

LEKSYKON CEN TRANSFEROWYCH

redakcja naukowa Jarosław F. Mika

Paula Arciszewska, Aleksandra Chojnacka
Kamil Jaśkiewicz, Jarosław F. Mika, Michał Mika
Karolina Ostapiuk, Beata Rawa, Paweł Rosiński

LEKSYKON CEN TRANSFEROWYCH

redakcja naukowa Jarosław F. Mika

Paula Arciszewska, Aleksandra Chojnacka
Kamil Jaśkiewicz, Jarosław F. Mika, Michał Mika
Karolina Ostapiuk, Beata Rawa, Paweł Rosiński

Stan prawny na 30 maja 2019 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zajac

Opracowanie redakcyjne
JustLuk

Projekt okładek serii
Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

Łamanie
Krzysztof Drzewiecki – JustLuk

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

The logo for 'prawolubni' features the word in a stylized, lowercase font. Above the 'i' in 'lubni' is a small heart symbol. Below the text are three horizontal wavy lines.

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2019

ISBN 978-83-8160-672-1

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl
www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	17
Wstęp	21

A

1. Aktualizacja dokumentacji podatkowej (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	25
2. Aktywa bilansowe (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	28
3. Aktywa obrotowe (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	29
4. Aktywa pozabilansowe (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	31
5. Alokacja kosztów usług wewnątrzgrupowych (<i>Paula Arciszewska</i>)	33
6. Analiza ekonomiczna (<i>Beata Rawa</i>)	33
7. Analiza funkcjonalna (<i>Paula Arciszewska</i>)	34
8. Analiza opisowa (opis analizy porównawczej i opis analizy zgodności) (<i>Paula Arciszewska</i>)	36
9. Analiza porównawcza (<i>Beata Rawa</i>)	38
10. Analiza rezydualna (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	40
11. Analiza ryzyka (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	41
12. Analiza statystyczna (<i>Beata Rawa</i>)	42
13. Analiza udziału (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	43
14. Analiza wrażliwości (<i>Beata Rawa</i>)	44
15. Analiza zgodności (<i>Paula Arciszewska</i>)	45
16. Arkusz kalkulacyjny (<i>Beata Rawa</i>)	47
17. Automatyczna wymiana informacji w sprawach podatkowych (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	48

B

18. Bankowy Fundusz Gwarancyjny (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	53
19. Baza danych (<i>Beata Rawa</i>)	54
20. Baza kosztowa (<i>Michał Mika</i>)	55
21. Bazowa stopa procentowa (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	57
22. BEPS (<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>) (<i>Paweł Rosiński</i>)	59
23. Biuletyn Informacji Publicznej (<i>Paweł Rosiński</i>)	60
24. Branża (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	61

C

25. Cash pooling (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	63
26. CbC – Country by Country Reporting (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	65
27. CbC-P (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	73
28. CbC-R (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	76
29. Cena transferowa (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	80
30. Ciężar ekonomiczny (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	84
31. CIT-8 (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	85
32. CIT-TP i PIT-TP (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	89
33. Cykl ekonomiczny (inaczej cykl koniunkturalny, cykl gospodarczy, cykl biznesowy) (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	92
34. Cykl życia produktu (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	94
35. Cyrkularna struktura właścicielska (<i>Paula Arciszewska</i>)	96
36. Czynniki dyskontujący (<i>Jarosław F. Mika</i>)	97
37. Czynniki makroekonomiczne (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	97
38. Czynniki mikroekonomiczne (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	98
39. Czynności sprawdzające (<i>Paweł Rosiński</i>)	99

D

40. Decyzja podatkowa (<i>Paweł Rosiński</i>)	101
41. Deklaracja (<i>Paweł Rosiński</i>)	103
42. Dobra niematerialne (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	103
43. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe (<i>Paula Arciszewska</i>)	105
44. Dokument księgowy (dowód księgowy) (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	107
45. Dokumentacja lokalna cen transferowych (<i>local file</i>) (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	109
46. Dynamika przychodów (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	114
47. Dystrybutor o ograniczonych funkcjach i ryzykach (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	115
48. Dystrybutor o rozbudowanych funkcjach i ryzykach (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	118
49. Dywidenda (<i>Beata Rawa</i>)	121
50. Działalność badawczo-rozwojowa (<i>Paula Arciszewska</i>)	123
51. Działalność gospodarcza (<i>Paweł Rosiński</i>)	127
52. Działalność pożytku publicznego (<i>Michał Mika</i>)	128
53. Dzierżawa (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	131

E

54. Ekspektatywa (<i>Paula Arciszewska</i>)	135
55. Elementy analizy wskaźnikowej (<i>Beata Rawa</i>)	135
56. Elementy grupowej dokumentacji cen transferowych (<i>Paula Arciszewska</i>)	138
57. Elementy lokalnej dokumentacji cen transferowych (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	140
58. Emitent (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	144
59. Etapy badania porównywalności (<i>Beata Rawa</i>)	145
60. Europejski Obszar Gospodarczy (EOG) (<i>Paweł Rosiński</i>)	150

F

61. Faktoring (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	151
62. Faktyczna zdolność osoby fizycznej do wpływania na kluczowe decyzje gospodarcze (<i>Paula Arciszewska</i>)	153
63. Formularz TP-R (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	154
64. Forum Cen Transferowych (<i>Paula Arciszewska</i>)	154
65. Franczyza (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	156
66. Fundacja prawa prywatnego (<i>Paula Arciszewska</i>)	157
67. Funkcja jako element analizy funkcjonalnej transakcji kontrolowanej (<i>Paula Arciszewska</i>)	158

G

68. Grupa kapitałowa (<i>Paweł Rosiński</i>)	160
69. Grupa podmiotów (<i>Michał Mika</i>)	162
70. Grupa producentów owoców i warzyw (<i>Paweł Rosiński</i>)	164
71. Grupa producentów rolnych (<i>Paweł Rosiński</i>)	165
72. Grupowa dokumentacja cen transferowych (<i>master file</i>) (<i>Paula Arciszewska</i>) ...	166

H

73. Handlowa baza danych (<i>Beata Rawa</i>)	170
74. Hedging (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	171
75. Hierarchiczność wyboru metod szacowania cen (<i>Jarosław F. Mika</i>)	172
76. Holding (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	172

I

77. Informacja o cenach transferowych (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	175
78. Informacja podatkowa (<i>Paweł Rosiński</i>)	181
79. Informacje finansowe (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	182
80. Instytucja pomostowa (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	184
81. Interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego (<i>Paula Arciszewska</i>)	185
82. Interpretacje ogólne przepisów prawa podatkowego (<i>Paula Arciszewska</i>)	187

J

83. Jednostka dominująca (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	192
84. Jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>) ...	194
85. Jednostka stowarzyszona (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	196
86. Jednostka współzależna (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	198
87. Jednostka zależna (<i>Paula Arciszewska</i>)	198
88. Jednostki samorządu terytorialnego (<i>Paweł Rosiński</i>)	199
89. Jednostki uczestnictwa i certyfikaty inwestycyjne (<i>Paula Arciszewska</i>)	200
90. Język składania dokumentacji cen transferowych (<i>Michał Mika</i>)	201

K

91. Kalkulacja wyników (<i>Beata Rawa</i>)	204
92. Kapitał ludzki (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	204
93. Kapitał zakładowy (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	206
94. Kategorie transakcji kontrolowanych (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	206
95. Kierownik jednostki (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	211
96. Klasyfikacja ISO 3166 alpha 2 <i>Country Codes</i> (<i>Beata Rawa</i>)	213
97. Klasyfikacja rodzajów działalności gospodarczej (<i>Beata Rawa</i>)	219
98. Klucz alokacji kosztów (<i>Paula Arciszewska</i>)	221
99. <i>Know-how</i> (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	223
100. Komercyjna baza danych (<i>Beata Rawa</i>)	228
101. Komisant (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	230
102. Kompensata (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	232
103. Kompensata warunków transakcji (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	233
104. Kompensaty umyślne (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	234
105. Konsolidacja metodą pełną (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	235
106. Konsolidacja metodą proporcjonalną (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	237
107. Kontrakty terminowe (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	238
108. Kontrola celno-skarbowa (<i>Paweł Rosiński</i>)	239
109. Kontrola krzyżowa (<i>Paweł Rosiński</i>)	250
110. Kontrola podatkowa (<i>Paweł Rosiński</i>)	251
111. Konwencja Modelowa (<i>Paweł Rosiński</i>)	257
112. Korekta miar pozycyjnych (<i>Beata Rawa</i>)	258
113. Korekta odchyłeń skrajnych (<i>Beata Rawa</i>)	259
114. Korekta pierwotna dochodów podatnika (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	260
115. Korekta wtórna dochodów podatnika (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	261
116. Korekta zbiorowości (<i>Beata Rawa</i>)	265
117. Korekty cen transferowych (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	266
118. Koszty bezpośrednie (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	271
119. Koszty ogólnego zarządu (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	273
120. Koszty pośrednie (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	274
121. Koszty stałe (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	276
122. Koszty uzyskania przychodów (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	278
123. Koszty w układzie kalkulacyjnym (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	280
124. Koszty w układzie rodzajowym (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	283
125. Koszty wytworzenia (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	285
126. Koszty zmienne (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	287
127. Krajowa Administracja Skarbowa (<i>Paweł Rosiński</i>)	289
128. Kredyt (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	291
129. Kryteria porównywalności (<i>Beata Rawa</i>)	294
130. Kryteria zawężające (<i>Beata Rawa</i>)	295
131. Kryterium czystości kapitałowej (<i>Beata Rawa</i>)	296
132. Kryterium geograficzne (<i>Michał Mika</i>)	297

133. Kwartył (<i>Beata Rawa</i>)	298
134. Kwartył drugi (mediana) (<i>Beata Rawa</i>)	302
135. Kwartył pierwszy (inaczej kwartył dolny; Q1) (<i>Beata Rawa</i>)	302
136. Kwartył trzeci (inaczej kwartył górny; Q3) (<i>Beata Rawa</i>)	303

L

137. Leasing (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	304
138. Licencje (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	307
139. Licencjobiorca (<i>licensee manufacturer</i>) (<i>Michał Mika</i>)	311
140. Luka strategiczna (<i>Michał Mika</i>)	311

Ł

141. Łańcuch wartości dodanej (<i>Paula Arciszewska</i>)	314
--	-----

M

142. Maksimum (<i>Beata Rawa</i>)	317
143. Marża (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	318
144. Marża brutto (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	318
145. Marża brutto ze sprzedaży (<i>Beata Rawa</i>)	319
146. Marża EBIT (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	320
147. Marża netto ze sprzedaży (<i>Beata Rawa</i>)	320
148. Marża odsetkowa netto (<i>Beata Rawa</i>)	321
149. Marża operacyjna (<i>Beata Rawa</i>)	322
150. Marża zysku brutto (<i>Beata Rawa</i>)	324
151. Mediana (<i>Beata Rawa</i>)	326
152. Metoda ceny odprzedaży (<i>Jarosław F. Mika</i>)	327
153. Metoda dedukcyjna (<i>Beata Rawa</i>)	329
154. Metoda dodawania (addytywna) (<i>Beata Rawa</i>)	330
155. Metoda <i>ex ante</i> (<i>Beata Rawa</i>)	331
156. Metoda <i>ex post</i> (<i>Beata Rawa</i>)	332
157. Metoda koszt plus (<i>Jarosław F. Mika</i>)	332
158. Metoda marży transakcyjnej netto (<i>Jarosław F. Mika</i>)	333
159. Metoda podziału zysku (<i>Jarosław F. Mika</i>)	334
160. Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej (<i>Jarosław F. Mika</i>)	336
161. Metoda szósta (<i>Jarosław F. Mika</i>)	339
162. Miary statystyczne (<i>Beata Rawa</i>)	339
163. Miary tendencji centralnej (<i>Beata Rawa</i>)	341
164. Mikroprzedsiębiorca (<i>Paweł Rosiński</i>)	342
165. Minimum (<i>Beata Rawa</i>)	344
166. Minister do spraw finansów publicznych (<i>Paweł Rosiński</i>)	345
167. Moment sporządzenia analizy cen transferowych (<i>Beata Rawa</i>)	346
168. Monitor Polski (<i>Paweł Rosiński</i>)	347

N

169. NACE (<i>Beata Rawa</i>)	351
170. Najem (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	353
171. Należności licencyjne (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	357
172. Narzut brutto ze sprzedaży (<i>Beata Rawa</i>)	360
173. Narzut EBIT (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	360
174. Narzut netto ze sprzedaży (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	361
175. Narzut operacyjny (<i>Beata Rawa</i>)	362
176. Narzut zysku (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	364
177. Narzut zysku brutto (<i>Beata Rawa</i>)	365
178. Netting (cash netting) (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	366
179. Niedostateczna kapitalizacja (cienka kapitalizacja) (<i>Aleksandra Chojnacka</i>) ...	367
180. Niepodatkowe metody szacowania cen (<i>Paula Arciszewska</i>)	368
181. Nierezydent (<i>Paweł Rosiński</i>)	372
182. Niezrealizowane zyski (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	373
183. NIP (<i>Paweł Rosiński</i>)	379

O

184. „Objaśnienia podatkowe” – ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego (<i>Paula Arciszewska</i>)	381
185. Obowiązek posiadania dokumentacji podatkowej (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	382
186. Obowiązki sprawozdawcze (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	384
187. Obwieszczenie ministra właściwego do spraw finansów publicznych (<i>Paweł Rosiński</i>)	388
188. OECD (<i>Paweł Rosiński</i>)	389
189. Okres objęty analizą cen transferowych (<i>Beata Rawa</i>)	389
190. Operacje gospodarcze (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	390
191. Opis podmiotu powiązanego (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	394
192. Opis transakcji (<i>Paula Arciszewska</i>)	394
193. Opłata prolongacyjna (<i>Paweł Rosiński</i>)	395
194. Oprocentowanie obligacji (<i>Michał Mika</i>)	397
195. Oprocentowanie zmienne (<i>Michał Mika</i>)	399
196. Ordynacja podatkowa (<i>Paweł Rosiński</i>)	402
197. Organ podatkowy (<i>Paweł Rosiński</i>)	403
198. Osoba fizyczna (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	405
199. Oświadczenie o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	405
200. Otoczenie konkurencyjne (kluczowi konkurenci) (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	410
201. Otoczenie rynkowe (<i>Beata Rawa</i>)	410

P

202. Papiery wartościowe (<i>Beata Rawa</i>)	413
203. Patent (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	413

204. Piramida Du Ponta (<i>Beata Rawa</i>)	414
205. Planowanie finansowe (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	416
206. Pochodne instrumenty finansowe (derywaty) (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	418
207. Podatek od towarów i usług w cenach transferowych (<i>Michał Mika</i>)	420
208. Podatek u źródła (<i>Paweł Rosiński</i>)	422
209. Podatkowa grupa kapitałowa (<i>Paweł Rosiński</i>)	423
210. Podatnik (<i>Paweł Rosiński</i>)	425
211. Podmiot (<i>Paula Arciszewska</i>)	426
212. Podmiot krajowy (<i>Paweł Rosiński</i>)	427
213. Podmiot zagraniczny (<i>Paweł Rosiński</i>)	427
214. Podmioty niepowiązane (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	428
215. Podmioty porównywalne (<i>Beata Rawa</i>)	429
216. Podmioty powiązane (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	430
217. Podmioty powiązane konsolidowane metodą pełną (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	432
218. Podmioty powiązane konsolidowane metodą proporcjonalną (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	433
219. Podwójne opodatkowanie (<i>Paweł Rosiński</i>)	434
220. Polityka cen transferowych (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	435
221. Polityka zarządzania płynnością (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	436
222. Polska Klasyfikacja Działalności (PKD) (<i>Beata Rawa</i>)	437
223. Pominięcie transakcji (<i>Paweł Rosiński</i>)	440
224. Populacja badawcza (<i>Beata Rawa</i>)	441
225. Porozumienie o repartycji kosztów (umowa o repartycji kosztów, <i>cost contribution arrangements, CCAs</i>) (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	442
226. Posiadanie pośrednio udziału lub prawa (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	443
227. Postępowanie podatkowe (<i>Paweł Rosiński</i>)	446
228. Powiązania (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	447
229. Powiązania majątkowe (<i>Paula Arciszewska</i>)	449
230. Powiązania pośrednie (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	450
231. Powiązania ze Skarbem Państwa i jednostkami samorządu terytorialnego (<i>Paula Arciszewska</i>)	452
232. Powiązanie bezpośrednie (<i>Paula Arciszewska</i>)	453
233. Powiązanie podatnika z zakładem zagranicznym (<i>Paula Arciszewska</i>)	454
234. Powiązanie rodzinne (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	455
235. Powiązanie rodzinne wynikające z pokrewieństwa do drugiego stopnia (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	457
236. Powiązanie rodzinne wynikające z powinowactwa do drugiego stopnia (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	458
237. Powiązanie rodzinne wynikające z pozostawania w związku małżeńskim (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	459
238. Powiązanie spółki niemającej osobowości prawnej i jej wspólników (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	460
239. Pożyczka (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	461

240. Pożyczka fasadowa (<i>Michał Mika</i>)	463
241. Prawo głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających (<i>Paula Arciszewska</i>)	466
242. Prawo przedsiębiorców (<i>Paweł Rosiński</i>)	467
243. Procedura szacowania dochodu z transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi (<i>Paula Arciszewska</i>)	469
244. Procedura trójstronna (<i>Beata Rawa</i>)	472
245. Procedura wzajemnego porozumiewania się (MAP – <i>Mutual Agreement Procedure</i>) (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	473
246. Producent o ograniczonych funkcjach i ryzykach (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	477
247. Producent o rozbudowanych funkcjach i ryzykach (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	479
248. Producent w pełni samodzielny (<i>fully fledged manufacturer</i>) (<i>Michał Mika</i>)	481
249. Produkcja kontraktowa (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	482
250. Produkcja prosta (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	484
251. Progi dokumentacyjne (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	486
252. Prognoza finansowa (<i>Beata Rawa</i>)	490
253. Protokół kontroli (<i>Paweł Rosiński</i>)	491
254. Próba badawcza (<i>Beata Rawa</i>)	492
255. Próg powiązań kapitałowych (<i>Paula Arciszewska</i>)	494
256. Przedmiot prowadzonej działalności (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	495
257. Przedsiębiorstwo (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	496
258. Przedział międzykwartylowy (<i>Beata Rawa</i>)	499
259. Przedział rynkowy (<i>Beata Rawa</i>)	500
260. Przezroczystość metody dodawania (<i>Beata Rawa</i>)	501
261. Przepisy przejściowe z zakresu cen transferowych (<i>Paula Arciszewska</i>)	502
262. Przepisy z zakresu cen transferowych (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	503
263. Przepływy pieniężne (<i>Beata Rawa</i>)	511
264. Przesłanki powstania obowiązku dokumentacyjnego (<i>Karolina Ostapiuk</i>) ...	512
265. Przetarg nieograniczony (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	516
266. Przychód (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	517
267. Publiczna baza danych (<i>Beata Rawa</i>)	520

