



Dostosowanie polityki cen transferowych do procesu tworzenia wartości

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) wprowadziła daleko idące zmiany do wytycznych w zakresie zmian transferowych (TPG lub wytyczne) w celu lepszego dopasowania polityki cen transferowych do założeń w zakresie ryzyka, kapitału oraz tworzenia wartości. Zostały one ujęte w ramach jednego sprawozdania, dotyczącego szeregu kwestii pokrewnych.

Zastosowanie „zasady długości ramienia”

Należy zauważyć, że żaden kraj nie zrezygnował z polityki cen transferowych na rzecz globalnego wskaźnika proporcji czy też innych narzędzi specjalnych, jednakże wytyczne dotyczące zastosowania polityki cen transferowych zostały zmienione.

Punktem wyjścia dla każdej analizy będą warunki gospodarcze, w jakich działają zaangażowane strony. Wytyczne co do zastosowania polityki cen transferowych zostały zmienione.

Wytyczne wskazują, że zasada porównywalności to fundament polityki cen transferowych; jednakże główny nacisk przeniesiono na analizę i kontrolę ryzyk, związanych z nimi wynagrodzeń.

Zyski powinny być przypisywane stronom, które są w stanie zarządzać ryzykiem i faktycznie to robią. Podano pewne przykłady alokacji ryzyk, w tym przykład spółki posiadającej prawa własności intelektualnej (IP), która nie ponosi ryzyk ani nie zarządza nimi, a co za tym idzie, w podanym przykładzie przysługuje jej wyłącznie zwrot związany z finansowaniem. Pojawiły się także przykłady dotyczące outsourcingu produkcji, badań oraz prac badawczo-rozwojowych.

Ustalenia umowne pomiędzy stronami pozostaną istotnym aspektem pod warunkiem, że zachowanie stron nie odbiega od postanowień zawartych umów.

Analiza funkcjonalna stron zaangażowanych w transakcję będzie uważana za niekompletną, o ile nie zostaną przeanalizowane wszystkie istotne ryzyka.

OECD opracowała ramy złożone z 6 etapów:

- 1 Identyfikacja ryzyk z ekonomicznego punktu widzenia
- 2 Jakie warunki co do ryzyka określa umowa?
- 3 Analiza funkcjonalna
- 4 Przypisanie ryzyk w umowie stosownie do działań i innych danych
- 5 Czy dana strona kontroluje ryzyko i jest w stanie podolać mu finansowo?
- 6 Ceny transakcji bazujące na prawidłowej alokacji ryzyka

Uzgodnione uprzednio warunki co do oszczędności, wynikających z lokalizacji działalności, zgromadzonej siły roboczej oraz procesów synergii wewnątrz grupy zostały podtrzymane. Kwestie te zostały uwzględnione w charakterze czynników porównywalności, a nie – wartości niematerialnych i prawnych per se.

W sekcji dotyczącej zmiany charakteru transakcji, kluczowe pytanie brzmi, czy dana transakcja charakteryzuje się „racjonalnością komercyjną”. Sekcja ta odnosi się wyłącznie do pomijania faktycznie zawartych transakcji w wyjątkowych okolicznościach.

Transakcje towarowe

Nowe wytyczne wyjaśniają, w jaki sposób metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej (MPCN) ma zastosowanie do transakcji towarowych. Zasadniczo, podawane ceny mogą mieć zastosowanie w ramach metody MPCN, jednakże korekty porównywalności dla podanych cen są w pewnych okolicznościach wskazane.

Wprowadzono nowy przepis co do ustalania terminu wyceny transakcji towarowych, aby uniemożliwić podatnikom zmienianie tych terminów w kontraktach w celu uzyskania korzyści podatkowych. Na przykład, organy podatkowe mogą w niektórych przypadkach odwoływać się do terminu dostawy towarów zamiast terminu zawarcia transakcji.

Podział zysku z transakcji

Podział zysku z transakcji może być użytecznym narzędziem, umożliwiającym dopasowanie zysków do procesu tworzenia wartości w ramach globalnych łańcuchów wartości; procesy te mogą jednak okazać się złożone z punktu widzenia stosujących je podatników, jak i organów podatkowych odpowiedzialnych za ich kontrolowanie. Wprowadzenie wytycznych przełożono na pierwszą połowę roku 2016.

W raporcie przedstawiono proponowany zakres dalszych wytycznych co do podziału zysku z transakcji, włącznie z interakcjami z innymi stronami programu BEPS, np. w ramach prac nad działaniem 1 (Wyzwania podatkowe gospodarki cyfrowej) oraz wytycznych w zakresie synergii grupowych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Nowe wytyczne określają także, jak radzić sobie w sytuacjach, gdy dostępność danych porównywalnych jest ograniczona.

