



Skuteczne przeciwdziałanie szkodliwym praktykom podatkowym, w kontekście transparentności oraz rzeczywistej działalności podatników

OECD rekomenduje przeprowadzanie analiz, w ramach których wydatki na badania i rozwój (R&D) poniesione w celu wytworzenia aktywów IP (własność intelektualna) byłyby weryfikowane pod kątem istnienia związku pomiędzy wydatkami na R&D a dochodem z praw własności intelektualnej.

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) przygotowała wytyczne ramowe, wskazujące zasady, które mogłyby prowadzić do naruszeń związanych z BEPS, w przypadku braku automatycznej wymiany informacji.

Uzgodniono, że wymóg „istotnej aktywności” należy wzmocnić, aby upewnić się, że opodatkowanie zysków zostało odpowiednio alokowane w zależności od działań, które przyczyniły się do ich wygenerowania. Strategia obecności wykorzystuje nakłady kwalifikowalne jako wyznacznik znaczącej działalności i gwarantuje, że podatnicy korzystający z tych systemów przeprowadzili odpowiednie działania z zakresu badań i rozwoju (R&D) i ponieśli w związku z tym faktyczne nakłady, które pozwoliły na wygenerowanie IP (własności intelektualnej).

Znacząca aktywność

Wymóg znaczącej aktywności określa, czy dany system uzależnia możliwość czerpania korzyści z IP od zakresu działań R&D podejmowanych przez podatników, otrzymujących korzyści. Do reżimów fiskalnych o charakterze „front-end” (zapewniające ulgi podatkowe w zakresie R&D) dołączono reżimy typu „back end”, które mają zastosowanie do dochodów uzyskanych po wytworzeniu i wykorzystaniu IP.

Co za tym idzie, poniesione nakłady pełnią rolę „wyznacznika” rzeczywistej działalności. Jednakże, to proporcja, a nie kwota nakładów związanych bezpośrednio z działaniami rozwojowymi, jest punktem odniesienia dla oceny zakresu rzeczywistej działalności prowadzonej przez podatników. Strategia powiązań pozwala określić, jaki dochód kwalifikuje się do ulg podatkowych, na podstawie następującego wzoru:

$$\frac{\text{Nakłady kwalifikowalne poniesione na rozwój aktywów IP}}{\text{Łączne nakłady na rozwój aktywów IP}} \times \text{Łączny dochód z aktywów IP} = \text{Dochód objęty ulgami podatkowymi}$$

Strategia ta umożliwia zatem wprowadzenie preferencyjnej stawki dla dochodu z IP w takim zakresie, w jakim został on wygenerowany przy pomocy nakładów kwalifikowalnych. Nakłady te są definiowane w taki sposób, aby uniknąć zakwalifikowania nakładu kapitałowego lub kosztu, jako działalności znaczącej, poniesionego przez strony inne niż podatnik zaangażowany w działania R&D.

Aktywa IP

Zgodnie z zaprezentowaną metodą, jedynymi aktywami IP, kwalifikującymi się do ulg podatkowych, są patenty oraz ich odpowiedniki pod warunkiem, że zostały objęte ochroną prawną lub zbliżonymi procesami rejestracyjnymi. Są to szeroko pojęte patenty, oprogramowania objęte ochroną praw autorskich i inne.

Nakłady kwalifikowalne

Nakłady kwalifikowalne muszą być poniesione przez zakwalifikowanego podatnika oraz muszą być związane bezpośrednio z konkretnymi aktywami IP. Do nakładów kwalifikowalnych nie należą odsetki, koszty budowy, koszty nabycia ani inne koszty, których nie można powiązać bezpośrednio z określonym aktywem IP. Nakłady, które nie podlegają w całości odliczeniu w roku, w którym zostały poniesione, podlegają uwzględnieniu w całości w ramach nakładów kwalifikowalnych, począwszy od roku, w którym zostały poniesione. Dodatkowo, podatnik może podnieść poziom nakładów kwalifikowalnych o maksymalnie 30% pod warunkiem, że nie przekroczy poziomu łącznych nakładów. Możliwość ta ma zagwarantować, że metoda nie doprowadzi do nadmiernej penalizacji podatników za nabycie IP lub outsourcing działalności R&D od podmiotów powiązanych, zapewniając zarazem uzyskanie korzyści wyłącznie przez tych podatników, którzy samodzielnie zrealizowali działania R&D.