R

268. Rachunek zysków i strat (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	522
269. Raje podatkowe (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	523
270. Recharakteryzacja transakcji (<i>Paweł Rosiński</i>)	525
271. Refakturowanie (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	526
272. Rentowność operacyjna (<i>Beata Rawa</i>)	527
273. Restrukturyzacja (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	528
274. Rezydent (<i>Paweł Rosiński</i>)	530
275. Rok obrotowy (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	531
276. Rok podatkowy (<i>Paweł Rosiński</i>)	532
277. Rozporządzenie (<i>Paweł Rosiński</i>)	533

278. Rynek geograficzny (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	534
279. Rynkowa wartość narzutu zysku (<i>Paula Arciszewska</i>)	536
280. Rynkowa wartość wskaźnika finansowego (<i>Beata Rawa</i>)	537
281. Ryzyka ponoszone przez strony transakcji kontrolowanej (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	538
282. Rządowa regulacja rynku (<i>Michał Mika</i>)	539

S

283. <i>Safe harbour</i> (<i>Paula Arciszewska</i>)	542
284. Sankcja (<i>Michał Mika</i>)	544
285. Sankcja karna (<i>Michał Mika</i>)	545
286. Sankcja karna skarbową (<i>Michał Mika</i>)	547
287. Sankcja podatkowa (<i>Michał Mika</i>)	548
288. Sankcje za nieprzedłożenie dokumentacji podatkowej (<i>Karolina Ostapiuk</i>) ...	549
289. Skarb Państwa (<i>Paweł Rosiński</i>)	551
290. Skonsolidowane przychody (<i>Michał Mika</i>)	552
291. Skonsolidowane sprawozdanie finansowe (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	553
292. Specjalna strefa ekonomiczna (<i>Paweł Rosiński</i>)	555
293. Sprawdzalność metody dodawania (<i>Beata Rawa</i>)	556
294. Sprawozdanie finansowe (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	556
295. Sprawozdanie z działalności jednostki (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	557
296. Stopa referencyjna Narodowego Banku Polskiego (<i>Beata Rawa</i>)	561
297. Stosunek prawny o charakterze powierniczym (<i>Paweł Rosiński</i>)	562
298. Strata (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	562
299. Strategia gospodarcza (<i>Michał Mika</i>)	565
300. Struktura organizacyjna (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	566
301. Struktura właścicielska (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	568
302. Struktura zarządcza (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	569
303. Suma gwarancyjna (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	569
304. Synergia (<i>Michał Mika</i>)	570
305. Systematyczność metody dodawania (<i>Beata Rawa</i>)	571
306. Szef Krajowej Administracji Skarbowej (<i>Paweł Rosiński</i>)	572

Ś

307. Średni kurs walut ogłaszany przez NBP (<i>Paula Arciszewska</i>)	574
308. Środki komunikacji elektronicznej (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	577

T

309. Technika wyceny (<i>Michał Mika</i>)	578
310. Tendencja centralna (<i>Beata Rawa</i>)	580
311. Termin przedłożenia dokumentacji podatkowej (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	581
312. Terminy dotyczące obowiązków w zakresie cen transferowych (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	584

313. Transakcja (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	588
314. Transakcja jednorodna (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	589
315. Transakcja kontrolowana (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	590
316. Transakcja kontrolowana o charakterze jednorodnym (<i>Paula Arciszewska</i>) ...	591
317. Transakcja niekontrolowana (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	593
318. Transakcja porównywalna (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	594
319. Transakcje finansowe (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	594
320. Transakcje materialne (towarowe) (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	595
321. Transakcje usługowe (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	596
322. Transakcje z rajami podatkowymi (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	598
323. Transakcje zagregowane (połączone) (<i>Aleksandra Chojnacka</i>)	599
324. Trudne do wyceny wartości niematerialne (<i>Jarosław F. Mika</i>)	600

U

325. Uczestnik procedury trójstronnej (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	602
326. Uczestnik transakcji (<i>Paula Arciszewska</i>)	602
327. Udział kapitałowy (<i>Paula Arciszewska</i>)	603
328. Udział lub prawo do udziału w zyskach lub majątku lub ich ekspektatywy (<i>Paula Arciszewska</i>)	605
329. Umowa spółki niebędącej osobą prawną (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	606
330. Umowa wspólnego przedsięwzięcia (<i>Paula Arciszewska</i>)	610
331. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (<i>Paweł Rosiński</i>)	612
332. Umowy, porozumienia wewnątrzgrupowe lub inne dokumenty dotyczące transakcji kontrolowanej (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	614
333. Uprzednie porozumienie cenowe (APA – <i>advance pricing arrangements</i>) (<i>Beata Rawa</i>)	614
334. Usługa (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	617
335. Usługa produkcyjna (<i>toll manufacturing</i>) (<i>Michał Mika</i>)	620
336. Usługi o niskiej wartości dodanej (<i>Paula Arciszewska</i>)	621
337. Usługi świadczone na żądanie (<i>Paula Arciszewska</i>)	623
338. Usługi wewnątrzgrupowe (<i>Paula Arciszewska</i>)	625
339. Usługi wspomagające (<i>Paula Arciszewska</i>)	625
340. Usługobiorca (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	626
341. Usługodawca (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	627
342. Ustawa (<i>Paweł Rosiński</i>)	627
343. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (<i>Paweł Rosiński</i>)	628
344. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (<i>Paweł Rosiński</i>)	629
345. Utrwalona praktyka interpretacyjna (<i>Paula Arciszewska</i>)	631

W

346. Waluta wirtualna (<i>Paweł Rosiński</i>)	633
347. Wartość rynkowa (<i>Paula Arciszewska</i>)	634
348. Wartość transakcji kontrolowanej (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	634

349. Warunki ekonomiczne (<i>Jarosław F. Mika</i>)	638
350. Warunki transakcji (<i>Jarosław F. Mika</i>)	638
351. Wewnętrzne dane porównawcze (<i>Beata Rawa</i>)	639
352. Wewnętrzne porównanie cen (<i>Beata Rawa</i>)	640
353. Wskaźnik analizy płynności finansowej (<i>Beata Rawa</i>)	640
354. Wskaźnik analizy rentowności (<i>Beata Rawa</i>)	642
355. Wskaźnik Berry'ego (<i>Beata Rawa</i>)	643
356. Wskaźnik bieżącej płynności (<i>current ratio</i>) (<i>Beata Rawa</i>)	644
357. Wskaźnik finansowy (<i>Beata Rawa</i>)	645
358. Wskaźnik podwyższonej płynności (<i>Beata Rawa</i>)	646
359. Wskaźnik rentowności sprzedaży (ROS) (<i>Beata Rawa</i>)	647
360. Wskaźnik ROA (<i>Beata Rawa</i>)	648
361. Wskaźnik ROE (<i>Beata Rawa</i>)	649
362. Wskaźnik wysokiej płynności (<i>Beata Rawa</i>)	651
363. Wskaźnik zdolności kredytowej (<i>Beata Rawa</i>)	652
364. Wskaźnik zysku netto (<i>Beata Rawa</i>)	653
365. Wspólne Forum EU do spraw Cen Transferowych (<i>Paula Arciszewska</i>)	654
366. Wykaz wydatków akcjonariusza (<i>Paula Arciszewska</i>)	656
367. Wyłączenie stosowania przepisów o cenach transferowych (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	658
368. Wymiana informacji w zakresie cen transferowych (<i>Michał Mika</i>)	659
369. Wynik finansowy (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	663
370. Wytyczne OECD (<i>Paula Arciszewska</i>)	666
371. Wywieranie znaczącego wpływu (<i>Paula Arciszewska</i>)	668

Z

372. Zabezpieczenie transakcji (<i>Paula Arciszewska</i>)	670
373. Zagraniczna jednostka kontrolowana (<i>Michał Mika</i>)	672
374. Zagraniczny trust (<i>Paula Arciszewska</i>)	677
375. Zakład zagraniczny (<i>Kamil Jaśkiewicz</i>)	678
376. Zamówienia publiczne (<i>Paweł Rosiński</i>)	681
377. Zasada ceny rynkowej (<i>arm's length principle</i>) (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	682
378. Zdolność do ponoszenia ryzyka (<i>Jarosław F. Mika</i>)	684
379. Zewnętrzne dane porównawcze (<i>Beata Rawa</i>)	684
380. Zewnętrzne porównanie cen (<i>Beata Rawa</i>)	685
381. Zintegrowana część przedsiębiorstwa (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	686
382. Zwolnienia dokumentacyjne (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	687
383. Zwolnienie mikroprzedsiębiorców (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	688
384. Zwolnienie transakcji dokonywanych pomiędzy podmiotami krajowymi (<i>Paula Arciszewska</i>)	689
385. Zwolnienie transakcji objętych uprzednim porozumieniem cenowym (<i>Paula Arciszewska</i>)	690

Ż

386. Żądanie przedłożenia lokalnej dokumentacji cen transferowych lub grupowej dokumentacji cen transferowych (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	692
387. Żądanie sporządzenia i przedłożenia lokalnej dokumentacji cen transferowych (<i>Karolina Ostapiuk</i>)	693
Autorzy	695

WYKAZ SKRÓTÓW

1. Źródła prawa i wytyczne

k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2018 r. poz. 1025 ze zm.)
k.k.s.	– ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2018 r. poz. 1958 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
k.r.o.	– ustawa z 25.02.1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2017 r. poz. 682 ze zm.)
k.s.h.	– ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 505 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.)
pr. aut.	– ustawa z 4.02.1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1191 ze zm.)
pr. dew.	– ustawa z 27.07.2002 r. – Prawo dewizowe (Dz.U. z 2019 r. poz. 160)
pr. przed.	– ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. poz. 646 ze zm.)
p.s.w.n.	– ustawa z 20.07.2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. poz. 1668 ze zm.)
p.z.p.	– ustawa z 29.01.2004 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1986 ze zm.)
r.c.t.o.f.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. poz. 2502)
r.c.t.o.p.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. poz. 2491)
r.d.c.t.o.f.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. poz. 2509)
r.d.c.t.o.p.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. poz. 2479)

r.i.c.t.o.p.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie informacji o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. poz. 2487)
u.d.p.p.w.	– ustawa z 24.04.2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z 2019 r. poz. 688)
u.KAS	– ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2019 r. poz. 768 ze zm.)
u.o.	– ustawa z 15.01.2015 r. o obligacjach (Dz.U. z 2018 r. poz. 483 ze zm.)
u.o.a.n.	– ustawa z 20.07.2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1523 ze zm.)
u.o.p.	– ustawa z 29.07.2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 623)
u.o.p.z.	– ustawa z 28.10.2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (Dz.U. z 2019 r. poz. 628)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1509 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 865 ze zm.)
u.p.t.u.	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.)
u.r.	– ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2019 r. poz. 351 ze zm.)
u.s.g.	– ustawa z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2019 r. poz. 506)
u.s.p.	– ustawa z 5.06.1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz.U. z 2019 r. poz. 511)
ustawa nowelizująca	– ustawa z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2193)
u.w.i.p.	– ustawa z 9.03.2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. z 2019 r. poz. 648 ze zm.)
Wytyczne OECD	– Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych, lipiec 2017 r. (OECD, <i>Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations</i> , July 2017)

2. Organy orzekające

NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
SA	– sąd apelacyjny
SN	– Sąd Najwyższy
TS	– Trybunał Sprawiedliwości
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

3. Czasopisma i publikatory

BIP	– Biuletyn Informacji Podatkowej
ONSA WSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
OSA	– Orzecznictwo Sądów Apelacyjnych
OSNC	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
Prz. Pod.	– Przegląd Podatkowy

4. Inne skróty

EOG	– Europejski Obszar Gospodarczy
GUS	– Główny Urząd Statystyczny
KRS	– Krajowy Rejestr Sądowy
NBP	– Narodowy Bank Polski
NIP	– numer identyfikacji podatkowej
PGK	– podatkowa grupa kapitałowa
PKD	– Polska Klasyfikacja Działalności

WSTĘP

Procesy ekonomiczne zachodzące w gospodarce rynkowej oparte są na transferze pieniądza. Przepływ pieniądza służy realizacji celów przedsiębiorstwa. Z kolei funkcja celu stanowiąca kryterium podejmowania racjonalnych decyzji dotyczy w głównej mierze maksymalizacji zysku, a dążenie do osiągnięcia zysku jest tradycyjnym kryterium decyzyjnym przedsiębiorstw ekonomii neoklasycznej¹.

Celem większości przedsiębiorstw w krótkim okresie jest maksymalizacja zysku, natomiast w perspektywie długoterminowej (brak stabilności otoczenia ekonomicznego, regulacji prawnych) celem przedsiębiorstwa może być zachowanie dotychczasowego udziału w rynku, utrzymanie liczby kontrahentów czy przychodów rocznych, a niejednokrotnie również wskaźników finansowych, w szczególności kluczowych wskaźników rentowności.

Analiza przedsiębiorstwa może być oparta na podejściu przedmiotowym lub behawioralnym. Podejście behawioralne (podmiotowe) koncentruje się w głównej mierze na indywidualności podmiotu, jego odrębności na tle otoczenia, ekonomicznych interesów i wartości, jakimi się kieruje². Jednym z celów analizy ekonomicznej przedsiębiorstwa jest wskazanie jego roli i miejsca na tle branży, w jakiej prowadzi działalność.

Realizacji celów zarówno krótkoterminowych, jak i długoletnich służą transfery kapitału: aktywów materialnych, w formie finansowej lub aktywów niematerialnych. Dokonywanie transferów dotyczy podmiotów działających w grupach kapitałowych. Przerzucaniu aktywów materialnych lub usług pomiędzy podmiotami definiowanymi jako podmioty powiązane towarzyszą często cele podatkowe. Zmniejszanie zobowiązań podatkowych w krótkim okresie lub zwiększanie straty podatkowej w celu wykorzystania jej do optymalizacji podatkowej w dłuższej perspektywie czasowej naraża przedsiębiorstwa na ryzyko doszacowania podatku. W szczególności przed-

¹ J. Czekaj, Z. Dresler, *Zarządzanie finansami przedsiębiorstw. Podstawy teorii*, Warszawa 2005, s. 16.

² J. Komorowski, *Cele przedsiębiorstwa a rozwój gospodarczy. Ujęcie behawioralne*, Warszawa 2012, s. 26.

siębiorstwa działające w dużych grupach międzynarodowych narażone są na ryzyko weryfikacji sposobu kalkulacji cen przepływów transakcyjnych.

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w celu ochrony rynku, gospodarek państw będących członkami OECD, wydaje rekomendacje (wytyczne) w zakresie sposobu dokumentowania transakcji grupowych. Na podstawie takich wytycznych polski ustawodawca wprowadził stosowne przepisy regulujące obowiązki sprawozdawcze nakładane na podmioty powiązane. W związku ze zmieniającymi się rekomendacjami OECD również w Polsce dochodzi w ostatnich latach do częstych zmian przepisów.

Ostatnie zmiany, które weszły w życie z dniem 1.01.2019 r., wprowadziły nowe obowiązki dokumentacyjne dla podmiotów powiązanych, zmieniły hierarchiczność wyboru metody weryfikacji ceny transferowej, zmieniły zasady raportowania oraz wprowadziły nowe instytucje regulacyjne (m.in. *safe harbours*, *secret comparables*, recharakteryzację i pominięcie transakcji, korektę cen transferowych). Obowiązki nałożone przez ustawodawcę na podmioty rozumiane jako podmioty powiązane obejmują w szczególności obowiązek sporządzania podatkowej dokumentacji krajowej, dokumentacji grupowej czy też informacji o cenach transferowych TP-R (*Transfer Pricing Report*).

Prezentowana publikacja przedstawia zagadnienia dotyczące cen transferowych w ujęciu encyklopedycznym. Jest to zarazem pierwsza publikacja na rynku wydawniczym, która omawia zagadnienie podmiotów powiązanych oraz obowiązków sprawozdawczych z zakresu cen transferowych w strukturze hasłowej.

Leksykon zawiera omówienie haseł, które zostały sformułowane na podstawie aktów normatywnych. Przy wyborze haseł posłużono się w szczególności przepisami ustaw oraz rozporządzeń dotyczących osób prawnych (analogiczne regulacje dotyczą podatników ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Kluczem doboru haseł była analiza istotnych z punktu widzenia autorów pojęć dobranych z następujących aktów:

- rozdziału 1a ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 865 ze zm.),
- rozporządzenia Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2491),
- rozporządzenia Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. poz. 2479),
- rozporządzenia Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie informacji o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. poz. 2487),

- rozporządzenia Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. poz. 2474),
- obwieszczenia Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie ogłoszenia rodzaju bazowej stopy procentowej i marży dla potrzeb cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych (M.P. poz. 1286),
- rozporządzenia Ministra Finansów z 28.03.2019 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. poz. 600),
- rozporządzenia Ministra Finansów z 24.12.2002 r. w sprawie informacji podatkowych (Dz.U. z 2017 r. poz. 68).

Leksykon omawia w sposób zwięzły kluczowe zagadnienia z zakresu cen transferowych i może stanowić źródło wiedzy zarówno dla praktyków (doradców podatkowych, przedstawicieli organów podatkowych, sędziów sądów administracyjnych, księgowych, finansistów), jak i dla studentów, wykładowców, trenerów szkoleniowych. Jednocześnie w przypadku konieczności poszerzenia informacji prezentowanych w niniejszym Leksykonie zachęcam w imieniu autorów do sięgnięcia do innych publikacji naszego autorstwa.

Jarosław F. Mika

A

1. Aktualizacja dokumentacji podatkowej

Aktualizacja dokumentacji podatkowej jest sposobem ujawnienia danych dotyczących transakcji kontrolowanych objętych obowiązkiem sporządzenia dokumentacji podatkowej, które są kontynuowane w kolejnych latach podatkowych. Lokalna dokumentacja cen transferowych, która odnosi się do dokumentowanej transakcji, podlega okresowemu przeglądowi i aktualizacji nie rzadziej niż raz na rok podatkowy¹. Celem okresowych przeglądów i aktualizacji dokumentacji podatkowej jest to, aby odzwierciedlała ona rzeczywisty przebieg transakcji wraz ze wszystkimi istotnymi zmianami, które miały miejsce w trakcie ich realizacji².