Wartości niematerialne i prawne

OECD podkreśla, że podmioty generują zwrot gospodarczy na podstawie wartości, jaką wytwarzają poprzez realizację określonych funkcji, wykorzystanych aktywów oraz ryzyk poniesionych w ramach rozwoju, ulepszenia, utrzymania, ochrony i wykorzystania wartości niematerialnych i prawnych; własność prawna sama w sobie nie determinuje prawa do wynagrodzenia.

Ramy analizy transakcji z udziałem wartości niematerialnych i prawnych obejmują:

- Identyfikację wartości niematerialnych i prawnych wykorzystanych lub przekazanych wraz z istotnym gospodarczo ryzykiem
- Identyfikację warunków umownych (z przyjęciem prawa własności jako punktu wyjścia)
- Identyfikację stron realizujących funkcje, wykorzystujących aktywa lub zarządzających ryzykiem
- Weryfikację umów prawnych w odniesieniu do faktycznych działań stron
- Określenie ram faktycznej transakcji
- Określenie ceny rynkowej stosownie do wkładu każdej ze stron

W przypadku, gdy faktyczne działania podmiotów różnią się od postanowień umownych, znaczenie nadrzędne mają faktyczne działania, a przebieg transakcji będzie analizowany na ich podstawie.

Finansowanie często łączy się z podejmowaniem określonych ryzyk finansowych. Ryzyka te nie są tożsame z ryzykami rozwojowymi, choć mogą mieć z nimi związek. Podmiot finansujący, który bierze na siebie ryzyko finansowe, ale nie pełni funkcji związanych z rozwojem wartości niematerialnych i prawnych, powinien otrzymać zyski skorygowane stosownie do ryzyka. Podmiot finansujący, który nie bierze na siebie ryzyk finansowych, powinien otrzymać zysk z inwestycji nieobciążonej ryzykiem.

Różnice pomiędzy zyskiem oczekiwanym a faktycznym podlegają dystrybucji stosownie do poziomu podjętego ryzyka lub funkcji gwarantujących udział w zyskach.

Korekty porównywalności lub przyjęcie metody podziału zysku transakcyjnego są konieczne wyłącznie wtedy, gdy wykorzystane wartości materialne i prawne mają charakter unikatowy oraz są z natury wartościowe. Gdy istnieją wiarygodne transakcje porównywalne, może istnieć możliwość określenia ceny rynkowej przy pomocy metod jednostronnych.

Terminem „wartości niematerialne trudno wycenialne” (HTVI) określa się wartości niematerialne lub związane z nimi prawa, dla których, w czasie ich transferu pomiędzy powiązаныmi podmiotami, (i) nie istnieją wiarygodne transakcje porównywalne, oraz (ii) prognozy przyszłych przepływów pieniężnych lub spodziewanych dochodów z tych wartości, lub założenia zastosowane przy ich wycenie, obciążone są wysokim poziomem niepewności.

W wyniku asymetrii informacyjnej, organy podatkowe mogą mieć trudności z oceną wiarygodności informacji, stanowiących podstawę wyceny.

Podczas oceny ex ante ustaleń cenowych, organy podatkowe mają prawo korzystać z dowodów ex post, dotyczących wyników finansowych, w celu ustalenia prawidłowości wyceny.

Jednakże, jeśli możliwe jest potwierdzenie wiarygodności informacji, na których bazuje wycena ex ante, korekty nie powinny być wprowadzane.

Przedstawiono szereg przykładów ilustrujących te założenia.

Usługi wewnątrzgrupowe o niskiej wartości dodanej

Zaproponowano przyjęcie opcjonalnej, uproszczonej metody wyceny usług wewnątrzgrupowych o niskiej wartości dodanej dla grup przedsiębiorstw wielonarodowych (MNE). Ma ona charakter rekomendowanej dobrej praktyki, co oznacza, że nie wszystkie kraje z niej skorzystają.

W przypadku przyjęcia tej zasady przez dany kraj, marża od kosztów powinna wynosić 5%, co nie wymaga udokumentowania przy pomocy analizy porównawczej.

Poszczególne kraje mogą również określać progi, na podstawie których metoda uproszczona może podlegać dodatkowej weryfikacji, a zasadność jej zastosowania – zanegowaniu.

OECD zachęca poszczególne państwa do potrącania podatku u źródła wyłącznie na element zysku lub marży od usług wewnątrzgrupowych o niskiej wartości dodanej.

