprowadzania na rynek innowacyjnych produktów lub usług (Rozporządzenie Ministra Finansów, § 11).

Wpływ czynników związanych z realizacją deklarowanej przez podmiot strategii gospodarczej nie będzie uwzględniany przez organy podatkowe dokonujące oceny wybranej przez podmiot strategii w przypadkach, gdy późniejsze działania przedsiębiorstwa nie potwierdzą realizacji danej strategii, chyba że brak takiej realizacji wynika z przyczyn od podmiotu niezależnych, których nie mógł on przewidzieć, podejmując daną strategię.

### **3. Strategia gospodarcza współczesnego przedsiębiorstwa**

Współczesny świat to układ wewnętrznych i zewnętrznych powiązań, relacji i współzależności. W czasach gospodarczej prosperity takie związki i korelacje dobrze służą ogólnej aktywności ekonomicznej. Jednak w przypadku zaistnienia niekorzystnych okoliczności i osłabienia koniunktury – skomplikowany i współzależny kontekst środowiska zewnętrznego współczesnego przedsiębiorstwa – powoduje turbulencje i rodzi chaos (Romanowska 2010, s. 7). Przedsiębiorstwa w turbulentnym otoczeniu zmuszone są do podejmowania i realizowania strategii organizacji.

W zależności od tego w jakiej organizacji strategia jest tworzona i wykorzystywana, można wyróżnić następujące jej rodzaje:

1. Strategia na poziomie przedsiębiorstwa kształtowana przez naczelne kierownictwo, które nadzoruje działania organizacji zajmującej się więcej niż jednym rodzajem działalności gospodarczej. Dotyczy ona działań podejmowanych przez organizację jako całość i takich, które powinna ona objąć, oraz dąży do określenia roli, jaką odgrywa i jaką powinien odgrywać każdy z poszczególnych rodzajów działalności.
2. Strategia na poziomie jednostki operacyjnej (SJB) służy sterowaniu interesami i działaniami określonej, pojedynczej jednostki gospodarczej. Strategiczna jednostka gospodarcza (ang. Strategic Business Unit) grupuje w ramach wielogałęziowego przedsiębiorstwa wszystkie rodzaje działalności gospodarczej, zmierzające do wytworzenia określonego rodzaju wyrobu lub usług i traktuje je jako pojedynczą jednostkę operacyjną.
3. Strategia na poziomie funkcjonalnym tworzy ramy dla zarządzania takimi funkcjami, jak: finanse, prace badawcze i rozwojowe, marketing, ekologia, zgodnie ze strategią jednostki operacyjnej. Strategia ta polega na określeniu, w jaki sposób dana funkcja ma być realizowana, by sprzyjała uzyskaniu pożądanej przewagi konkurencyjnej, oraz na koordynacji danej funkcji z innymi funkcjami (J. Penc, s. 144-145).

Poza typowymi rodzajami strategii, możemy wyróżnić strategie innowacji, które można sklasyfikować jako:

1. Strategia błękitnego oceanu - bazująca na koncepcji, iż podczas wyboru strategii firmy obszar najbardziej bezwzględnej konkurencji, często określanej jako "czerwony ocean" może zostać pominięty. Takie działanie pozwala wytyczyć "błękitny ocean", w którym istnieje możliwość wyznaczenia miejsca dla strategii przedsiębiorstwa. Pionierstwo strategii błękitnego oceanu uwarunkowane jest zastosowaniem koncepcji innowacji w obszarze wartości wydzielającej fragment rynku dedykowany nowym produktom. W sferze novum wartości podniesienie jakości produktu w oczach konsumenta oraz redukcja kosztów wytworzenia wchodzi w skład celów strategicznych przedsiębiorstwa.
2. Strategia sieci innowacji - dotyczy scalania wszelkich podmiotów (tj. organizacje handlowe, organizacje społeczne, przedsiębiorstwa, organizacje logistyczne oraz pozostałe subjekty reprezentujące gospodarkę globalną) w konfigurację sieci obustronnych powiązań. Układy sieciowe tworzą podstawę do wykonania określonych misji gospodarczych.
3. Strategia niszy innowacji - wykorzystywana jest przez małe i średnie przedsiębiorstwa ukierunkowane na systematyczne wytwarzanie innowacji zarówno produktowych, jak i technologicznych. Stanowi jeden z wariantów koncepcji niszy rynkowej. Powstaje ona gdy jedna z firm zyskuje przewagę rynkową nad konkurencją, dzięki wykorzystaniu nowości zabezpieczonych odpowiednimi patentami oraz unikalnymi technologiami.