Aktualizacja lokalnej dokumentacji cen transferowych

W znowelizowanych przepisach z zakresu cen transferowych obowiązujących od 1.01.2019 r. nie ma przepisu odnoszącego się wprost do aktualizacji lokalnej dokumentacji cen transferowych. Na podstawie art. 11k ust. 1 u.p.d.o.p. i odpowiednio art. 23w ust. 1 u.p.d.o.f. podmioty powiązane są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych za rok obrotowy w celu wykazania, że ceny transferowe zostały ustalone na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. Zgodnie z uzasadnieniem projektu ustawy nowelizującej³ brak uregulowania tej kwestii wynika wprost z przywołanego przepisu i z tego, iż podatnik objęty obowiązkiem dokumentacyjnym w zakresie lokalnej dokumentacji cen transferowych zobowiązany jest do składania oświadczenia o sporządzeniu dokumentacji dla transakcji, które są objęte obowiązkiem dokumentacyjnym. Podmiot powiązany powinien więc po zakończeniu każdego roku obrotowego zweryfikować, dla jakich transakcji kontrolowanych powstał obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji

¹ M. Kaniewska-Środecka, *Zarządzanie ryzykiem cen transferowych*, Warszawa 2018, rozdział II, s. 5.

² Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 28.03.2018 r. w sprawie aktualizacji dokumentacji podatkowej, DCT.8201.6.2018 (Dz.Urz. MF poz. 32).

³ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk sejm. nr 2860, s. 201.

cen transferowych, i przygotować odpowiednią dokumentację cen transferowych. Jeżeli podmiot powiązany ma już sporządzoną lokalną dokumentację cen transferowych danej transakcji kontrolowanej objętej obowiązkiem dokumentacyjnym za rok ubiegły, to nie musi jej sporządzać od podstaw. Dokonuje jedynie jej aktualizacji poprzez uwzględnienie wszystkich ewentualnych zmian w porównaniu z rokiem poprzednim.

Aktualizacja analizy porównawczej lub analizy zgodności

Nowe regulacje w art. 11r u.p.d.o.p. i odpowiednio art. 23zd u.p.d.o.f. odnoszą się do **aktualizacji analizy porównawczej lub analizy zgodności**, czyli jednego z elementów lokalnej dokumentacji cen transferowych. Zgodnie z przywołanymi przepisami analiza porównawcza lub analiza zgodności podlegają aktualizacji **nie rzadziej niż co 3 lata**, chyba że zmiana otoczenia ekonomicznego w stopniu znacznie wpływającym na sporządzoną analizę uzasadnia dokonanie aktualizacji w roku zaistnienia tej zmiany. Z przedmiotowego uregulowania wynika, że co do zasady analiza cen transferowych, będąca jednym z elementów lokalnej dokumentacji cen transferowych, podlega aktualizacji co 3 lata. W sytuacji gdy dojdzie do zmiany otoczenia ekonomicznego, aktualizacja analizy porównawczej lub analizy zgodności winna zostać dokonana w roku zaistnienia tej zmiany. Wprowadzona regulacja utrzymuje więc dotychczasowy obowiązek dokonywania aktualizacji analizy porównawczej nie rzadziej niż raz na 3 lata, chyba że zmiana warunków ekonomicznych uzasadnia aktualizację z większą częstotliwością.

W przepisach obowiązujących od 1.01.2017 r. do 31.12.2018 r. w art. 25a ust. 2g u.p.d.o.f. oraz art. 9a ust. 2g u.p.d.o.p. wskazane było, iż „dokumentacja podatkowa dotycząca kontynuowanych w kolejnym roku podatkowym transakcji lub innych zdarzeń, o których mowa w ust. 1 pkt 1, podlega okresowemu przeglądowi i aktualizacji, nie rzadziej niż raz na rok podatkowy, przed dniem upływu terminu określonego dla złożenia zeznania podatkowego za kolejne lata, w zakresie zawartych w niej informacji, z zastrzeżeniem ust. 2h”.

Interpretacja ogólna Ministra Finansów

Na podstawie przywołanej regulacji Minister Finansów wydał **interpretację ogólną** z 28.03.2018 r. w sprawie aktualizacji dokumentacji podatkowej, DCT.8201.6.2018 (Dz.Urz. MF poz. 32). Wydana interpretacja ogólna odnosi się przede wszystkim do wątpliwości związanych z aktualizacją dokumentacji podatkowych transakcji finansowych, poręczeniowych, które po dacie zawarcia i po ustaleniu warunków współpracy często są realizowane na przestrzeni wielu lat. Interpretacja ta ma również zastosowanie do wszystkich transakcji lub innych zdarzeń kontynuowanych w kolejnym roku lub kolejnych latach podatkowych.

Zgodnie ze stanowiskiem Ministra Finansów transakcje finansowe, np. pożyczki, kredyty, emisja obligacji, gwarancje, poręczenia, są co do zasady transakcjami kontynuowanymi w kolejnych latach podatkowych. W takim przypadku dokumentacja podatkowa sporządzona dla takich transakcji w roku podatkowym ich rozpoczęcia powinna podlegać okresowemu przeglądowi i aktualizacji nie rzadziej niż raz na rok podatkowy. Zatem w przypadku gdy w trakcie realizacji transakcji dojdzie np. do przedłużenia terminu spłaty kapitału lub odsetek lub udzielenia kolejnej transzy pożyczki lub kredytu, lub zmiany wysokości oprocentowania, lub zmiany jakichkolwiek innych istotnych parametrów transakcji, podatnik jest obowiązany do uwzględnienia informacji o tych zmianach w zaktualizowanej dokumentacji podatkowej.

W interpretacji wskazano również, iż w przypadku transakcji lub innych zdarzeń kontynuowanych w kolejnym roku podatkowym, nawet gdyby w wyniku przeglądu dokumentacji podatkowej stwierdzono, że nie nastąpiła żadna istotna zmiana, o której mowa powyżej, podatnik nadal jest obowiązany do dokonania aktualizacji dokumentacji podatkowej nie rzadziej niż raz na rok podatkowy. Efektem takiej aktualizacji będzie zatem dokumentacja podatkowa sporządzona za dany rok podatkowy, uwzględniająca m.in. aktualne dane finansowe dotyczące zarówno transakcji lub innych zdarzeń, jak i podatnika.

Konieczność dokonywania okresowych przeglądów i aktualizacji odnosi się także do transakcji lub innych zdarzeń, które rozpoczęły się przed dniem 1.01.2017 r., a których skutki w dalszym ciągu trwają.

W związku z powyższym zmiany istotnych parametrów danej transakcji w trakcie jej realizacji nie oznaczają konieczności przygotowywania dokumentacji przedmiotowej transakcji od podstaw. Jeżeli miały one miejsce, powinny zostać uwzględnione i szczegółowo opisane w aktualizacji dokumentacji podatkowej. W sytuacji gdy w wyniku przeglądu okaże się, że nie nastąpiły istotne zmiany, podatnicy i tak powinni zaktualizować dokumentację podatkową o takie informacje jak m.in. aktualne na dany rok podatkowy dane finansowe.

Przepisy przejściowe

Na podstawie art. 27 ustawy nowelizującej, który ma charakter przepisu przejściowego, analizy danych porównawczych lub opisy zgodności warunków transakcji oraz innych zdarzeń ustalonych z podmiotami powiązanymi sporządzone przez podatników przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy zachowują aktualność przez 3 kolejne lata od daty sporządzenia, chyba że zmiana warunków ekonomicznych w stopniu znacznie wpływającym na analizę danych porównawczych uzasadnia dokonanie przeglądu w roku zaistnienia tej zmiany. W takim przypadku podatnik sporządza analizę porównawczą lub analizę zgodności w sposób określony przez niniejszą ustawę.

2. Aktywa bilansowe

Aktywa bilansowe – zostały zdefiniowane w art. 3 pkt 12 u.r. i rozumie się przez nie kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych.

Aktywa, aby mogły zostać ujęte w bilansie, powinny być sprawdzone pod względem kryteriów przyjętych w prawie bilansowym, zgodnie z postanowieniami Międzynarodowych lub Krajowych Standardów Rachunkowości dla uznawania aktywów oraz pasywów jako kategorii sprawozdawczych⁴.

Aktywa prezentowane w bilansie powinny spełnić równocześnie niżej wskazane przesłanki, a mianowicie⁵:

- 1) jednostka sprawuje nad nimi kontrolę;
- 2) mają one określoną wiarygodną wartość;
- 3) powstały w wyniku przyszłych zdarzeń;
- 4) służą do osiągnięcia korzyści ekonomicznych.

Ze względu na zróżnicowany charakter aktywów bilansowych można je pogrupować na różne sposoby.

Zgodnie z **kryterium rodzaju** można je podzielić na aktywa⁶:

- 1) rzeczowe – inaczej zwane aktywami materialnymi; posiadają one postać fizyczną; w tej grupie można wyróżnić takie aktywa, jak: samochody, komputery, budynki;
- 2) finansowe – do tej grupy można zaliczyć takie aktywa, jak: środki pieniężne, należności oraz papiery wartościowe;
- 3) niematerialne – do aktywów niematerialnych należą aktywa, które nie zostały przydzielone do żadnej z wyżej wskazanych dwóch grup; są to wartości niematerialne oraz prawne.

Zgodnie z **kryterium czasu** można wyróżnić aktywa:

- 1) długoterminowe – do tej grupy zaliczamy aktywa, które pod wpływem czasu (dłuższego niż rok) nie zmieniają swojej formy, funkcji, charakteru; można wyodrębnić takie aktywa, jak: udzielone pożyczki z terminem wymagalności nie krótszym niż za rok, środki trwałe;

⁴ I. Olchowicz, *Podstawy rachunkowości. Wykład*, t. 1, Warszawa 2009, s. 72–73.

⁵ *Komentarz do ustawy o rachunkowości. Rachunkowość – MSR/MSSD – Podatki*, red. A. Jaruga, T. Martyniuk, Gdańsk 2006, s. 108.

⁶ *Podstawy rachunkowości*, red. S. Sojak, J. Stankiewicz, Toruń 2008, s. 34–35.

- 2) krótkoterminowe – zaliczamy do nich aktywa, które zmieniają swoją formę w okresie krótszym niż rok. Jako przykład można wskazać zapasy materiałowe zużywane na bieżąco w trakcie procesu produkcyjnego.

Elementarnym kryterium podziału majątku oraz jednocześnie sposobu prezentacji w bilansie jest podział na aktywa:

- 1) trwałe,
- 2) obrotowe (zob. **aktywa obrotowe**).

Zgodnie z art. 11q ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. i art. 23zc u.p.d.o.f. jednym z obligatoryjnych elementów lokalnej dokumentacji cen transferowych jest opis transakcji, w tym analiza aktywów angażowanych w daną transakcję kontrolowaną. Zgodnie z § 2 ust. 2 lit. c r.d.c.t.o.p. i § 2 ust. 2 lit. c r.d.c.t.o.f. lokalna dokumentacja cen transferowych obejmuje analizę funkcjonalną podmiotów powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej, z uwzględnieniem istotnych zmian w porównaniu z poprzednim rokiem obrotowym, i zawiera opis angażowanych aktywów.

Jak zostało wskazane w uzasadnieniu ww. rozporządzeń Ministra Finansów w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych oraz osób fizycznych: „Należy podkreślić, że pod pojęciem aktywów angażowanych przez strony transakcji (...) (oraz pojęciem «aktywów» używanym w dalszych przepisach Rozporządzenia) należy rozumieć wszelkiego rodzaju aktywa, w tym aktywa pozabilansowe i kapitał ludzki”.

Zatem sporządzając analizę funkcjonalną w dokumentacji *local file*, w zakresie angażowanych aktywów należy uwzględnić:

- 1) aktywa bilansowe,
- 2) aktywa pozabilansowe (zob. **aktywa pozabilansowe**),
- 3) kapitał ludzki (zob. **kapitał ludzki**).

3. Aktywa obrotowe

Aktywa obrotowe to „kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przyszłych zdarzeń, które są do sprzedaży zużycia, są wymagalne lub płatne w ciągu 12 miesięcy, chyba, że normalny cykl operacyjny trwa dłużej niż 12 miesięcy”⁷.

⁷ Egzamin na doradcę podatkowego. Pytania otwarte, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2018, s. 1228.

W art. 3 ust. 1 pkt 18 u.r. ustawodawca wprowadził podział na:

- 1) **aktywa rzeczowe**⁸ – część aktywów przeznaczonych do zbycia lub zużycia w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego lub w ciągu normalnego cyklu operacyjnego właściwego dla danej działalności, jeżeli trwa on dłużej niż 12 miesięcy;
- 2) **aktywa finansowe**⁹ – część aktywów płatna i wymagalna lub przeznaczona do zbycia w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego lub od daty ich założenia, wystawienia lub nabycia, albo stanowiąca aktywa pieniężne;
- 3) **należności krótkoterminowe** – obejmują one ogół należności z tytułu dostaw i usług oraz całość lub część należności z innych tytułów niezaliczonych do aktywów finansowych, które stają się wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego;
- 4) **rozliczenia międzyokresowe** – część aktywów, które trwają nie dłużej niż 12 miesięcy od dnia bilansowego.

Aktywa obrotowe można pogrupować na:

- 1) nabywane przez jednostkę z zewnątrz, np. towary oraz materiały,
- 2) wytwarzane przez jednostkę, np. produkcja niezakończona, produkty gotowe¹⁰.

Zgodnie z art. 11q ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. i art. 23zc u.p.d.o.f. jednym z obligatoryjnych elementów lokalnej dokumentacji cen transferowych jest opis transakcji, w tym analiza aktywów zaangażowanych w daną transakcję kontrolowaną. Zgodnie z § 2 ust. 2 lit. c r.d.c.t.o.f. i § 2 ust. 2 lit. c r.d.c.t.o.p. lokalna dokumentacja cen transferowych obejmuje analizę funkcjonalną podmiotów powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej, z uwzględnieniem istotnych zmian w porównaniu z poprzednim rokiem obrotowym, i zawiera opis w szczególności zaangażowanych aktywów. Podmiot powiązany obowiązany do sporządzenia dokumentacji cen transferowych wykazuje aktywa, które były zaangażowane w realizację danej transakcji kontrolowanej.

W kontekście metody weryfikacji cen transferowych aktywa obrotowe stanowią bazę (mianownik wskaźnika finansowego) kalkulacji wskaźnika finansowego, jeśli zastosuje się metodę marży transakcyjnej netto. Zgodnie z § 14 ust. 3 r.c.t.o.p. i § 14 ust. 3 r.c.t.o.f. bazę (mianownik wskaźnika finansowego), o której mowa powyżej, stanowić mogą w szczególności przychody, koszty, aktywa albo elementy przychodów, kosztów lub aktywów. Jak zostało wskazane w uzasadnieniu powyżej przywołanego rozporządzenia, „czytelna staje się ponadto możliwość użycia w analizie przeprowadzanej tą metodą nie tylko wskaźników opartych o koszty lub przychody, ale również o inne wielkości, np. aktywa lub elementy przychodów, kosztów lub aktywów, w zależności od tego, która baza w największym stopniu odzwierciedla specyfikę branży oraz istotne okoliczności transakcji”.

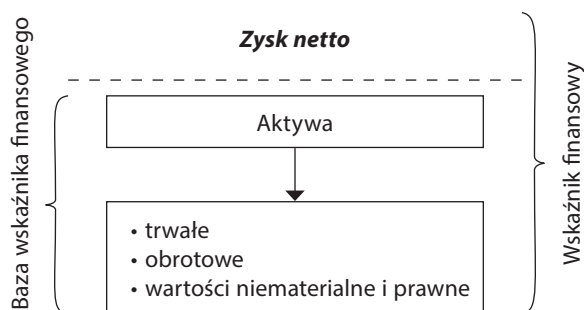
⁸ O których mowa w art. 3 ust. 1 pkt 19 u.r.

⁹ O których mowa w art. 3 ust. 1 pkt 24 u.r.

¹⁰ I. Olchowicz, *Podstawy...*, s. 210–211.

Poniżej został przedstawiony wskaźnik finansowy stosowany przy weryfikacji cen transferowych metodą marży transakcyjnej netto.

Schemat 1. Wskaźnik finansowy stosowany przy weryfikacji ceny transferowej metodą marży transakcyjnej netto jako ilorazu zysku netto przez bazę aktywów



Źródło: opracowanie własne.

4. Aktywa pozabilansowe

Aktywa pozabilansowe – inaczej zwane majątkiem pozabilansowym – to aktywa, które nie są wykazywane w ewidencji bilansowej oraz są związane z działalnością przedsiębiorstwa.

Do ewidencji pozabilansowej **majątku trwałego** można zaliczyć szczególnie¹¹:

- 1) środki trwałe postawione w stan likwidacji w efekcie zużycia bądź zniszczenia do czasu zakończenia likwidacji;
- 2) środki trwałe używane przez przedsiębiorstwo na podstawie umów najmu, dzierżawy bądź innych umów o podobnym charakterze, jeżeli zgodnie z treścią odrębnych przepisów obiekty te są kwalifikowane do składników majątku ich właściciela oraz są przez niego amortyzowane;
- 3) środki trwałe obce, sklasyfikowane w sposób odmienny od środków trwałych dzierżawionych. Jako przykład takiego majątku trwałego można wskazać środki trwałe obce posiadane w depozycie, pożyczone bądź przechowywane;
- 4) niskowartościowe składniki majątku trwałego stanowiące składniki rzeczowego majątku trwałego, których przedsiębiorstwo nie zalicza do środków trwałych, lecz prowadzi ich ewidencję celem kontroli zużycia i egzekwowania odpowiedzialności osób, którym je powierzono.

¹¹ Encyklopedia rachunkowości, red. M. Gmytrasiewicz, LEX 2005.

Do ewidencji pozabilansowej **majątku obrotowego** można zaliczyć¹²:

- 1) towary przyjęte w komis, czyli towary przyjęte do sprzedaży w ramach umowy komis, w której przedsiębiorstwo jest komisantem;
- 2) zapasy obce – za przykład mogą posłużyć przyjęte w depozyt dostawy towarów oraz materiałów postawione do dyspozycji dostawców, składniki majątkowe przyjęte do procesu przetworzenia, złożone w prowadzonym przez przedsiębiorstwo składzie celnym, dostawy towarów oraz materiałów, których odbioru nie zrealizowano do końca okresu sprawozdawczego;
- 3) należności warunkowe, czyli wszelkiego rodzaju krajowe oraz zagraniczne należności warunkowe niewynikające z realizacji umów, zamówień, zleceń, a powstałe jako konsekwencja działalności przedsiębiorstwa (umowy przedwstępne, otrzymane gwarancje) i wszystkie należności umorzone, w odniesieniu do których termin przedawnienia jeszcze nie upłynął;
- 4) niskocenne przedmioty w użytkowaniu, czyli przedmioty zużywające się w sposób stopniowy, dla których ewidencja jest wskazana celem kontroli ich zasobu oraz ustalenia osoby odpowiedzialnej za ich rozliczenie. Jako przykład można wskazać opakowania wielokrotnego użytku, narzędzia drobne i odzież roboczą.