Łączne nakłady

Łączne nakłady stanowią sumę wszystkich nakładów, które mogą zostać zaliczone jako nakłady kwalifikowalne w przypadku, gdy ponosi je sam podatnik; co za tym idzie, nie jest możliwe ujmowanie kosztów, które nie zostałyby ujęte w ramach nakładów kwalifikowalnych nawet, gdyby zostały poniesione przez samego podatnika. Koszty nabycia IP są tu wyjątkiem, ponieważ są wliczone do nakładów łącznych, a nie do nakładów kwalifikowalnych.

Łączne nakłady obejmują zatem wszystkie nakłady kwalifikowalne, koszty nabycia oraz nakłady na outsourcing, które nie liczą się jako nakłady kwalifikowalne. Metoda wydatkowa nie skutkuje zatem objęciem wszystkich nakładów poniesionych w dowolnym czasie, ale wyłącznie

większa sumę nakładów kwalifikowalnych związanych z kosztami outsourcingu od podmiotów powiązanych oraz kosztów nabycia.

Udział nakładów kwalifikowalnych można zapisać następująco:

$$\frac{a+b}{a+b+c+d}$$

gdzie „a” oznacza nakłady na R&D poniesione przez podatnika, „b” oznacza nakłady na outsourcing od podmiotów niepowiązanych, „c” oznacza koszty nabycia, a „d” – nakłady na outsourcing od podmiotów powiązanych. Wartość współczynnika spada poniżej 100% wyłącznie w przypadku outsourcingu działań R&D przez podatnika na rzecz podmiotów powiązanych lub nabycia R&D. Nakłady na działania R&D nieuwieńczone powodzeniem nie są na ogół ujmowane.

Łączny dochód

Łączny dochód powinien obejmować wyłącznie dochód pochodzący z wykorzystania danego aktywa IP. Mogą to być należności licencyjne, zyski kapitałowe oraz inne dochody od sprzedaży aktywa IP, jak również dochód IP ze sprzedaży produktów oraz wykorzystania procesów, związanych bezpośrednio z danym aktywem IP.

Outsourcing

Metoda wydatkowa umożliwia zakwalifikowanie wszystkich nakładów kwalifikowalnych na działania podejmowane przez podmioty niepowiązane (bez względu na to, czy prowadzą one działalność w danym obszarze jurysdykcji), podczas, gdy wszelkie nakłady na działania podejmowane przez podmioty powiązane, bez względu na obszar jurysdykcji, nie są nakładami kwalifikowalnymi. Rząd może, wedle własnego uznania, zawęzić definicję podmiotów niepowiązanych w taki sposób, aby obejmowała ona wyłącznie uczelnie, szpitale, ośrodki badawczo rozwojowe oraz organizacje non-profit niepowiązane z zakwalifikowanym podatnikiem.

Traktowanie nabytej IP

Wyłącznie nakłady poniesione na ulepszanie aktywa IP po jego nabyciu traktuje się jako kwalifikowalne; zatem metoda wydatkowa wyłącza koszty nabycia, które są wyznacznikiem łącznych nakładów poniesionych przed nabyciem.

Śledzenie dochodów i nakładów

Metoda wydatkowa wymaga śledzenia nakładów, aktywów IP oraz dochodów w celu upewnienia się, że korzyści związane z dochodami z IP wynikają w rzeczywistości z poniesionych nakładów. Brak takiego śledzenia nie uniemożliwia podatnikom generowania dochodów z IP w danym kraju, ale uniemożliwia im korzystanie z preferencyjnych zasad/ulg.