Sporządzono listę rodzajów działalności, które zostaną ujęte w ramach tej metody, a także listę tych, które nie kwalifikują się do jej zastosowania, co jawi się jako nadmiernie restrykcyjne. Działania, które kwalifikują się – lub też nie – jako usługi wewnątrzgrupowe o niskiej wartości dodanej zostały przedstawione w tabeli.

Działalność zaliczana do usług wewnątrzgrupowych o niskiej wartości dodanej	Działalność nie zaliczana do usług wewnątrzgrupowych o niskiej wartości dodanej
Działalność z zakresu księgowości i audytów	Usługi zasadnicze grupy MNE
Kontrolowanie dłużników i wierzycieli	Usługi z zakresu badań i rozwoju (w tym opracowanie oprogramowania, chyba, że należy do zakresu usług IT uznanych za LVAIS)
Działalność z zakresu HR	Usługi z zakresu wytwórstwa i produkcji
Monitoring i kompilacja danych, np. związanych ze standardami BHP	Działalność zakupowa związana z materiałami wykorzystanymi do procesu wytwarzania lub produkcji
Usługi IT (o ile nie stanowią części działalności podstawowej grupy)	Działania z zakresu sprzedaży, marketingu i dystrybucji
Komunikacja zewnętrzna i wewnętrzna oraz wsparcie PR (z wyłączeniem działalności marketingowej i reklamowej)	Transakcje finansowe
Usługi prawne	Poszukiwanie, wydobycie lub przetwarzanie surowców naturalnych
Działania związane z kontrolą podatkową, np. deklaracje podatkowe	Ubezpieczenia i reasekuracja
Usługi ogólne o charakterze administracyjnym lub urzędniczym	Usługi z zakresu zarządzania wyższego szczebla

Ustalenia dotyczące wkładu (współdzielenie kosztów)

Poprawione wytyczne w zakresie porozumień o podziale kosztów (CCA) mają wyeliminować możliwość wykorzystywania CCA w celu omijania nowych wytycznych w sprawie cen transferowych w kontekście ryzyka i wartości niematerialnych i prawnych.

CCA to porozumienia pomiędzy spółkami w sprawie podziału kosztów i ryzyka związanych z rozwojem, produkcją lub pozyskiwaniem aktywów materialnych lub niematerialnych bądź usług, które mają wykreować korzyści dla każdego z uczestników.

Nowe wytyczne kładą nacisk na konieczność zastosowania skutecznej analizy cen transferowych do CCA w taki sam sposób, w jaki powinna ona być zastosowana do wszelkich innych porozumień. Co więcej, spółka może być stroną CCA wyłącznie, jeśli można w sposób uzasadniony oczekiwać, że odniesie korzyści z wyników działalności w ramach CCA oraz sprawuje kontrolę nad ponoszonym ryzykiem oraz pod względem finansowym jest w stanie ponieść ryzyko.

Dodatkowo, wytyczne wskazują, że wkład w CCA (szczególnie, jeśli chodzi o wartości niematerialne i prawne) nie powinien być mierzony wg kosztów w sytuacji, gdy koszty są dobrą miarą relatywnej wartości wkładu uczestników.

Kluczowe terminy

Z chwilą formalnego dodania nowych wytycznych do TPG, ich implementacja będzie uzależniona od przyjęcia zasad zgodnych z wytycznymi w ustawodawstwie krajowym.

Niektóre elementy tych działań zostały przełożone do roku 2016 lub na późniejszy termin, w tym:

- Wytyczne w zakresie transakcji towarowych i podziału zysków,
- Implementacja odmiennego podejścia do trudnych do wyceny wartości niematerialnych i prawnych,
- Zasady dotyczące usług o niskiej wartości dodanej.

Co dalej?

Należy porównać warunki zawartych kontraktów z faktyczną działalnością spółek, włącznie ze sposobami zarządzania ryzykiem. Następnie należy zidentyfikować i określić ryzyka związane z podatkami i wdrożyć strategie, mające na celu ich zredukowanie, w stosownych przypadkach.

Należy udokumentować szczegółowo sprzedaż, zbywanie oraz licencjonowanie wartości niematerialnych i prawnych oraz metodologię wyceny, aby udowodnić rynkowy charakter zawieranych transakcji.

Należy zweryfikować treść istniejących CCA/ porozumień w sprawie podziału kosztów, aby ocenić wkład poszczególnych uczestników i realizację CCA w kontekście nowych wytycznych.

Należy też śledzić debatę w sprawie podziału zysków oraz rozważyć, jaki wpływ proponowane zmiany mogą wyrzucić na podział zysków obecnie lub w przyszłości.

Kontakt

Dariusz Bednarski

Biegły rewident, Partner Zarządzający

T +48 61 625 1314

M +48 601 728 683

E dariusz.bednarski@pl.gt.com