Zgodnie z art. 11q ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. i art. 23zc u.p.d.o.f. jednym z obligatoryjnych elementów lokalnej dokumentacji cen transferowych jest opis transakcji, w tym analiza aktywów angażowanych w daną transakcję kontrolowaną. Zgodnie z § 2 ust. 2 lit. c r.d.c.t.o.f. i § 2 ust. 2 lit. c r.d.c.t.o.p. lokalna dokumentacja cen transferowych obejmuje analizę funkcjonalną podmiotów powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej z uwzględnieniem istotnych zmian w porównaniu z poprzednim rokiem obrotowym oraz zawiera opis angażowanych aktywów.

Jak zostało wskazane w uzasadnieniu rozporządzeń Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych oraz osób fizycznych: „Należy podkreślić, że pod pojęciem aktywów angażowanych przez strony transakcji (...) (oraz pojęciem «aktywów» używanym w dalszych przepisach Rozporządzenia) należy rozumieć wszelkiego rodzaju aktywa, w tym aktywa pozabilansowe i kapitał ludzki”.

Sporządzając analizę funkcjonalną w dokumentacji *local file*, w zakresie angażowanych aktywów należy zatem uwzględnić:

- 1) aktywa bilansowe (zob. **aktywa bilansowe**),
- 2) aktywa pozabilansowe,
- 3) kapitał ludzki (zob. **kapitał ludzki**).

¹² Encyklopedia..., red. M. Gmytrasiewicz, LEX 2005.

5. Alokacja kosztów usług wewnątrzgrupowych

Alokacja kosztów usług wewnątrzgrupowych jest to procedura polegająca na przyporządkowaniu wydatków ponoszonych tytułem świadczenia usług na rzecz ich docelowych odbiorców, dokonywana przy wykorzystaniu stosownego **klucza alokacji kosztów**. Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie regulują sposobu, w jaki koszty świadczonych usług powinny być alokowane na poszczególnych usługobiorców. Rekomendacje dotyczące klucza alokacji kosztów, ze wskazaniem rodzajów transakcji, odnajdziemy w rozdziale VII Wytycznych OECD.

Pojęcie **klucza alokacji kosztów** zostało odrębnie zdefiniowane.

6. Analiza ekonomiczna

Analiza ekonomiczna jest jednym z podstawowych elementów składających się na całokształt działalności przedsiębiorstwa i pozwala na szczegółowe określenie stanu i kondycji przedsiębiorstwa w danym okresie.

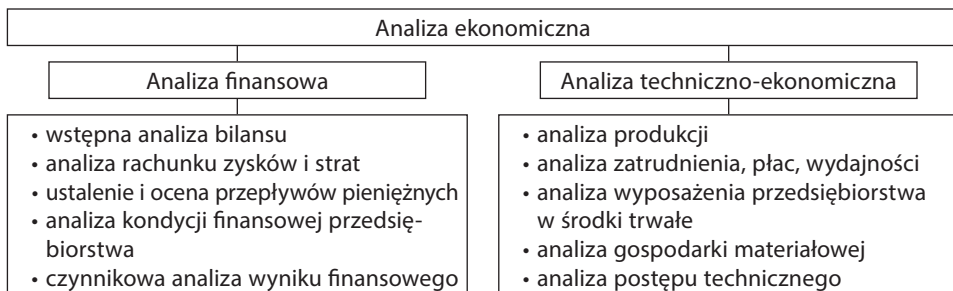
Analiza ekonomiczna jest istotnym elementem zarządzania, umożliwiającym wyjaśnienie, czy zjawiska gospodarcze przebiegają zgodnie z zasadą racjonalnego gospodarowania. Główna uwaga analityka skupia się na efektywności realizowanych lub przygotowywanych do realizacji procesów ekonomicznych. Bez pomocy tej analizy cele przedsiębiorstwa i jego wewnętrznych jednostek organizacyjnych nie mogłyby być realizowane w zadowalającym stopniu, decyzje byłyby bowiem podejmowane bez dostatecznego rozpoznania sytuacji decyzyjnej, jedynie w oparciu o intuicję decydenta¹³.

Analizę ekonomiczną obejmuje się sumę zjawisk gospodarczych występujących w zasięgu zarówno przedsiębiorstwa, jak i w jego otoczeniu, a badanie polega na:

- 1) podziale na części występujących zjawisk ekonomicznych i procesów;
- 2) sformułowaniu zależności przyczynowo-skutkowej między badanymi elementami;
- 3) określeniu wniosków wynikających z przeprowadzonych ocen porównawczych.

Na poniższym schemacie zaprezentowano umowny podział analizy ekonomicznej w przedsiębiorstwie na analizę finansową oraz analizę techniczno-ekonomiczną.

¹³ M. Bojańczyk, *Menedżerowie i właściciele na rynku kapitałowym. Kryzys zarządzania spółkami*, Warszawa 2010, s. 101.

Schemat 1. Analiza ekonomiczna w przedsiębiorstwie

Źródło: M. Sierpińska, T. Jachna, *Ocena przedsiębiorstwa według standardów światowych*, Warszawa 2000, s. 16.

Analiza finansowa dotyczy wielkości ekonomicznych w ujęciu pieniężnym. Analiza techniczno-ekonomiczna koncentruje się na ocenie poszczególnych elementów działalności gospodarczej przedsiębiorstwa.

Analiza ekonomiczna pozwala na zmniejszenie ryzyka towarzyszącego działalności gospodarczej. Ryzyka tego nie da się wyeliminować, gdyż jest integralną cechą podmiotów gospodarczych funkcjonujących w warunkach gospodarki rynkowej. Natomiast ryzyko dzięki właściwej analizie finansowej w istotnym stopniu można zrationalizować.

7. Analiza funkcjonalna

Analiza funkcjonalna jest jednym z elementów dokumentacji cen transferowych. Zgodnie z § 2 pkt 2 lit. c r.d.c.t.o.p. oraz odpowiednio § 2 pkt 2 lit. c r.d.c.t.o.f. podatnik zobowiązany jest do przedstawienia w lokalnej dokumentacji cen transferowych analizy funkcjonalnej podmiotów powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej, z uwzględnieniem istotnych zmian w porównaniu z poprzednim rokiem obrotowym, zawierającej opis:

- 1) wykonywanych funkcji,
- 2) ponoszonych ryzyk, w tym zdolności do ich ponoszenia,
- 3) angażowanych aktywów.

Celem analizy funkcjonalnej jest szczegółowe przedstawienie przebiegu transakcji kontrolowanej będącej przedmiotem dokumentacji cen transferowych.

Zakres analizy funkcjonalnej ulegał zmianom na przestrzeni lat. Poniżej przedstawione zostało porównanie na podstawie trzech stanów prawnych:

- 1) do 31.12.2016 r.,
- 2) od 1.01.2017 r. do 31.12.2018 r.,
- 3) od 1.01.2019 r.

Stan prawny do 31.12.2016 r.

Zgodnie ze stanem prawnym obowiązującym do końca 2016 r. analiza funkcjonalna obejmowała:

- 1) funkcje, jakie spełniają podmioty uczestniczące w transakcji;
- 2) użyte aktywa, obejmujące również dobra materialne i niematerialne niezaliczone do aktywów;
- 3) kapitał ludzki oraz
- 4) ponoszone ryzyko.

Stan prawny od 1.01.2017 r. do 31.12.2018 r.

Zgodnie ze stanem prawnym obowiązującym od 1.01.2017 r. do 31.12.2018 r. analiza funkcjonalna jest to dokonywana, odrębnie dla każdego rodzaju działalności, analiza stron transakcji lub innego zdarzenia obejmująca opis działań podejmowanych przez te strony w ramach łańcucha wartości dodanej oraz opis wpływających na dochód (stratę) tych stron:

- 1) wykonywanych **funkcji**,
- 2) angażowanego **kapitału ludzkiego**,
- 3) ponoszonych **ryzyk**, w tym w zakresie sprawowania kontroli nad ryzykami, oraz posiadania zdolności finansowych do ich ponoszenia,
- 4) **angażowanych aktywów**, w tym wartości niematerialnych, a w przypadku gdy więcej niż jeden podmiot pełni funkcje związane z wartościami niematerialnymi – wskazanie podmiotów:
 - a) posiadających tytuł prawny do tych wartości niematerialnych wraz z określeniem rodzaju tego tytułu prawnego,
 - b) angażujących kapitał ludzki w zarządzanie lub kontrolę nad tymi wartościami niematerialnymi,
 - c) finansujących opracowanie lub ulepszenie tych wartości niematerialnych.

Ponadto podatnik był zobowiązany do przedstawienia **profilu funkcjonalnego** rozumianego jako opisana w sposób zwięzły rola strony transakcji lub innego zdarzenia, wynikająca z analizy funkcjonalnej, uwzględniająca transakcje lub inne zdarzenia realizowane przez ten podmiot w ramach łańcucha wartości dodanej.

Stan prawny od 1.01.2019 r.

Zgodnie z obecnie obowiązującym stanem prawnym podatnik zobowiązany jest do przedstawienia w dokumentacji cen transferowych analizy funkcjonalnej podmiotów powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej, z uwzględnieniem istotnych zmian w porównaniu z poprzednim rokiem obrotowym, zawierającej opis:

- 1) wykonywanych funkcji,
- 2) ponoszonych ryzyk, w tym zdolności do ich ponoszenia,
- 3) angażowanych aktywów.

Poszczególne elementy analizy funkcjonalnej stanowią przedmiot odrębnych definicji.

8. Analiza opisowa (opis analizy porównawczej i opis analizy zgodności)

Analiza opisowa (opis analizy porównawczej i opis analizy zgodności) jest to element analizy cen transferowych, którego szczegółowy zakres wskazany został w § 2 pkt 3 lit. c r.d.c.t.o.p. i odpowiednio w § 2 pkt 3 lit. c r.d.c.t.o.f.

Rozporządzenie w sprawie dokumentacji cen transferowych przewiduje rozróżnienie elementów analizy opisowej analizy porównawczej i analizy opisowej analizy zgodności.

Analiza opisowa analizy porównawczej

Zgodnie z § 2 pkt 3 lit. c ww. rozporządzeń opis analizy porównawczej, o której mowa w art. 11q ust. 1 pkt 3 lit. a u.p.d.o.p. i odpowiednio art. 23zc ust. 1 pkt 3 lit. a u.p.d.o.f., powinien zawierać:

- 1) opis procesu wyszukiwania i doboru danych oraz wskazanie źródeł tych danych wraz z uzasadnieniem doboru kryteriów wyszukiwania oraz istotnych założeń przyjętych na potrzeby dokonania tej analizy;
- 2) dane porównawcze przedstawione w postaci elektronicznej umożliwiającej ich edycję, grupowanie, sortowanie i przeprowadzanie weryfikacji wykonanych obliczeń, w tym wskaźniki finansowe, przyjęte oraz odrzucone w ramach tej analizy, wraz z ich opisem, odnoszące się do transakcji zawieranych przez podmiot powiązany z podmiotem niepowiązanym (dane wewnętrzne) albo zawieranych pomiędzy podmiotami niepowiązanymi (dane zewnętrzne), jeżeli są dostępne;
- 3) uzasadnienie powodów przyjęcia do tej analizy danych z wielu lat lub z jednego roku;
- 4) uzasadnienie wyboru wskaźnika finansowego przyjętego do tej analizy, jeżeli został zastosowany;
- 5) opis korekty porównywalności wraz z uzasadnieniem, jeżeli została zastosowana;
- 6) wskazanie wyznaczonego w wyniku tej analizy punktu lub przedziału wraz z opisem miar statystycznych, jeżeli zostały zastosowane.

Analiza opisowa analizy zgodności

Zgodnie z § 2 pkt 3 lit. d rozporządzeń w sprawie dokumentacji cen transferowych opis analizy zgodności sporządzany jest w sytuacji, gdy nie jest sporządzany opis analizy porównawczej, przy czym w przypadku wskazania metody stanowiącej technikę wyceny opis tej analizy zawiera:

- 1) uzasadnienie wyboru zastosowanej techniki wyceny;
- 2) opis źródeł danych wykorzystanych do wyceny;
- 3) opis oraz uzasadnienie założeń przyjętych do wyceny, w szczególności założeń do wskaźników stosowanych w wycenie oraz opis sposobu kalkulacji tych wskaźników;
- 4) opis oraz uzasadnienie założeń przyjętych do prognoz, opis źródła wykorzystanych danych oraz wskazanie celu prognozy – w przypadku, gdy zastosowanie techniki wyceny wymaga zastosowania prognozy;
- 5) analizę wrażliwości wskazującą wpływ zmian poszczególnych założeń na wynik wyceny;
- 6) uzasadnienie przyjętego punktu z przedziału wartości przedmiotu transakcji kontrolowanej.

Analiza opisowa służy przedstawieniu sposobu i trybu oceny zgodności warunków ustalonych przez podmioty powiązane z warunkami, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, określanej mianem „**badania porównywalności**”, przy zastosowaniu kryteriów porównywalności wskazanych w § 3 r.c.t.o.f. i odpowiednio w rozporządzeniu dotyczącym osób prawnych.

Badanie porównywalności

W ramach badania porównywalności uwzględnia się w szczególności takie kryteria, jak:

- 1) cechy charakterystyczne dóbr, usług lub innych świadczeń;
 - 2) przebieg transakcji, w tym funkcje, jakie pełnią podmioty w porównywanych transakcjach, angażowane przez nie aktywa oraz ponoszone ryzyka, uwzględniając zdolność stron transakcji do pełnienia danej funkcji oraz ponoszenia danego ryzyka;
 - 3) warunki transakcji określone w umowie, porozumieniu lub innym dowodzie dokumentującym te warunki;
 - 4) warunki ekonomiczne występujące w czasie i miejscu, w których dokonano transakcji;
 - 5) strategia gospodarcza
- w zakresie, w jakim kryteria te mają lub mogą mieć istotny wpływ na warunki ustalone lub narzucone między podmiotami powiązanymi.

Dodatkowe kryteria zostały ustalone dla badania porównywalności obejmującego:

- 1) transakcje kontrolowane obejmujące wartości niematerialne oraz
 - 2) trudne do wyceny wartości niematerialne
- które przedstawione zostały poniżej.

W odniesieniu do transakcji kontrolowanych obejmujących **wartości niematerialne** badanie porównywalności uwzględnia również ocenę zdolności stron transakcji do pełnienia danej funkcji oraz ponoszenia danego ryzyka w zakresie:

- 1) posiadania tytułu prawnego do wartości niematerialnych, jego ochrony i utrzymania;
- 2) tworzenia wartości niematerialnych, w tym ich opracowywania;
- 3) rozwijania wartości niematerialnych, w tym ich ulepszania;
- 4) wykorzystania wartości niematerialnych.

Natomiast badanie porównywalności obejmujące **trudne do wyceny wartości niematerialne** uwzględnia również ocenę, czy podmioty niepowiązane w porównywalnych okolicznościach:

- 1) dokonałyby rekalkulacji wysokości pierwotnie ustalonej ceny w oparciu o klauzulę umowną dotyczącą zmiany ceny,
- 2) renegocjowałyby pierwotnie ustalone warunki, w tym wysokość ceny przedmiotu transakcji,
- 3) przyjęłyby do rozliczenia porównywalnej transakcji płatności warunkowe – a także, czy przeprowadzając prognozę ceny transferowej na dzień zawarcia transakcji, uwzględniono wszystkie możliwe do przewidzenia przez podmiot powiązany okoliczności mające wpływ na wysokość ceny transferowej.

9. Analiza porównawcza

Analiza porównawcza jest elementem analizy cen transferowych. Jest ona stosowana wobec podatników zobligowanych do przygotowania dokumentacji *local file*.

Analiza porównawcza podlega aktualizacji nie rzadziej niż co 3 lata, chyba że zmiana otoczenia ekonomicznego w stopniu znacznie wpływającym na sporządzoną analizę uzasadnia dokonanie aktualizacji w roku zaistnienia tej zmiany.

Analiza porównawcza jest kluczowym narzędziem, zarówno dla podatników, jak i organów skarbowych, wykorzystywanym do zbadania, czy warunki ustalone przez podmioty powiązane w zawieranych między sobą transakcjach są zgodne z *the arm's length principle*. Analiza porównawcza stanowi element dokumentacji *local file*.

Zgodnie z art. 23zc u.p.d.o.f. oraz art. 11q u.p.d.o.p. lokalna dokumentacja cen transferowych, zawiera:

- 1) analizę danych podmiotów niepowiązanych lub transakcji zawieranych z podmiotami niepowiązanymi lub pomiędzy podmiotami niepowiązanymi uznanych za porównywalne do warunków ustalonych w transakcjach kontrolowanych, zwaną dalej analizą porównawczą;

- 2) analizę wykazującą zgodność warunków, na jakich została zawarta transakcja kontrolowana, z warunkami, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane, zwaną dalej analizą zgodności – w przypadku gdy sporządzenie analizy porównawczej nie jest właściwe w świetle danej metody weryfikacji cen transferowych lub nie jest możliwe przy zachowaniu należytej staranności.

Stosownie do art. 23zd u.p.d.o.f. i art. 11r u.p.d.o.p. analiza porównawcza oraz analiza zgodności podlegają aktualizacji nie rzadziej niż co 3 lata, chyba że zmiana otoczenia ekonomicznego w stopniu znacznie wpływającym na sporządzoną analizę uzasadnia dokonanie aktualizacji w roku zaistnienia tej zmiany.

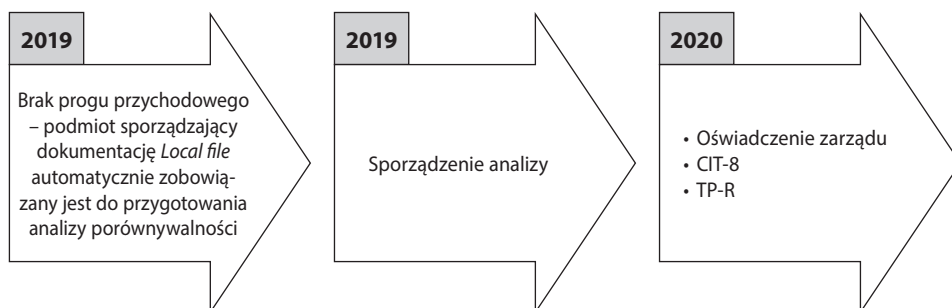
Analiza porównawcza może być przeprowadzona na podstawie:

- 1) danych z baz danych (więcej informacji na ten temat można znaleźć pod hasłem **baza danych**);
- 2) cen transakcyjnych ustalonych z podmiotami niepowiązanymi (więcej informacji na ten temat można znaleźć pod hasłem **wewnętrzne porównanie cen**).