Metoda ta została zaprojektowana w taki sposób, aby umożliwić zastosowanie łącznego współczynnika nakładów kwalifikowalnych i łącznych; w ramach wdrażania przepisów przejściowych, poszczególne kraje mogą umożliwić podatnikom zastosowanie współczynnika nakładów kwalifikowalnych na podstawie średniej kroczącej z okresu 3 lub 5 lat.

Domniemanie wzruszalne

Poszczególne kraje mogą traktować współczynnik nakładów jako domniemanie wzruszalne. Przy braku innych informacji od podatnika, korzyści podatkowe będą określone na podstawie współczynnika. Podatnik może jednak udowodnić, że przysługuje mu objęcie ulgą podatkową wyższej kwoty nakładów w wyjątkowych okolicznościach.

Dotyczy to sytuacji, gdy podatnicy podjęli znaczące działania z zakresu R&D w celu wytworzenia kwalifikowalnego aktywa IP i są w stanie wykazać, że zastosowanie współczynnika nakładów prowadzi do sytuacji, gdy poziom dochodu kwalifikującego się do preferencyjnego zastosowania reżimu IP nie jest współmierny do poziomu ich działalności w zakresie R&D.

Ta wersja metody wymaga bardziej szczegółowych rejestrów, prowadzonych przez podatników, oraz powiadamiania Forum OECD ds. Szkodliwych Praktyk Podatkowych (FHTP) o okolicznościach, w jakich domniemanie dotyczące współczynnika nakładów może być wzruszone.

Poprawa transparentności

Uzgodniono ramowe zasady, które mogą skutkować wystąpieniem wątpliwości co do BEPS w przypadku braku spontanicznej i automatycznej wymiany informacji. Ramy te obejmują sześć kategorii:

- Zasady dotyczące reżimu preferencyjnego
- Transgraniczne umowy jednostronne dotyczące uprzednich porozumień cenowych lub inne jednostronne uzgodnienia co do cen transferowych
- Zasady dotyczące korekty zysków w dół
- Zasady dotyczące zakładów
- Zasady dotyczące podmiotów pośredniczących
- Wszelkie inne zasady, w ramach których FHTP uzgodni z przyszłości, że brak wymiany informacji może skutkować powstaniem wątpliwości odnośnie BEPS.

W krajach, które posiadają odpowiednie struktury legislacyjne, wymiana informacji w tym zakresie rozpocznie się od 1 kwietnia 2016 r., w przeciwnym razie terminem wdrożenia zmian będzie 31 grudnia 2016 r.

Kluczowe terminy

Aktywa IP nie podlegają przesunięciom od dnia 1 stycznia 2016 r. Oznacza to, że aktywa, które znajdowały się poza istniejącymi systemami praw IP, mogą nie kwalifikować się do ulg podatkowych na mocy przepisów przed zmianami. Metoda podatkowa wejdzie w życie w lipcu 2016 r. Dopuszczanie nowych aktywów do istniejących reżimów IP, niezgodnych z metodą wydatkową, stanie się niemożliwe z dniem 30 czerwca 2016 r. Datą abolicji istniejących systemów jest 30 czerwca 2021 r. (klauzula praw nabytych).

Co dalej?

Zważywszy na stosunkowo krótki harmonogram, zalecamy szybkie rozpoczęcie rozmów z naszymi doradcami. Oferujemy solidną, skalowalną metodologię, dostosowaną do Państwa potrzeb, dzięki której będziecie Państwo w stanie uporządkować złożone kwestie związane z tą dziedziną działalności.

Kontakt

Dariusz Bednarski

Partner Zarządzający

Tel. 61 625 1314

E-mail dariusz.bednarski@pl.gt.com