4. Strategia klastra innowacyjnego - oparta jest na współpracy zakładów oraz instytucji je wspierających, wyspecjalizowanych w określonej dziedzinie, znajdujących się w najbliższym otoczeniu w celu utworzenia przewagi rynkowej.
5. Strategia innowacji otwartej - bazuje na wyszukiwaniu oraz zużytkowaniu idei innowacji tworzących się w otoczeniu, które nie jest formalnie związane z zakładem. Przedsiębiorstwo organizuje otwarty konkurs wynikiem, którego wybiera specjalistów spośród zróżnicowanego grona. Dzięki takiemu rozwiązaniu specjaliści reprezentujący różne segmenty rynku mają możliwość współpracy, co zwiększa szansę na wybór wysoce efektywnych najbardziej nowatorskich rozwiązań. Koniecznym wymogiem warunkującym wykorzystanie strategii innowacji otwartej jest publiczna współpraca użytkowników artykułów biorących udział w projektowaniu oraz ocenie innowacji z przedsiębiorstwem (Encyklopedia zarządzania, odczyt z dnia 30.01.2018).

Autor nie rozważa wszystkich możliwych strategii, ograniczając się do ich podstawowych typologii. Odnosząc się do określenia cech czy ram konceptualnych strategii organizacji można przyjąć za K. Obłójem, iż strategia jest podstawową abstrakcją biznesu, ale konsekwencje jej wdrożenia i realizacji pozostają jak najbardziej realne (Obłój, s. 32). Strategia zatem nie oznacza konkretnego sposobu realizacji przedsięwzięcia, stanowiąc dynamiczny proces pokonywania trudności, jakie napotka przedsiębiorstwo na drodze swojego rozwoju. Celem strategii jest utrzymanie potencjału rozwojowego i konkurencyjnego przedsiębiorstwa w długiej perspektywie czasowej (Romanowska 2009, s. 19).

Charakterystyka strategii opisywanej w dokumentacji cen transferowych, winna określać przyjętą strategię organizacji, z uwzględnieniem jej oddziaływania na ceny dóbr i usług wymienianych pomiędzy przedsiębiorstwami powiązаныmi. Z punktu widzenia prawa podatkowego dobrana strategia powinna opisywać strategię przedsiębiorstwa, współpracy przedsiębiorstw powiązanych i szczególnych warunków na podstawie których powiązane przedsiębiorstwa dokonują wymiany towarów i usług.

#### **4. Podsumowanie**

Ceny transferowe stanowią element dokumentacji podatkowej transakcji dokonywanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Powiązania podmiotów gospodarczych (kapitałowe, majątkowe czy osobowe), stanowią element budowy przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstw. Istnienie powiązań nie jest penalizowane przez organa podatkowe, jednak współpraca dokonywana przez podmioty powiązane poza warunkami rynkowymi, podlega analizie, a w przypadku dokonywania wymiany towarów i usług na warunkach innych niż rynkowe, może w konsekwencji rodzić domiar należnego podatku.

Ryzyku domiaru podatku przeciwdziałać może dobra, sformułowana i opisana w dokumentacji cen transferowych strategia gospodarcza, która pozwala na kształtowanie cen pomiędzy podmiotami powiązаныmi odbiegającymi od warunków rynkowych z uwzględnieniem cech, relacji i elementów realizowanej strategii gospodarczej. Podmioty powiązane mogą stosować różne strategie organizacji i wzajemnej współpracy.

Przepisy podatkowe odnoszą się do cech strategii stosowanych przez podmioty, nie dając odpowiedzi na pytanie o konkretne strategie stosowane we współpracy podmiotów powiązanych. Dociekania teoretyczne w zakresie definicji czy klasyfikacji strategii, stanowią pole badań naukowych. Wydaje się zasadne pogłębianie teoretycznej wiedzy z zakresu strategii współpracy podmiotów, które to zagadnienie z punktu widzenia dokumentacji cen transferowych, istotnie wpływa na ocenę relacji podatkowych przedsiębiorstw. W ostatnich latach nabiera istotnego znaczenia element dokumentacji, który wskazuje na przyjętą i realizowaną strategię przez podmioty powiązane, co oddziałuje na ryzyko podatkowe i wzajemne relacje gospodarcze przedsiębiorstw.

## Bibliografia

1. Oblój, K. (2000). *Strategia sukcesu firmy*. Warszawa: PWE.
2. Penc, J. (2001). *Strategiczny system zarządzania. Holistyczne myślenie o przyszłości. Formułowania misji i strategii*. Warszawa: Agencja Wydawnicza Placet.
3. Romanowska, M. (2009). *Planowanie strategiczne w przedsiębiorstwie*. Warszawa: PWE.
4. Romanowska, M. (2010). Przełomy strategiczne w przedsiębiorstwie, *Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów*. ZN 98, Warszawa: Szkoła Główna Handlowa.
5. Rozporządzenie Ministra Finansów 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. z 2014r., poz. 1186).
6. Ustawa z dnia 15 lutego 1992r., o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2017, poz. 2343 z późn. zm.) .
7. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017, poz. 201 z późn. zm.) .
8. *Encyklopedia zarządzania*, [https://mfiles.pl/pl/index.php/Rodzaje\\_strategii](https://mfiles.pl/pl/index.php/Rodzaje_strategii).
9. [www.oecd.org/ctp/transfer-pricing](http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing) (odczyt z dnia 07.01.2018r.).