W znowelizowanych przepisach nie sprecyzowano zasad przeprowadzania badania porównywalności dla szczególnych rodzajów transakcji dotyczących np. finansowania, wartości niematerialnych, wydatków na reklamę w celu uwzględnienia przez podatnika tych okoliczności związanych z konkretnym przypadkiem transakcji, które są dla podatnika istotne, mając jednocześnie na uwadze zasady przeprowadzania badania porównywalności transakcji wywodzone z brzmienia zasad ogólnych.

Poniżej zaprezentowano schemat sporządzenia analizy porównawczej zgodnie z przepisami obowiązującymi od 1.01.2019 r.

Schemat 1. Sporządzenie analizy porównawczej zgodnie z przepisami obowiązującymi od 1.01.2019 r.



Źródło: stanowisko przedstawione przez P. Gruza, Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów, z 1.09.2017 r.

Stosownie do znowelizowanych przepisów analiza porównawcza jest elementem obowiązkowym w sytuacji zidentyfikowania obowiązku sporządzenia dokumentacji *local file*, dodatkowo w sytuacji zidentyfikowania obowiązku przygotowania analizy porównawczej podatnik ma obowiązek złożenia oświadczenia zarządu, CIT-8 oraz TP-R.

Więcej informacji na ten temat można znaleźć pod hasłami **CIT-8, formularz TP-R**.

Przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. poz. 2479) określają elementy składowe analizy porównawczej. Elementy te zostały opracowane z uwzględnieniem Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych (rozdział III Wytycznych OECD).

Poniżej zaprezentowano etapy analizy porównawczej.

Tabela 1. Etapy analizy porównawczej

Lp.	Etapy analizy porównawczej
1.	Wyznaczenie okresu, jaki powinien zostać objęty analizą
2.	Analiza informacji dotyczących podmiotu powiązanego i jego otoczenia gospodarczego
3.	Analiza wszelkich okoliczności badanej transakcji kontrolowanej, jakie mogą mieć wpływ na poziom ceny transferowej, z uwagi na pełnione funkcje, angażowane aktywa i ponoszone ryzyka, oraz dokonanie wyboru podmiotu badanego
4.	Weryfikacja, czy istnieją wewnętrzne dane porównawcze, które mogą zostać wykorzystane na potrzeby analizy porównywalności
5.	Identyfikacja dostępnych zewnętrznych źródeł danych porównawczych
6.	Wybór najbardziej odpowiedniej metody oraz wskaźnika finansowego
7.	Analiza dostępnych danych porównawczych, w szczególności pod kątem ich porównywalności z badaną transakcją
8.	Dokonanie korekt, jeśli są one niezbędne do uzyskania wyższego stopnia porównywalności danych porównawczych do badanej transakcji kontrolowanej
9.	Kalkulacja wyników analizy porównywalności oraz ich interpretacja

Źródło: opracowanie własne.

Etapy analizy porównawczej szczegółowo zostały scharakteryzowane pod hasłem **etapy badania porównywalności**.

10. Analiza rezydualna

Analiza rezydualna jest pojęciem związanym z metodą podziału zysku, tj. jedną z metod weryfikacji cen transferowych. Zgodnie z § 13 r.c.t.o.f. i § 13 r.c.t.o.p.

metoda podziału zysku polega na określeniu łącznego zysku, jaki w związku z daną transakcją kontrolowaną osiągnęły podmioty powiązane, oraz podziału tego zysku między te podmioty w takiej proporcji, w jakiej dokonałyby go podmioty niepowiązane, w szczególności uwzględniając pełnione przez strony transakcji kontrolowanej funkcje, angażowane aktywa i ponoszone ryzyka. Podziału zysku dokonuje się poprzez określenie przychodów uzyskanych przez każdy z podmiotów powiązanych oraz poniesionych kosztów związanych z daną transakcją kontrolowaną. W przypadku gdy tak określone koszty przekraczają związaną z nimi sumę przychodów, podziałowi podlega strata.

Podziału zysku, o którym mowa powyżej, dokonuje się za pomocą:

- 1) analizy rezydualnej albo
- 2) analizy udziału.

Analiza rezydualna dzieli sumę zysków uzyskanych w związku z daną transakcją (transakcjami) przez podmioty powiązane uczestniczące w tej transakcji (transakcjach) w dwóch etapach. W ramach pierwszego etapu każdemu uczestnikowi transakcji przypisuje się podstawowy zysk odpowiedni dla danego rodzaju transakcji, jaki osiągają podmioty niezależne, pełniąc rutynowe funkcje, angażując typowe aktywa oraz ponosząc standardowe ryzyko w tego rodzaju transakcjach. W drugim etapie wszelkie pozostałe po podziale w pierwszym etapie zyski są dzielone pomiędzy podmioty powiązane uczestniczące w danej transakcji zgodnie z zasadami, jakie ustaliłyby podmioty niezależne uczestniczące w takiej transakcji, tj. z uwzględnieniem ich funkcji, ryzyk i zaangażowanych aktywów¹⁴.

11. Analiza ryzyka

Analiza ryzyka jest elementem lokalnej dokumentacji cen transferowych. Element ten został wskazany w § 2 pkt 2c r.d.c.t.o.f. i § 2 pkt 2c r.d.c.t.o.p. Zgodnie z przywołanymi przepisami lokalna dokumentacja cen transferowych obejmuje w zakresie dotyczącym opisu transakcji analizę funkcjonalną podmiotów powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej, z uwzględnieniem istotnych zmian w porównaniu z poprzednim rokiem obrotowym, zawierającą opis:

- 1) wykonywanych funkcji,
- 2) ponoszonych ryzyk, w tym zdolności do ich ponoszenia,
- 3) angażowanych aktywów.

Analiza ryzyk jest więc elementem analizy funkcjonalnej, którą powinna zawierać lokalna dokumentacja cen transferowych. Analiza ta powinna uwzględniać zmiany ryzyka ponoszonego przez strony transakcji kontrolowanej, które zaszły w porów-

¹⁴ K. Lasiński-Sulecki, *Ceny transferowe w prawie podatkowym i celnym*, LEX 2014.

naniu z poprzednim rokiem obrotowym, jeżeli transakcja była realizowana również w poprzednim roku.

Przykładowe rodzaje ryzyk zostały omówione pod hasłem **ryzyka ponoszone przez strony transakcji kontrolowanej**.

W tabeli poniżej przedstawiono rozkład ryzyk na przykładzie transakcji sprzedaży przez spółkę ABC wyrobów gotowych i półfabrykatów na rzecz spółki XYZ. Zapłata następuje w euro.

Tabela 1. Przykładowy rozkład ryzyka

Rodzaj ryzyka	ABC	XYZ
Ryzyko złych długów	XXX	
Ryzyko wystąpienia opóźnień w dostawie		XXX
Ryzyko walutowe	XXX	
Ryzyko rynkowe	X½	X½

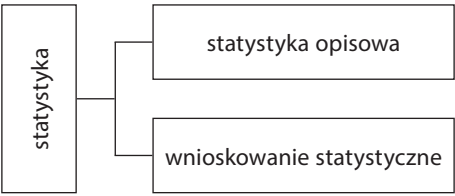
Źródło: opracowanie własne.

12. Analiza statystyczna

Analiza statystyczna jest etapem badania statystycznego poprzedzonym zebraniem materiału statystycznego i jego opracowaniem.

Statystykę podzielić można na statystykę opisową oraz wnioskowanie statystyczne.

Schemat 1. Podział statystyki¹⁵



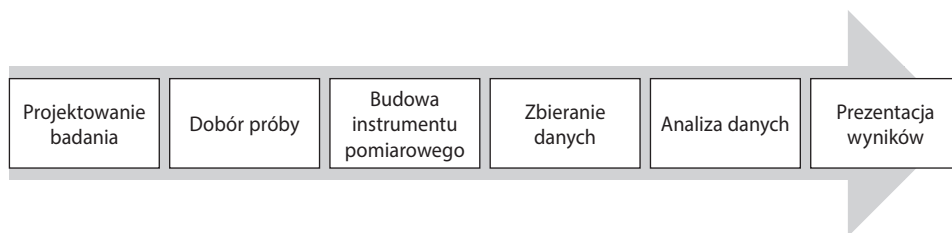
Źródło: opracowanie własne.

¹⁵ Statystyka opisowa to dział statystyki zajmujący się gromadzeniem, opracowaniem oraz prezentacją danych; **wnioskowanie statystyczne** pozwala na wyciągnięcie istotnych wniosków na temat cech całej populacji na podstawie analizy odpowiednio licznej próby objętej badaniem.

Celem analizy statystycznej jest zbadanie przyczyn kształtowania się zjawisk masowych, wykrycie istniejących prawidłowości i związków oraz formułowanie na ich podstawie wniosków; obejmuje ona analizę struktury, dynamiki, natężenia i współzależności¹⁶.

Poniżej zaprezentowano proces badawczy składający się z etapów tworzących zamknięty cykl.

Schemat 2. Proces badawczy analizy statystycznej



Źródło: opracowanie własne.

13. Analiza udziału

Analiza udziału jest pojęciem związanym z metodą podziału zysku, tj. jedną z metod weryfikacji cen transferowych. Zgodnie z § 13 r.c.t.o.f. i § 13 r.c.t.o.p. **metoda podziału zysku** polega na określeniu łącznego zysku, jaki w związku z daną transakcją kontrolowaną osiągnęły podmioty powiązane, oraz podziału tego zysku między te podmioty w takiej proporcji, w jakiej dokonałyby tego podziału podmioty niepowiązane, w szczególności uwzględniając pełnione przez strony transakcji kontrolowanej funkcje, angażowane aktywa i ponoszone ryzyka. Podziału zysku dokonuje się poprzez określenie przychodów uzyskanych przez każdy z podmiotów powiązanych oraz poniesionych kosztów związanych z daną transakcją kontrolowaną. W przypadku gdy tak określone koszty przekraczają związaną z nimi sumę przychodów, podziałowi podlega strata.

Podziału zysku, o którym mowa powyżej, dokonuje się za pomocą:

- 1) analizy rezydualnej albo
- 2) analizy udziału.

Analiza udziału dzieli między podmiotami powiązanymi połączony zysk z transakcji, której przedmiotem są dobra wytworzone lub ulepszone przez te podmioty,

¹⁶ Zob. <https://encyklopedia.pwn.pl/haslo/analiza-statystyczna;3869074.html>, dostęp: 1.03.2019 r.

w oparciu o względną wartość działań podjętych przez każdy z powiązanych podmiotów¹⁷.

Analiza udziału powinna uwzględniać poniższe czynniki:

- 1) podział ryzyka gospodarczego i odpowiedzialności stron transakcji,
- 2) rozmiar zaangażowanych środków, maszyn i urządzeń,
- 3) wartość zaangażowanych dóbr niematerialnych.

Przykład analizy udziału

Poniżej przedstawiono procentowy podział zysku pomiędzy spółką A, będącą producentem, a powiązaną spółką B, będącą dystrybutorem. Połączony zysk z transakcji sprzedaży wyprodukowanych produktów to 1 000 000 zł.

Tabela 1. Procentowy podział zysku

Funkcje transakcyjne	Udział	Zaangażowanie stron transakcji		Udział w zysku	
		Spółka A	Spółka B	Spółka A	Spółka B
Produkcja	70%	100%	–	70%	–
Magazynowanie	15%	80%	20%	12%	3%
Logistyka	10%	5%	95%	0,5%	9,5%
Usługi napraw	3%	–	100%	–	3%
Gwarancje	2%	100%	–	2%	–
Suma	100%			84,5%	15,5%

Źródło: opracowanie własne.

Z powyższej tabeli wynika, iż procentowy udział spółki A w zysku wynosi 84,5%, tj. 845 000 zł, zaś udział w zysku spółki B wynosi 15,5%, tj. 155 000 zł.

14. Analiza wrażliwości

Analiza wrażliwości to badanie siły oddziaływania różnych czynników lub ich kombinacji na poziom rentowności (zysku) przedsiębiorstwa. Metoda ta pozwala na zbadanie wrażliwości określonych parametrów na zmiany wartości odpowiednich czynników wpływających na ich wartości.

Poniżej zaprezentowano przykładową analizę wrażliwości na podstawie mnożnika zysku. W tym przypadku analiza wrażliwości polega na określeniu wpływu poszczególnych czynników na zysk operacyjny.

¹⁷ K. Lasiński-Sulecki, *Ceny...*

$$M_z \frac{\Delta Z_o\%}{\Delta Y\%}$$

Gdzie:

- M_z – mnożnik zysku,
- $\Delta Z_o\%$ – procentowa zmiana zysku operacyjnego,
- $\Delta Y\%$ – procentowa zmiana czynnika kształtującego zysk.

Gdzie:

$$\% \text{ zmiana czynnika} \times \text{mnożnik zysku} = \% \text{ zmiana zysku operacyjnego}$$

Pierwszy etap analizy wrażliwości polega na wyznaczeniu wielkości granicznych dla analizowanych czynników. Ustalenie wielkości granicznych polega na wyznaczeniu takiej ich wysokości, która przy niezmienionym poziomie innych czynników zagwarantuje jedynie osiągnięcie progu rentowności. Drugi etap polega na ustaleniu dla poszczególnych czynników % ich zmiany z poziomu zaplanowanego do poziomu progu rentowności.

Analiza wrażliwości redukuje ryzyko decyzji podejmowanych w gospodarce rynkowej.

15. Analiza zgodności

Analiza zgodności stanowi element analizy cen transferowych będący alternatywą dla analizy porównawczej. Pojęcie analizy porównawczej stanowi przedmiot odrębnej definicji zawartej w przedmiotowej publikacji.

Zgodnie z art. 23zc ust. 1 pkt 3 lit. b u.p.d.o.f. oraz art. 11q ust. 1 pkt 3 lit. b u.p.d.o.p. lokalna dokumentacja cen transferowych zawiera analizę wykazującą zgodność warunków, na jakich została zawarta transakcja kontrolowana, z warunkami, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane – w przypadku, **gdy sporządzenie analizy porównawczej nie jest właściwe w świetle danej metody weryfikacji cen transferowych lub nie jest możliwe przy zachowaniu należytej staranności.**

Przepisy nie regulują sposobu przeprowadzania analizy zgodności ani elementów, które powinna ona zawierać. Należy podkreślić, iż **przeprowadzenie analizy zgodności jest możliwe dopiero po uprzednim wykluczeniu możliwości przeprowadzenia analizy porównawczej**, w związku z czym jej zastosowanie co do zasady powinno być sporadyczne.

W związku z tym, iż przepisy prawa z zakresu cen transferowych nie regulują sposobu ani zakresu analizy zgodności, podczas określania jej zakresu można odwołać się do dokumentu wypracowanego przez jedną z grup roboczych utworzonych w ramach działalności Forum Cen Transferowych (**Forum Cen Transferowych** stanowi

przedmiot odrębnej definicji zawartej w niniejszej publikacji), tj. do „Rekomendacji Forum Cen Transferowych dotyczących sporządzania opisów zgodności warunków transakcji oraz innych zdarzeń ustalonych z podmiotami powiązanymi z warunkami, które ustaliłyby między sobą podmioty niezależne¹⁸”, zwanych dalej rekomendacjami.

Zgodnie z przywołanym dokumentem:

1. Wszystko, co może w sposób bezpośredni lub pośredni wskazywać na rynek transakcji, powinno być dopuszczalne jako opis zgodności z warunkami, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niezależne.
2. Opiszem zgodności może być każde opracowanie lub wywód, na mocy którego podatnik uprawdopodobni, iż warunki zastosowane w transakcjach lub innych zdarzeniach pomiędzy podmiotami powiązanymi są zgodne z warunkami, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niezależne.
3. Opis w sposób logiczny powinien uprawdopodobnić, że podatnik, zawierając transakcję, kierował się racjonalnymi przesłankami ekonomicznymi i warunki zastosowane w transakcji są zgodne z warunkami, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niezależne.
4. Opis zgodności może przyjmować dowolną formę. Opiszem zgodności może być m.in. opracowanie zawierające opis słowny, zestawienie tabelaryczne, diagram, graf lub kilka tych form łącznie bądź w stosownej konfiguracji.

Poniżej przedstawione zostały przykładowe elementy opisu zgodności, które zostały przywołane w rekomendacjach:

- 1) **wyceny niezależnych ekspertów** (w tym również: operaty, opinie, ekspertyzy, inne);
- 2) ogólnodostępne analizy rynkowe czy branżowe (np. rynku nieruchomości);
- 3) powszechnie używane w danej branży **notowania rynkowe** lub inne dane na temat stosowanych cen (które ze względu na specyfikę transakcji nie mogą zostać uznane za dane do przygotowania analizy porównawczej);
- 4) informacje na temat **ofert cenowych** (w tym danych z serwisów internetowych), warunków rozstrzygniętych przetargów, taryf, wskaźników, mnożników itp. mogących mieć pośrednio zastosowanie do analizowanych transakcji (w przypadku, gdy nie mogą zostać uznane za dane do przygotowania analizy porównawczej);
- 5) **dane dostępne wewnętrznie dla podatnika**, np. umowy z kontrahentami, polityki wewnętrzne firmy, inne;
- 6) **analizy**: dotyczące cyklu życia produktu, wartości odtworzeniowej, wartości rezydualnej, kosztu alternatywnego (np. strat, jakie zostałyby poniesione przez podatnika w sytuacji, gdyby transakcja nie została zawarta), korzyści stron transakcji, zwrotu na inwestycji, innych opcji realistycznie dostępnych dla podatnika;
- 7) **odniesienie do ogólnej sytuacji ekonomicznej**;
- 8) odniesienie do **Wytocznych OECD** oraz rezultatów prac **Wspólnego Forum Unii Europejskiej do spraw Cen Transferowych**.

¹⁸ Wersja zatwierdzona podczas IV Forum Cen Transferowych dnia 4.12.2018 r.

Ponadto przywołane rekomendacje dopuszczają możliwość wykorzystania w analizie zgodności danych pochodzących z transakcji zawieranych między podmiotami powiązanymi, natomiast wyłącznie w sytuacji uprawdopodobnienia, że jest to jedyny sposób na uzasadnienie, iż transakcja realizowana jest na warunkach, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niezależne.

Należy podkreślić, iż powyższe rekomendacje **nie stanowią źródła prawa, interpretacji ani ogólnych wyjaśnień przepisów prawa podatkowego** (objaśnień podatkowych) w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej.

16. Arkusz kalkulacyjny

Arkusz kalkulacyjny jest zestawieniem danych zawierającym dane, głównie liczbowe. Arkusz kalkulacyjny powstał z myślą o zastosowaniach w bankach oraz księgowości, gdzie wykonywana jest duża liczba powtarzających się według określonego schematu obliczeń.

Arkusz kalkulacyjny służy do projektowania i wykonywania obliczeń, umożliwia tworzenie dokumentów w postaci tabel, w których umieszcza się dane oraz wykonuje się obliczenia i operacje na danych.

W pamięci komputera tworzona jest tabela podzielona na pola, do których można wpisywać liczby, teksty oraz obliczenia według rozmaitych wzorów. Zazwyczaj, oprócz spełniania podstawowych funkcji, czyli umożliwienia wprowadzania danych i wykonywania prostych działań arytmetycznych, programy tego typu są wyposażone w narzędzia graficzne, funkcje matematyczne, statystyczne, finansowe i inne dodatki pozwalające na tworzenie wykresów, złożonych analiz i zestawień.

Dokument arkusza kalkulacyjnego złożony jest z arkuszy. Każdy z arkuszy jest pojedynczą tabelą składającą się z wierszy i kolumn.

Potocznie arkuszem nazywa się również dokument stworzony przez program typu arkusz kalkulacyjny.

Najbardziej popularnym arkuszem kalkulacyjnym jest Excel, wchodzący w skład pakietu Microsoft Office. Program Microsoft Excel jest produktem komercyjnym z pakietu Microsoft Windows, działającym w systemie MS Windows.

Innym programem tego rodzaju jest Program Calc – produkt darmowy z pakietu OpenOffice, działający w systemach Windows i Linux.

Ustawodawca w przepisach zawarł wymóg załączenia wykazu danych porównywalnych (w tym danych odrzuconych) i dotyczących procesu selekcji w formacie elek-

tronicznym (wskazano format arkusza kalkulacyjnego). Regulacja ta ma na celu zapewnienie organom podatkowym możliwości edycji danych i przeprowadzenia weryfikacji procesu wyszukiwania i dokonanych obliczeń, co wpłynie na usprawnienie procesu kontroli. Proponowane rozwiązanie oparte jest na wprowadzonych niedawno regulacjach francuskich.

17. Automatyczna wymiana informacji w sprawach podatkowych

Automatyczna wymiana informacji w sprawach podatkowych jest jedną z form współpracy międzynarodowej przewidzianą zarówno w dwustronnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, w umowach o wymianie informacji, jak i w wielostronnej konwencji o współpracy administracyjnej w sprawach podatkowych¹⁹. Automatyczna wymiana informacji ma na celu zwalczenie oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania.

Geneza automatycznej wymiany informacji związana jest z:

- 1) uchwaleniem ustawy FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*) w USA w dniu 18.03.2010 r.;
- 2) opracowaniem przez OECD *Common Reporting Standard* (CRS), tj. publikacji globalnego standardu raportowania wraz z komentarzami do modelu umowy między państwami uczestniczącymi;
- 3) dyrektywą Rady 2014/107/UE z 9.12.2014 r. zmieniającą dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz.Urz. UE L 359, s. 1).

W oparciu o ww. akty międzynarodowe dokonywana jest automatyczna wymiana informacji w sprawach podatkowych.

FATCA

W celu umożliwienia pełnego wykonania przez Rzeczpospolitą Polską umowy FATCA uchwalona została ustawa z 9.10.2015 r. o wykonywaniu Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA²⁰. Wydano również rozporządzenia wykonawcze do ustawy

¹⁹ Konwencja z 25.01.1988 r. o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych (Dz.U. z 1998 r. Nr 141, poz. 913).

²⁰ Ustawa z 9.10.2015 r. o wykonywaniu Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA (Dz.U. z 2017 r. poz. 1858), dalej: ustawa FATCA.

FATCA²¹. FATCA określa m.in. zakres obowiązków raportujących polskich instytucji finansowych, takich jak: banki, domy maklerskie, towarzystwa funduszy inwestycyjnych, zakłady ubezpieczeń czy tzw. podmioty inwestujące, w zakresie identyfikowania amerykańskich rachunków raportowanych²².

CRS i implementacja dyrektyw Unii Europejskiej

Polska implementowała dyrektywę Rady 2014/107/UE zmieniającą dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, umożliwiającą wymianę informacji na szczeblu unijnym oraz opracowany przez OECD *Common Reporting Standard* (Jednolity Standard Raportowania).

Ustawa o wymianie informacji w sprawach podatkowych

Podstawowym aktem prawnym w zakresie automatycznej wymiany informacji w sprawach podatkowych w Rzeczypospolitej Polskiej jest ustawa o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami²³. Przedmiotowa ustawa implementuje dyrektywy Rady Unii Europejskiej²⁴. Reguluje ona: zasady i tryb dokonywania wymiany informacji podatkowych z innymi państwami; właściwość organów w zakresie wymiany informacji podatkowych z innymi państwami; obowiązki instytucji finansowych w zakresie wymiany informacji podatkowych na wniosek właściwego organu; obowiązki instytucji finansowych w zakresie automatycznej wymiany informacji podatkowych o rachunkach raportowanych, o których mowa w dziale III przywołanej ustawy, oraz zasady kontroli ich wykonywania; obowiązki jednostek wchodzących w skład grupy podmiotów w zakresie automatycznej wymiany informacji podatkowych o tych jednostkach.

Wymiana informacji podatkowych z państwami członkowskimi Unii Europejskiej następuje na wniosek właściwego organu państwa członkowskiego lub z urzędu.

²¹ Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 24.02.2017 r. w sprawie upoważnienia do wykonywania niektórych czynności związanych z wymianą informacji w dziedzinie opodatkowania, o których mowa w Umowie FATCA (Dz.U. poz. 394); rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 24.02.2017 r. w sprawie upoważnienia do przeprowadzania kontroli wykonywania obowiązków związanych z informowaniem o amerykańskich rachunkach raportowanych (Dz.U. poz. 435); rozporządzenie Ministra Finansów z 29.01.2016 r. w sprawie szczegółowych warunków stosowania procedur sprawdzających oraz przypadków, w których możliwy jest wybór określonych sposobów postępowania na podstawie Umowy FATCA (Dz.U. poz. 123); rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 27.12.2017 r. w sprawie określenia formatu i trybu przekazywania informacji o amerykańskich rachunkach raportowanych (Dz.U. poz. 2460).

²² Zob. <https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/automatyczna-wymiana-informacji-podatkowych/>, dostęp: 16.04.2019 r.

²³ Ustawa z 9.03.2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. z 2019 r. poz. 648 ze zm.).

²⁴ Dyrektywę Rady (UE) 2015/2376 z 8.12.2015 r. zmieniającą dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz.Urz. UE L 332, s. 1); dyrektywę Rady (UE) 2016/881 z 25.05.2016 r. zmieniającą dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz.Urz. UE L 146, s. 8).

Istota automatycznej wymiany informacji w sprawach podatkowych

Istotą wypracowanego na szczeblu międzynarodowym mechanizmu automatycznej wymiany informacji w sprawach podatkowych jest stworzenie efektywnych narzędzi prawnych, organizacyjnych i technicznych umożliwiających pozyskiwanie od instytucji finansowych określonych informacji dotyczących rachunków finansowych prowadzonych na rzecz nierezydentów oraz ich wymiana pomiędzy poszczególnymi współpracującymi państwami. W efekcie tych rozwiązań polskie instytucje finansowe są zobligowane do identyfikowania, zbierania, przetwarzania i przekazywania do krajowej administracji podatkowej informacji o rachunkach finansowych posiadanych przez nierezydentów. Na zasadzie wzajemności polska administracja skarbową otrzyma natomiast dane o rachunkach finansowych posiadanych przez polskich rezydentów poza granicami kraju²⁵.

Mechanizm funkcjonowania automatycznej wymiany informacji

W pierwszej fazie informacje o rachunkach prowadzonych na rzecz nierezydentów są gromadzone przez instytucje finansowe. Raportująca instytucja finansowa dokonuje weryfikacji rachunków finansowych oraz identyfikacji rachunków objętych obowiązkiem raportowania, czyli tzw. rachunków raportowanych. Następnie informacje te instytucje przekazują w formie raportu do własnej administracji podatkowej. W dalszej kolejności informacje te zostają przekazane zagranicznej władzy podatkowej właściwej ze względu na rezydencję posiadacza rachunku. Pozyskane w tym trybie informacje będą mogły zostać użyte przez krajowe organy skarbowe w ramach procedur ukierunkowanych na walkę z uchylaniem się od opodatkowania, w tym w szczególności postępowań w sprawie opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych²⁶.

W związku z automatyczną wymianą informacji w sprawach podatkowych instytucje finansowe objęte są następującymi obowiązkami:

- weryfikacji rachunków finansowych,
- identyfikacji rachunków finansowych objętych obowiązkiem raportowania,
- rejestrowania czynności podejmowanych w ramach wykonywania obowiązków,
- gromadzenia wszelkiej wymaganej dokumentacji, w tym w szczególności posiadaczy rachunków oraz dowodów w postaci dokumentów,
- przekazywania za pomocą środków komunikacji elektronicznej informacji o rachunkach raportowanych.

²⁵ Zob. <https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/automatyczna-wymiana-informacji-podatkowych/>, dostęp: 16.04.2019 r.

²⁶ Zob. <https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/automatyczna-wymiana-informacji-podatkowych/>, dostęp: 16.04.2019 r.

Obowiązki raportowania dotyczące raportujących instytucji finansowych:

- 1) składanie informacji o rachunkach raportowanych i nieudokumentowanych na formularzu CRS-1,
- 2) składanie informacji o amerykańskich rachunkach raportowanych na formularzu FAT-1.

Składanie informacji o rachunkach raportowanych i nieudokumentowanych na formularzu CRS-1

Na podstawie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami polskie instytucje finansowe zobowiązane są do składania **informacji o rachunkach raportowanych i nieudokumentowanych** na specjalnie do tego opracowanym formularzu (CRS-1). Celem automatycznej wymiany informacji o rachunkach raportowanych (CRS) jest umożliwienie administracji podatkowej pozyskiwania z instytucji finansowych określonych z góry informacji w stosunku do rachunków zidentyfikowanych przez nie jako prowadzone dla nierezydentów (rezydentów innych państw uczestniczących) lub podmiotów przez nie kontrolowanych, bez uprzedniego wniosku, w ustalonych z góry, regularnych odstępach czasu. Uzyskane w tym trybie informacje będą w dalszej kolejności podlegały systematycznemu przekazywaniu państwom uczestniczącym, właściwym dla poszczególnych nierezydentów.

Formularz CRS-1, przygotowany w oparciu o schemat CRS opracowany przez OECD i Komisję Europejską, służyć będzie instytucjom finansowym do przekazywania informacji o rachunkach raportowanych oraz rachunkach nieudokumentowanych, zgodnie z art. 33 ust. 1 oraz art. 36 ust. 1 u.w.i.p. Zgodnie z art. 33 ust. 4 oraz art. 36 ust. 3 u.w.i.p., jeżeli raportująca instytucja finansowa nie zidentyfikuje rachunków raportowanych lub rachunków nieudokumentowanych, nie przesyła formularza CRS-1 do Ministra Finansów.

Składanie informacji o amerykańskich rachunkach raportowanych na formularzu FAT-1

Pierwszym okresem, za który przekazywane były informacje o amerykańskich rachunkach raportowanych, był rok 2015. Informacja za ten okres obejmowała informacje o rachunkach (istniejących i nowych) zidentyfikowanych jako amerykańskie rachunki raportowane w okresie 1–31.12.2015. Związane jest to z tym, iż przepisy nakładające na polskie instytucje finansowe obowiązek weryfikacji i identyfikacji rachunków weszły w życie z dniem 1.12.2015 r. (ustawa FATCA).

Z automatyczną wymianą informacji w sprawach podatkowych związany jest również obowiązek raportowania według krajów (*Country by Country Report*) nałożony na jednostki wchodzące w skład grupy podmiotów. Na podstawie art. 83 ust. 1 u.w.i.p. w odniesieniu do raportowania CbC należy rozróżnić **informację o grupie podmio-**

tów określoną w art. 83 ust. 1 u.w.i.p., która składana jest na formularzu **CbC-R**, oraz **powiadomienie o obowiązku informowania o grupie podmiotów** zgodnie z art. 86 u.w.i.p., które składane jest na formularzu **CbC-P**. Jednostki wchodzące w skład grup podmiotów powiązanych mają obowiązek składania powiadomienie CbC-P w terminie do ostatniego dnia sprawozdawczego roku obrotowego. Termin przekazania informacji o grupie podmiotów CbC-R wynosi 12 miesięcy od dnia zakończenia sprawozdawczego roku obrotowego.

Szczegółowe informacje na temat raportowania według krajów znajdują się pod hasłami: **CbC – Country by Country Reporting**, **CbC-R** oraz **CbC-P**.

B

18. Bankowy Fundusz Gwarancyjny

Bankowy Fundusz Gwarancyjny jest osobą prawną działającą na mocy ustawy z 10.06.2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji (Dz.U. z 2017 r. poz. 1937 ze zm.), która obowiązuje od 9.10.2016 r. Bankowy Fundusz Gwarancyjny działa na rzecz stabilności krajowego systemu finansowego: gwarantuje depozyty zgromadzone w bankach i kasach oraz odpowiada za przeprowadzanie przymusowej restrukturyzacji instytucji finansowych zagrożonych bankructwem.

Podstawowe zadania Funduszu to:

- 1) dokonywanie wypłaty środków gwarantowanych deponentom i wykonywanie innych obowiązków wynikających z gwarantowania depozytów,
- 2) kontrola danych zawartych w systemach wyliczania podmiotów objętych systemem gwarantowania,
- 3) gromadzenie i analizowanie informacji o podmiotach objętych systemem gwarantowania,
- 4) przygotowywanie, aktualizacja i ocena wykonalności planów przymusowej restrukturyzacji i grupowych planów przymusowej restrukturyzacji,
- 5) przeprowadzanie przymusowej restrukturyzacji,
- 6) umarzanie i konwersja instrumentów kapitałowych.

W zakresie restrukturyzacji kas, w których powstało niebezpieczeństwo niewypłacalności, do zadań Funduszu należy:

- 1) udzielanie zwrotnej pomocy finansowej,
- 2) nabywanie wierzytelności kas,
- 3) udzielanie wsparcia podmiotom przejmującym kasy, przejmującym wybrane prawa majątkowe lub wybrane zobowiązania kas lub nabywcom przedsiębiorstwa kasy w likwidacji, jego zorganizowanej części lub wybranych praw majątkowych,
- 4) kontrola prawidłowości wykorzystania pomocy i wsparcia.

W zakresie cen transferowych na podstawie art. 11b pkt 2 u.p.d.o.p. przepisów o cenach transferowych nie stosuje się do transakcji między Bankowym Funduszem Gwarancyjnym a instytucją pomostową lub do transakcji pomiędzy podmiotem zarządzającym aktywami a instytucją pomostową w rozumieniu ustawy o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji. Przedmiotowe wyłączenie utrzymało obowiązującą uprzednio regulację z art. 11 ust. 8 pkt 4 u.p.d.o.p. Ustawodawca nie uznaje więc powyżej wskazanych operacji gospodarczych za transakcje dokonywane między podmiotami powiązаныmi.

19. Baza danych

Baza danych to zorganizowany zbiór danych opisujących pewien fragment rzeczywistości i przeznaczonych do wspólnego wykorzystania przez różne programy. Baza danych jest zbiorem danych oraz narzędzi systemu DBMS (*Database Management System* – System Zarządzania Bazą Danych) przeznaczonego do zarządzania bazą danych oraz gromadzenia, przekształcania i wyszukiwania danych.

Zgodnie z § 4 r.c.t.o.p. oraz § 4 r.c.t.o.f. piątym etapem badania porównywalności jest identyfikacja dostępnych zewnętrznych źródeł danych porównawczych.

Wybór właściwej bazy danych niezbędnej do przeprowadzenia analizy porównawczej stanowi etap piąty procedury przygotowania analizy porównawczej, dotyczący identyfikacji dostępnych źródeł informacji o zewnętrznych transakcjach porównywalnych²⁷.

System Zarządzania Bazą Danych to oprogramowanie umożliwiające użytkownikom definiowanie, tworzenie i zarządzanie bazą danych oraz kontrolowanie dostępu do niej. By stworzyć i zaprojektować bazę danych, należy ją zdefiniować, a do tego konieczne jest określenie (zdefiniowanie) typów przechowywanych w niej danych²⁸.

Z historycznego punktu widzenia bazy danych można podzielić na trzy rodzaje:

- 1) prosta baza danych – baza gromadzi dane w formie zbliżonej pod względem struktury do dwuwymiarowych tabel złożonych z wierszy oraz kolumn i przybiera najczęściej postać prostego pliku tekstowego;
- 2) hierarchiczna baza danych – baza przybiera strukturę drzewa, w której każdy element (poza elementem głównym) posiada element nadrzędny, a każdy element nadrzędny może mieć jeden lub więcej elementów podrzędnych;

²⁷ Wytczne OECD, s. 108.

²⁸ P. Domka, *Bazy danych i systemy baz danych*, Warszawa 2013, s. 9.

- 3) relacyjna baza danych – struktura tej bazy oparta jest na relacjach, pomiędzy którymi definiuje się określone związki.

W praktyce sporządzania analizy porównawczej mamy do czynienia z trzema rodzajami baz danych²⁹:

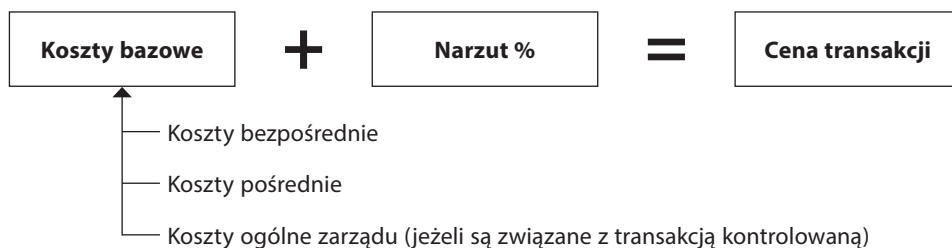
- 1) publicznymi – publikowanymi przez organy administracji publicznej i rządowej – więcej informacji na ten temat można znaleźć pod hasłem **publiczna baza danych**;
- 2) handlowymi – publikowanymi przez izby handlowe i gospodarcze – więcej informacji na ten temat można znaleźć pod hasłem **handlowa baza danych**;
- 3) komercyjnymi – udostępnianymi przez prywatne przedsiębiorstwa – więcej informacji na ten temat można znaleźć pod hasłem **komercyjna baza danych**.

20. Baza kosztowa

Baza kosztowa – jest to suma kosztów bezpośrednio związanych albo suma kosztów bezpośrednio lub pośrednio związanych z wytworzeniem we własnym zakresie lub nabyciem przedmiotu transakcji kontrolowanej zgodnie z metodą koszt plus³⁰.

W krajowym porządku prawnym brak jest legalnej definicji kosztów ogólnych zarządu. Pośrednio do tego typu kosztów odnosi się art. 28 ust. 3 pkt 2 u.r. Zgodnie z tym przepisem do kosztów wytworzenia produktu nie zalicza się kosztów ogólnego zarządu, które nie są związane z doprowadzaniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje na dzień wyceny. Tym samym na potrzeby ustalania cen transferowych przyjmuje się koszty ogólnego zarządu jako koszty związane z utrzymaniem komórek organizacyjnych, stanowisk pracy oraz z ogólną organizacją i obsługą produkcji jako całości.

Schemat 1. Schemat kalkulacji ceny w metodzie koszt plus



Źródło: opracowanie własne.

²⁹ J.F. Mika, *Ceny transferowe. Komentarz do rozporządzenia. Metody ustalania i szacowania cen transferowych. Analiza porównywalności. Przykłady*, Warszawa 2017, s. 80.

³⁰ § 12 ust. 2 r.c.t.o.p., § 12 ust. 2 r.c.t.o.f.

W powyższym przykładzie cena transakcji kontrolowanej równa się sumie bazy kosztowej i narzutu zysku, kalkulowanego w odniesieniu do bazy kosztowej. Ustalenie bazy kosztowej, czyli kosztów ponoszonych przez podmiot, jest pierwszym etapem kalkulacji ceny. W drugim etapie kalkulacji ceny baza kosztowa powiększona jest o odpowiednią wielkość procentową. 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 (porównanie wewnętrzne), lub zysku stosowanego w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne (porównanie zewnętrzne).

Metodę koszt plus oprzeć się powinno na wariancie kalkulacyjnym rachunku zysków i strat, z którego odczytuje się koszty sprzedanych produktów, towarów, materiałów, w tym także koszty występujące w transakcjach z podmiotami powiązanymi.

Baza kosztowa składa się z kosztów bezpośrednich i kosztów pośrednich. W bazie kosztowej mogą zostać uwzględnione również koszty ogólnego zarządu, jeżeli są związane z transakcją kontrolowaną³¹.

Na koszty bezpośrednie składają się przykładowo:

- 1) koszty zakupu surowców,
- 2) koszty zakupu usług,
- 3) koszty robocizny,
- 4) koszty zużytych materiałów.

W skład kosztów pośrednich wchodzi m.in.:

- 1) koszty napraw,
- 2) koszty zużycia środków produkcji,
- 3) koszty działalności podstawowej,
- 4) koszty działalności pomocniczej,
- 5) koszty działalności ogólnozakładowej.

Natomiast do kosztów ogólnego zarządu zalicza się m.in.:

- 1) koszty funkcjonowania rady nadzorczej,
- 2) koszty wynagrodzeń,
- 3) koszty premii, bonusów,
- 4) koszty podatkowe,
- 5) koszty reprezentacji i reklamy (z wyjątkiem kosztów reklamy związanych bezpośrednio ze sprzedażą),
- 6) koszty prenumeraty czasopism,

³¹ Uzasadnienie rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, s. 13 (<http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2860>).

- 7) koszty biurowe i administracyjne,
- 8) koszty utrzymania obiektów (innych niż obiekty zarządu),
- 9) koszty straży przemysłowej,
- 10) koszty transportu ogólnozakładowego.

21. Bazowa stopa procentowa

Bazowa stopa procentowa – stopa procentowa to wynagrodzenie, jakie dłużnik płaci wierzycielowi za udostępniony kapitał na określony czas.

Stopa procentowa wywiera istotny wpływ na realną stronę procesów gospodarowania. Jest jednym z najważniejszych parametrów występujących w gospodarce rynkowej – wpływających zarówno na ogólną koniunkturę gospodarczą (w kraju i w skali międzynarodowej), jak i na działalność poszczególnych podmiotów gospodarujących (przedsiębiorstw, gospodarstw domowych)³². Stopa procentowa jest ważnym parametrem ekonomicznym, kształtowanym zarówno pod wpływem sił rynkowych, jak i w wyniku decyzji podejmowanych przez instytucje polityki makroekonomicznej (z reguły bank centralny). Stanowi swego rodzaju mechanizm transmisji i impulsów między rynkami finansowymi a sferą realnej gospodarki. Poziom stóp procentowych jest kształtowany pod wpływem informacji i impulsów płynących ze sfery realnej i zwrotnie oddziałując na tę sferę³³. Poziom stóp procentowych realnie wpływa na koszt finansowania, warunkuje zatem decyzje gospodarcze poszczególnych podmiotów.

W przypadku finansowania udzielanego w postaci kredytów lub pożyczek w grupach kapitałowych oprocentowanie składa się zazwyczaj z dwóch zmiennych: stopy bazowej oraz marży.

Od 1.01.2019 r. bazowa stopa procentowa ma szczególne znaczenie przy oprocentowaniu pożyczek wewnątrzgrupowych. Możliwe jest bowiem, po spełnieniu określonych w ustawie warunków, zastosowanie instytucji *safe harbour*³⁴ (bezpiecznego portu podatkowego) dla niektórych transakcji finansowych, m.in. pożyczek. Jednym z warunków jest zastosowanie oprocentowania pożyczki (na dzień zawarcia umowy) w oparciu o rodzaj bazowej stopy procentowej i marżę, które zostały określone w obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych aktualnym na dzień jej zawarcia³⁵. Rodzaje bazowych stóp procentowych i wysokość marży minister właściwy do spraw finansów publicznych ogłasza w dro-

³² *Rynki, instrumenty i instytucje finansowe*, red. J. Czekaj, Warszawa 2008, s. 126.

³³ *Rynki...*, red. J. Czekaj, s. 130–131.

³⁴ Więcej informacji na ten temat znajduje się pod hasłem *safe harbour*.

³⁵ Art. 11g ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.

dze obwieszczenia w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”, biorąc pod uwagę rodzaje bazowych stóp procentowych stosowanych na międzybankowym rynku finansowym³⁶, funkcjonujących w odniesieniu do danej waluty i długości okresu odsetkowego. W przypadku pożyczek w złotych bazową stopą procentową jest międzybankowa stopa WIBOR. Jeżeli nie nastąpi istotna zmiana warunków ekonomicznych, która spowoduje, że poziom marży wskazany w obwieszczeniu znacznie odbiegnie od warunków rynkowych, obwieszczenie wydawane jest raz w roku.

Zgodnie z powyższym 21.12.2018 r. Minister Finansów wydał obwieszczenie w sprawie ogłoszenia rodzaju bazowej stopy procentowej i marży dla potrzeb cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych (M.P. poz. 1286), w którym wskazał, że obowiązujący od 1.01.2019 r. rodzaj bazowej stopy procentowej dla pożyczek:

- a) w złotych – stanowi WIBOR 3M, będący referencyjną wysokością oprocentowania kredytów w złotych o trzymiesięcznym okresie zapadalności na polskim rynku międzybankowym,
- b) w dolarach amerykańskich – stanowi LIBOR USD 3M, będący referencyjną wysokością oprocentowania kredytów w dolarach amerykańskich o trzymiesięcznym okresie zapadalności na rynku międzybankowym w Londynie,
- c) w euro – stanowi EURIBOR 3M, będący referencyjną wysokością oprocentowania kredytów w euro o trzymiesięcznym okresie zapadalności na europejskim rynku międzybankowym,
- d) we frankach szwajcarskich – stanowi LIBOR CHF 3M, będący referencyjną wysokością oprocentowania kredytów we frankach szwajcarskich o trzymiesięcznym okresie zapadalności na rynku międzybankowym w Londynie,
- e) w funtach brytyjskich – stanowi LIBOR GBP trzymiesięczny, będący referencyjną wysokością oprocentowania kredytów w funtach brytyjskich o trzymiesięcznym okresie zapadalności na rynku międzybankowym w Londynie.

Marża dla potrzeb cen transferowych określona została na poziomie 2 punktów procentowych i stanowi sumę tej wartości i wartości bezwzględnej bazowej stopy procentowej, w przypadku gdy wartość bazowej stopy procentowej określonej w pkt a–e jest mniejsza od zera. Przyjęta w powyższy sposób marża jest marżą maksymalną dla pożyczkobiorcy i minimalną dla pożyczkodawcy.

W uzasadnieniu obwieszczenia ustawodawca wyjaśnił, że w przypadku gdy bazowa stopa procentowa jest ujemna – marża ogłaszana w obwieszczeniu równa jest sumie wartości bezwzględnej bazowej stopy procentowej i wartości podanej w lit. a. Efek-

³⁶ Art. 11g ust. 4 u.p.d.o.p.

tywnie oprocentowanie w takiej sytuacji będzie kształtowało się na poziomie marży, co odzwierciedla stosowaną praktykę rynkową³⁷.

Przykład

Założmy, że podatnik w transakcji udzielenia pożyczki ustalił oprocentowanie na poziomie EURIBOR 3M plus marża zgodna z ww. obwieszczeniem Ministra Finansów. W dniu zawarcia umowy pożyczki stopa EURIBOR 3M WYNOSI -0,01. Aby podatnik mógł zastosować instytucję *safe harbour*, powinien obliczyć oprocentowanie w poniższy sposób:

$$\text{oprocentowanie} = -0,01 + 2\% + 0,01 = 2\%.$$

Wartość 0,01 jest wartością bezwzględną z -0,01. Zgodnie z zapisem ustawowym art. 11g ust. 1 u.p.d.o.p.³⁸ oraz pkt 1 i 2 ww. obwieszczenia Ministra Finansów oprocentowanie pożyczki wyniesie 2%.

22. BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*)

BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) – erozja podstawy opodatkowania i przenoszenie zysków – w rozumieniu OECD BEPS odnosi się do strategii unikania opodatkowania (*tax avoidance*), które wykorzystują rozbieżności w przepisach podatkowych do sztucznego przenoszenia zysków do miejsc o niskim lub zerowym opodatkowaniu³⁹, gdzie podatnik wykazuje małą aktywność lub w ogóle jej brak⁴⁰. Mimo że niektóre ze schematów podatkowych mają charakter legalny, to dominują te nielegalne. Negatywnie wpływa to na uczciwość i integralność systemów podatkowych, ponieważ przedsiębiorstwa prowadzące działalność transgraniczną mogą wykorzystywać BEPS do uzyskania przewagi konkurencyjnej nad podmiotami prowadzącymi działalność na poziomie krajowym. Ponadto unikanie podatków dochodowych przez międzynarodowe korporacje osłabia przestrzeganie przepisów przez wszystkich podatników⁴¹.

W ostatnich latach grupa krajów członkowskich OECD, liderów G 20, wsparta przez inne kraje podjęła inicjatywę znaną jako tzw. Plan Działań BEPS (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*). Opublikowany 19.07.2013 r. tytułowy Plan wskazał 15 różnych obszarów analizy, której efektem ma być wyposażenie władz państwo-

³⁷ Uzasadnienie ustawy z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2193).

³⁸ Oprocentowanie pożyczki na dzień zawarcia umowy jest ustalane na podstawie rodzaju bazowej stopy procentowej i marży, określonych w obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych aktualnym na dzień zawarcia tej umowy.

³⁹ Zob. <http://www.oecd.org/tax/beps/>, dostęp: 20.01.2019 r.

⁴⁰ Zob. <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>, dostęp: 20.01.2019 r.

⁴¹ Zob. <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>, dostęp: 20.01.2019 r.

wych w instrumenty skutecznie zwalczające unikanie opodatkowania⁴², zapewniając opodatkowanie zysków tam, gdzie jest prowadzona działalność gospodarcza generująca zyski, i tam, gdzie powstaje wartość.

W kontekście cen transferowych kluczowe są działania nr 8–10 i 13, dotyczące właśnie tej tematyki.

- 1) działanie 8 – zapewnienie, iż ceny transferowe odpowiadają kreowaniu wartości aktywów niematerialnych;
- 2) działanie 9 – zapewnienie zgodności cen transferowych z kreowaniem wartości ryzyka/kapitału;
- 3) działanie 10 – zapewnienie zgodności cen transferowych z kreowaniem wartości innych transakcji obciążonych wysokim ryzykiem;
- 4) działanie 13 – powtórne zdefiniowanie dokumentacji cen transferowych⁴³.

23. Biuletyn Informacji Publicznej

Biuletyn Informacji Publicznej – pojęcie Biuletynu Informacji Publicznej zostało zdefiniowane w art. 8 ustawy z 6.09.2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. z 2018 r. poz. 1330 ze zm.). W myśl przywołanego przepisu BIP to urzędowy publikator teleinformatyczny utworzony w celu powszechnego udostępniania informacji publicznej, w postaci ujednoliconego systemu stron w sieci teleinformatycznej.

Do udostępniania informacji publicznej obowiązane są władze publiczne oraz inne podmioty wykonujące zadania publiczne, w szczególności:

- 1) organy władzy publicznej;
- 2) organy samorządów gospodarczych i zawodowych;
- 3) podmioty reprezentujące, zgodnie z odrębnymi przepisami, Skarb Państwa;
- 4) podmioty reprezentujące państwowe osoby prawne albo osoby prawne samorządu terytorialnego oraz podmioty reprezentujące inne państwowe jednostki organizacyjne albo jednostki organizacyjne samorządu terytorialnego;
- 5) podmioty reprezentujące inne osoby lub jednostki organizacyjne, które wykonują zadania publiczne lub dysponują majątkiem publicznym, oraz osoby prawne, w których Skarb Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub samorządu gospodarczego albo zawodowego mają pozycję dominującą w rozumieniu przepisów o ochronie konkurencji i konsumentów.

Ponadto w BIP informacje publiczne są udostępniane przez organizacje związkowe i pracodawców, reprezentatywne w rozumieniu ustawy z 24.07.2015 r. o Ra-

⁴² M. Czerwiński, A. Wieśniak-Wiśniewska, *Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników*, Prz. Pod. 2016/6, s. 22.

⁴³ M. Czerwiński, A. Wieśniak-Wiśniewska, *Świat...*, s. 24–25.

dzie Dialogu Społecznego i innych instytucjach dialogu społecznego (Dz.U. z 2018 r. poz. 2232) oraz partie polityczne.

W kontekście cen transferowych należy wskazać, że w BIP, na stronie ministra właściwego do spraw finansów publicznych, zamieszczony jest wzór elektroniczny informacji o cenach transferowych, która w terminie do końca 9. miesiąca po zakończeniu roku podatkowego przekazywana jest Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej przez podmioty powiązane.

24. Branża

Branża, zgodnie z definicją zawartą w słowniku języka polskiego, oznacza gałąź produkcji lub handlu obejmującą towary lub usługi jednego rodzaju⁴⁴. Branżę należy rozumieć jako jeden z podsystemów ekonomicznych, który został umiejscowiony pomiędzy poziomem mikroekonomicznym oraz poziomem makroekonomicznym.

Branża grupowana jest w ujęciu podażowym oraz popytowym. Podejście **podażowe** podkreśla wpływ technologii wytwarzania oraz homogeniczności produktu. Prekursorem tego nurtu jest A. Marshall, który wskazał, iż branża to zbiór przedsiębiorstw oferujących towary o podobnej charakterystyce technicznej. Przykładem takiej systematyki jest klasyfikacja statystyczna gałęzi gospodarki narodowej w układzie produktowym stosowana w polskiej klasyfikacji działalności PKD, jak również klasyfikacji Unii Europejskiej NACE Rev. 2⁴⁵.

Przez podejście **popytowe** należy rozumieć konieczność ujmowania branży z perspektywy rynku, traktując homogeniczność potrzeb jako warunek delimitacji branży. Koncepcja ta opiera się na szeregowaniu przedsiębiorstw zaspokajających jednakowe potrzeby konsumentów przez produkty substytucjonalne, wykonane przy użyciu różnych technologii oraz materiałów. W ramach tej koncepcji branżę tworzy grupa mogących ze sobą konkurować producentów bliskich substytutów. Przedstawicielem niniejszego nurtu są m.in. E.H. Chamberlain, M.E. Porter, J. Robinson czy L. Abbott. Za połączeniem podejścia podażowego oraz popytowego przy definiowaniu zjawiska branży oraz określaniu jej granic opowiadał się M. Gorynii. Jego zdaniem branża składa się z przedsiębiorstw, które produkują bardzo podobne do siebie produkty, mające na celu zaspokojenie tej samej grupy konsumentów⁴⁶.

⁴⁴ Zob. <https://sjp.pwn.pl/slowniki/bran%C5%BCa.html>, dostęp: 15.03.2019 r.

⁴⁵ E. Dzierbunowicz, *Międzynarodowa konkurencyjność branży na przykładzie branży odlewniczej w Polsce w latach 1995–2010*, Poznań 2013, s. 15–16.

⁴⁶ E. Dzierbunowicz, *Międzynarodowa...*, s. 15–18.

Na gruncie cen transferowych, zgodnie z treścią § 2 pkt 1 lit. b r.d.c.t.o.f., lokalna dokumentacja cen transferowych obejmuje opis podstawowej działalności podmiotu powiązanego, w tym **opis branży** i otoczenia rynkowego, w ramach których podmiot powiązany prowadzi działalność, ze wskazaniem wpływu warunków ekonomicznych i regulacyjnych oraz kluczowych konkurentów.

Branża ma wpływ na wybór odpowiedniego wskaźnika finansowego przy stosowaniu metody weryfikacji cen transferowych marży transakcyjnej netto. Jak zostało wskazane w § 14 pkt 4 r.c.t.o.f. i § 14 pkt 4 r.c.t.o.p., wybór odpowiedniego wskaźnika finansowego, odzwierciedlającego relację marży zysku netto, jaką uzyskuje podmiot powiązany w transakcji kontrolowanej, do odpowiedniej bazy, dokonuje się przy uwzględnieniu specyfiki branży oraz istotnych okoliczności transakcji.

C

25. Cash pooling

Cash pooling – system zarządzania płynnością finansową w przedsiębiorstwie. W systemie cash pooling wyspecjalizowany podmiot (bank bądź członek grupy kapitałowej) prowadzi skonsolidowany rachunek bankowy dla wszystkich jego uczestników. Istotą cash pooling jest scentralizowane zarządzanie środkami pieniężnymi przez pool leadera. Środki finansowe podmiotów generujących nadwyżki gromadzone są na rachunku skonsolidowanym i pokrywają niedobory, które są w danym momencie generowane przez innych uczestników systemu. Najczęściej rachunek skonsolidowany zasilany jest środkami finansowymi każdego dnia roboczego. Z taką samą częstotliwością pokrywane są również niedobory podmiotów je generujących.

Pool leader zajmuje się organizacją i zarządzaniem całym systemem. Dzięki systemowi cash pooling poszczególne podmioty osiągają szereg korzyści. Podmioty generujące przejściowe nadwyżki finansowe udostępniają środki finansowe członkom grupy, którzy generują przejściowe niedobory. Dzięki takiemu rozwiązaniu podmioty nie muszą sięgać po finansowanie zewnętrzne, a oprocentowanie udzielonego finansowania wewnątrzgrupowego jest niższe, co powoduje, że finansowanie jest tańsze. Dodatkowo pool leader zapewnia osiągnięcie przychodów odsetkowych podmiotom generującym nadwyżki. Powyższe rozwiązanie wpływa na znaczną poprawę płynności finansowej podmiotów wymagających zewnętrznego finansowania oraz pozwala osiągnąć grupie dodatkowe przychody z lokat *overnight*, na których lokowane są nadwyżki. Korzyści, jakie osiągają uczestnicy, wynikają z efektu skali. Koncentracja środków pieniężnych w jednym banku pozwala grupie wynegocjować korzystniejsze warunki realizacji usług finansowych.

Istnieją dwa podstawowe rodzaje cash pooling: **cash pooling rzeczywisty** i **cash pooling wirtualny**. Cash pooling rzeczywisty polega na fizycznym transferze środków finansowych pomiędzy uczestnikami a rachunkiem prowadzonym przez pool leadera. W przypadku cash pooling wirtualnego nie dochodzi do rzeczywistego transferu środków finansowych. Dokonywane na rachunku skonsolidowanym księ-

gowania nie znajdują odzwierciedlenia na rachunkach bankowych poszczególnych uczestników. Odsetki jednak naliczane są od salda rachunku skonsolidowanego, z wykorzystaniem efektu skali.

Pool leader może, jeśli umowa tak stanowi, otrzymywać wynagrodzenie za świadczone usługi zarządzania płynnością finansową. Może również jako jeden z uczestników systemu korzystać jedynie z korzyści skali. Umowa powinna określać oprocentowanie rachunku skonsolidowanego, zasady alokacji przychodów odsetkowych, zasady inwestowania nadwyżek oraz wysokość wynagrodzenia pool leadera.

Cash pooling jest w polskim systemie prawnym umową nienazwaną. Należy do transakcji finansowych realizowanych pomiędzy podmiotami powiązanymi. Transakcje cash poolingu objęte są regulacjami w zakresie cen transferowych i podlegają obowiązkowi dokumentacyjnemu po przekroczeniu wskazanego w ustawie progu⁴⁷. Warunki, jakie podmioty powiązane określają w umowie, powinny odpowiadać, zgodnie z zasadą ceny rynkowej, warunkom rynkowym. W uzasadnieniu ustawy Ministerstwo Finansów wskazało, że w przypadku transakcji dotyczących finansowania działalności dla ustalenia wartości transakcji jednorodnych należy przyjąć średni dzienny poziom rzeczywistego zobowiązania (należności) z tytułu finansowania. Dla celów kalkulacji odsetek w przypadku transakcji finansowych należy uwzględnić średnią dzienną za cały rok, również dla transakcji zarządzania płynnością, ale w przypadku tych ostatnich należy odrębnie ująć salda dodatnie i ujemne⁴⁸.

Transakcje zarządzania płynnością finansową należy również wykazać w formularzu TP-R – odrębnie pozycje dodatnie i ujemne. W przypadku cash poolingu należy również wskazać:

- 1) kwotę kapitału – wskazany w umowie limit zadłużenia, jeśli został wskazany w umowie, zaokrąglając do pełnych jednostek (bez miejsc po przecinku);
- 2) wartość zadłużenia – średnią z dziennych sald pozycji ujemnych lub dodatnich w ciągu roku, w zależności od tego, czy podmiot, dla którego składana jest informacja o cenach transferowych, występuje odpowiednio jako korzystający ze środków finansowych, czy umożliwia korzystanie z własnych środków innym podmiotom w ramach cash poolingu. Wartość zadłużenia powinna zostać zaokrąglona do pełnych jednostek (bez miejsc po przecinku);
- 3) walutę, w jakiej finansowanie zostało wypłacone;
- 4) kwotę odsetek – suma wartości odsetek od pozycji dodatnich albo ujemnych⁴⁹.

⁴⁷ Dla transakcji finansowych próg dokumentacyjny wynosi 10 000 000 zł.

⁴⁸ Uzasadnienie..., VIII kadencja, druk sejm. nr 2860, s. 195.

⁴⁹ Por. pkt 4.2 objaśnień co do sposobu sporządzenia informacji o cenach transferowych (załącznik do r.i.c.t.o.p.).

26. CbC – Country by Country Reporting

CbC – *Country by Country Reporting*, czyli wymiana informacji o jednostkach wchodzących w skład grupy podmiotów, został uregulowany przepisami ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami. Wskazana ustawa implementuje dyrektywę Rady UE 2016/881 z 25.05.2016 r. zmieniającą dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązku automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz.Urz. UE L 146, s. 8). Celem ustawy jest uregulowanie w jednym akcie prawnym zagadnień związanych z wymianą informacji, w tym wprowadzenie regulacji umożliwiających automatyczną wymianę informacji w dziedzinie opodatkowania z innymi państwami w oparciu o procedury *Common Reporting Standard* (CRS). Do momentu wejścia w życie przedmiotowej ustawy zagadnienia z zakresu raportowania CbC były uregulowane w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Z dniem wejścia w życie nowej ustawy przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczące obowiązków raportowania CbC zostały uchylone.

Na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 87 ust. 2 u.w.i.p. wydano rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 13.06.2017 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych przekazywanych w informacji o grupie podmiotów oraz sposobu jej wypełnienia (Dz.U. poz. 1176)⁵⁰. Przedmiotowe rozporządzenie reguluje zakres informacji przekazywanych w informacji o grupie podmiotów. W załączniku do rozporządzenia określony został sposób wypełnienia informacji o grupie podmiotów.

Celem automatycznej wymiany informacji podatkowych o jednostkach wchodzących w skład grupy podmiotów (CbC) jest wzmocnienie działań nakierowanych na zjawisko zaniżania podstawy opodatkowania i przerzucania dochodów między jednostkami zależnymi oraz jednostką dominującą w przypadku przedsiębiorstw prowadzących działalność w dużej skali i działających w więcej niż jednej jurysdykcji podatkowej. Jednolite wymogi w ramach Unii Europejskiej i krajów OECD, dotyczące automatycznej wymiany informacji o jednostkach wchodzących w skład grupy podmiotów, stanowić będą narzędzie do identyfikacji potencjalnie wątpliwych struktur tworzonych przez grupy podmiotów powiązanych, nakierowanych na unikanie opodatkowania.

Mechanizm raportowania CbC został wypracowany w ramach planu działań OECD w sprawie przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania i transferowi zysków (*Base Erosion and Profit Shifting*, BEPS). Jednym z efektów prac realizowanych w ramach projektu BEPS był raport z działania nr 13, opublikowany w 2015 r.,

⁵⁰ Przedmiotowe rozporządzenie zostało zmienione przez rozporządzenie Ministra Finansów z 14.03.2018 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu danych przekazywanych w informacji o grupie podmiotów oraz sposobu jej wypełniania (Dz.U. poz. 629).

dotyczący dokumentacji cen transferowych i raportowania *Country by Country* (*Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, Action 13: 2015 Final Report, OECD).

Przedmiotowe narzędzie służy do oceny ryzyka związanego z cenami transferowymi i ma za zadanie zwiększyć skuteczność zwalczania nadużyć podatkowych prowadzących do transferowania zysków z transakcji z podmiotami powiązanymi do innych jurysdykcji, w tym w szczególności do rajów podatkowych. Raportowanie CbC daje administracjom podatkowym całościowy obraz operacji dokonywanych w grupach wielonarodowych. Organy podatkowe mogą wykorzystać te informacje do dokonywania transferów na wysokim szczeblu, dokonywania oceny ryzyka cenowego oraz innych ryzyk związanych z BEPS⁵¹.

W odniesieniu do raportowania CbC należy rozróżnić:

- 1) **informację o grupie podmiotów** określoną w art. 83 pkt 1 u.w.i.p., która składana jest na **formularzu CbC-R**, oraz
- 2) **powiadomienie o obowiązku informowania o grupie podmiotów** zgodnie z art. 86 ust. 1 u.w.i.p., które składane jest na **formularzu CbC-P**.

Informacja o grupie podmiotów powiązanych

Ustawa o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami wprowadza obowiązek przekazania informacji o jednostkach wchodzących w skład grupy podmiotów. Obowiązek ten spoczywa na każdej **grupie kapitałowej w rozumieniu ustawy o rachunkowości**, dla której sporządzane jest skonsolidowane sprawozdanie finansowe, w skład której wchodzi:

- 1) co najmniej dwie jednostki mające siedzibę lub zarząd w różnych państwach lub terytoriach albo
- 2) jednostka, która posiada siedzibę lub zarząd w jednym państwie lub terytorium, ale prowadzi działalność przez zagraniczny zakład położony w innym państwie lub terytorium

– gdy skonsolidowane przychody takiej grupy przekroczyły w poprzednim roku obrotowym 750 000 000 euro.

Termin przekazania informacji o grupie podmiotów CbC-R wynosi **12 miesięcy od dnia zakończenia sprawozdawczego roku obrotowego**. Jednostki, nad którymi spółka nie ma kontroli w rozumieniu przepisów o rachunkowości, nie powinny być wykazywane w raporcie CbC.

Przedmiotowa ustawa obejmuje obowiązkiem składania informacji o grupie podmiotów **jednostki dominujące**, wchodzące w skład grupy podmiotów, które posiadają

⁵¹ *Ceny transferowe. 259 wyjaśnień i interpretacji*, red. J.F. Mika, Warszawa 2018, s. 438.

siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Przedmiotowa informacja składana jest Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Ustawa rozszerza także krąg podmiotów objętych obowiązkiem przygotowania i składania CbC-R o **jednostki niebędące jednostkami dominującymi**. Zgodnie z ustawą, jeżeli w ramach grupy nie wyznaczono innej jednostki zobowiązanej do złożenia CbC-R, obowiązkiem w tym zakresie zostanie objęta również jednostka wchodząca w skład grupy podmiotów, niebędąca jednostką dominującą, która posiada siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej albo posiada siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, ale prowadzi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalność przez zagraniczny zakład w przypadku, gdy spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków:

- 1) jednostka dominująca tej grupy podmiotów nie ma obowiązku przekazania informacji o grupie podmiotów za dany rok sprawozdawczy w państwie lub terytorium, w którym ma siedzibę lub zarząd;
- 2) państwo lub terytorium, w którym jednostka dominująca ma siedzibę lub zarząd, jest stroną ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską umowy międzynarodowej stanowiącej podstawę wymiany informacji podatkowych, ale nie zawarło odpowiedniej umowy z organami Rzeczypospolitej Polskiej w zakresie wymiany informacji podatkowych (nie są stroną wielostronnego porozumienia dotyczącego wymiany raportów CbC, *Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports*);
- 3) jurysdykcja podatkowa jednostki dominującej zawiesiła automatyczną wymianę informacji o grupie podmiotów lub nie wywiązywała się z obowiązku przekazywania tej informacji i jednostka dominująca została o tym fakcie powiadomiona.

W praktyce oznacza to, że również polskie podmioty należące do międzynarodowych grup kapitałowych, niebędące jednostką dominującą w grupie, będą mogły być zobowiązane do składania CbC-R. Należy zaznaczyć, że jeśli jednostka wchodząca w skład grupy podmiotów nie otrzyma od jednostki dominującej danych wymaganych w informacji o grupie podmiotów, zobowiązana jest poinformować o tym fakcie w składanym CbC-R oraz przekazać wszystkie posiadane dane. Składana informacja o grupie podmiotów może być wykorzystana w celu analizy ryzyka zaniżenia dochodu do opodatkowania w obszarze cen transferowych oraz innych analiz ekonomicznych lub statystycznych. Więcej na ten temat pod hasłem **CbC-R**.

Powiadomienie o obowiązku informowania o grupie podmiotów

Z raportowaniem CbC wiąże się również obowiązek spoczywający na jednostkach podlegających CbC-R wchodzących w skład grupy podmiotów i posiadających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej albo posiadających siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, ale prowadzących działalność przez zagraniczny zakład na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Jednostki te są zobowiązane do złożenia powiadomienia, w którym informują Szefa Krajowej Admini-

stracji Skarbowej, że są jednostką dominującą, wyznaczoną jednostką albo inną jednostką składającą informację o grupie podmiotów (CbB-P), albo wskazują jednostkę składającą CbC-R, wraz z podaniem państwa lub terytorium, w którym zostanie przekazany CbC-R (art. 86 ust. 1 u.w.i.p.). Przedmiotowe powiadomienie składane jest najpóźniej w ostatnim dniu sprawozdawczego roku obrotowego danej grupy podmiotów. Z powyższego wynika więc, iż każda spółka należąca do grupy kapitałowej zobowiązanej do złożenia raportu CbC ma obowiązek złożyć powiadomienie, nawet jeśli sama nie przygotowuje raportu CbC.

Jednostki wchodzące w skład grup podmiotów powiązanych mają obowiązek składania powiadomienia CbC-P w terminie do ostatniego dnia sprawozdawczego roku obrotowego. Należy zaznaczyć, że zgodnie z wyjaśnieniami Ministra Finansów z 27.10.2017 r. jednostki konsolidowane metodą praw własności (*equity method*) nie są wykazywane w raporcie CbC, a w konsekwencji nie mają obowiązku składania powiadomienia CbC. Więcej informacji na temat powiadomienia o obowiązku informowania o grupie podmiotów pod hasłem **CbC-P**.

Sankcje za niewywiązanie się z obowiązku raportowania

W odniesieniu do raportowania należy również wskazać na konsekwencje związane z niewywiązaniem się z obowiązku raportowania. Na podmioty, które nie wywiążą się z obowiązku przekazania raportu CbC (informacji o grupie podmiotów) lub samego powiadomienia, Szef Krajowej Administracji Skarbowej może nałożyć **karę pieniężną w wysokości nie większej niż 1 000 000 zł** (art. 90 ust. 1 w zw. z art. 91 ust. 1 u.w.i.p.). Karze pieniężnej w przypadku niedopełnienia obowiązku przekazania informacji o grupie podmiotów podlega wyłącznie jednostka dominująca albo wyznaczona jednostka wchodząca w skład grupy podmiotów.

Na gruncie Kodeksu karnego skarbowego złożenie nieprawdziwej informacji o jednostkach wchodzących w skład grupy podmiotów podlega **karze grzywny w wysokości do 240 stawek dziennych** (art. 80d k.k.s.).

Umowy dające podstawę do wymiany raportów CbC z państwami spoza Unii Europejskiej

Zgodnie z art. 7 u.w.i.p. wymiana informacji podatkowych z państwami członkowskimi następuje na wniosek właściwego organu państwa członkowskiego lub z urzędu. W przypadku państwa spoza Unii Europejskiej wymiana raportów CbC jest możliwa w sytuacji zawarcia kwalifikującej umowy między właściwymi organami, tj. umowy między właściwymi organami dotyczącej wymiany informacji o grupach podmiotów zawartej na podstawie ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską umowy międzynarodowej stanowiącej podstawę wymiany informacji podatkowych. Umowy te są konieczne tylko w przypadku państw spoza Unii Europejskiej.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej przekazuje w drodze automatycznej wymiany informacji informacje o grupie podmiotów otrzymane na podstawie odpowiednich przepisów ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami właściwym organom państw członkowskich, państw lub terytoriów, które są stroną kwalifikującej umowy między właściwymi organami, w których to państwach lub na których to terytoriach, zgodnie z otrzymanymi informacjami, co najmniej jedna jednostka wchodząca w skład grupy podmiotów posiada siedzibę lub zarząd lub prowadzi działalność przez zagraniczny zakład. Przedmiotowe informacje są przekazywane za pomocą środków komunikacji elektronicznej w terminie 15 miesięcy od ostatniego dnia sprawozdawczego roku obrotowego grupy podmiotów, której dotyczy informacja (art. 88 u.w.i.p.).

Poniżej przedstawiono listę państw, z którymi Polska zawarła umowę dającą podstawę do wymiany raportów CbC.

Tabela 1. Lista państw, z którymi Polska zawarła umowę dającą podstawę do wymiany raportów CbC

Lp.	Nazwa państwa
1.	Argentyna
2.	Australia
3.	Guernsey
4.	Jersey
5.	Bonaire, Sint Eustatius i Saba
6.	Brazylia
7.	Kanada
8.	Chile*
9.	Kolumbia
10.	Islandia
11.	Indie
12.	Indonezja
13.	Wyspa Man
14.	Japonia
15.	Korea Południowa
16.	Lichtenstein
17.	Malezja
18.	Mauritius
19.	Meksyk
20.	Nowa Zelandia
21.	Norwegia

Lp.	Nazwa państwa
22.	Pakistan
23.	Rosja
24.	Singapur
25.	Republika Południowej Afryki
26.	Stany Zjednoczone
27.	Szwajcaria
28.	Urugwaj*
29.	Bermudy
30.	Kajmany
31.	Kostaryka

* Dotyczy raportów składanych od 2017 r.

Źródło: <https://www.podatki.gov.pl/media/1796/pa%C5%84stwa-z-kt%C3%B3rymi-polska-zawar%C5%82a-umowy-daj%C4%85ce-podstaw%C4%99-do-wymiany-raport%C3%B3w-cbc-pdf-35-kb.pdf>, dostęp: 19.03.2019 r.

Należy zwrócić uwagę, że nie ma podstaw prawnych do wymiany raportów z Chinami, Hongkongiem, Izraelem, Katarrem, Tajwanem oraz Turcją. Podmioty, które w CbC-P wskazały jako państwo złożenia raportu jeden z wymienionych krajów, mają obowiązek wskazania innego państwa lub złożenia raportu w Polsce (art. 84 u.w.i.p.)⁵².

Przekazywanie informacji o grupie podmiotów w drodze automatycznej wymiany

W dniu 27.01.2016 r. Rzeczpospolita Polska podpisała porozumienie wielostronne (*Multilateral Competent Authority Agreement*), na podstawie którego odbywać się będzie współpraca oraz automatyczna wymiana przedmiotowych informacji (CbC-R) w ramach OECD. Oprócz Polski w tym czasie podpisało to porozumienie 30 innych państw. Podpisanie wielostronnego porozumienia dotyczącego wymiany raportów CbC było realizacją wytycznych zawartych w BEPS (opracowana przez OECD *Base Erosion and Profit Shifting*).

Głównym celem zawarcia MCAA jest zwiększenie przejrzystości przedsiębiorstw wielonarodowych oraz wdrożenie jednolitego standardu sprawozdawczości cen transferowych i wprowadzenie możliwości wymiany informacji zawartych w formularzach CbC-R, co pozwala na uzyskanie pełnego obrazu sytuacji podatkowej w grupie o podziale dochodu i zapłaconych podatkach w poszczególnych krajach, a tym samym na ocenę prawidłowości rozliczeń z perspektywy cen transferowych.

⁵² Zob. <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/wyjasnienia/cbc-zaktualizowana-lista-panstw-pozwalajaca-na-wymiane-raportow/>, dostęp: 19.03.2019 r.