

Konferencja Stowarzyszenia Centrum Cen Transferowych Metoda podziału zysków i ryzyko w kontekście cen transferowych – relacja



Nie sposób chyba wskazać na bardziej dynamiczny okres w zakresie prac i dyskusji dotyczących cen transferowych – zarówno na poziomie międzynarodowym, jak i naszym rodzimym. Na naszych oczach ogólne zasady, znane od lat, ulegają zmianom. Rozumiejąc, że owe zmiany są pochodną sytuacji w światowej gospodarce, wyczuwamy jednak niepokój wynikający z liczby i tempa zmian oraz tego, czy nowe będzie wystarczająco jasne i możliwe do wdrożenia.

O nowym duchu zasad, a przede wszystkim o nowym spojrzeniu na ryzyko w analizie cen transferowych oraz o aktualnym podejściu do metody podziału zysku dyskutowano w trakcie trzeciej już konferencji tematycznej zorganizowanej w dniach 12–13 listopada 2015 r. w Warszawie przez Stowarzyszenie Centrum Cen Transferowych (CCT) pod patronatem firmy ENERGA. Konferencja zgromadziła uznanych ekspertów i praktyków w dziedzinie *transfer pricing* – w programie wydarzenia, które swoim patronatem medialnym objął ponownie Przegląd Podatkowy, znalazły się wystąpienia przedstawiciela Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (*Organization for Economic Co-operation and Development, OECD*) – Andrew Hickmana, prezentacja przedstawicielki Komisji Europejskiej, ekspertki w Dyrekcji ds. Opodatkowania i Cei – Morgan Guillou, jak również sesja otwarta z wykładem Zastępcy Dyrektora w Departamencie Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów – Moniki Laskowskiej. Swoje spojrzenie na kwestię ryzyka i metody podziału zysków zaprezentowali również przedstawiciele biznesu i doradcy.

O zmianach z pierwszej ręki

Jako podsumowanie prac ostatniego roku w październiku OECD opublikowało wyniki prac w ramach projektu dotyczącego erozji podstawy opodatkowania i przesuwania dochodów – BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*). W pakiecie opublikowanych materiałów znalazło się również podsumowanie trwających prac na temat metody podziału zysków, których końcowy wynik zostanie włączony do publikacji *Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw międzynarodowych i administracji podatkowych* (Wytyczne OECD).

W trakcie 2015 r. również Komisja Europejska zrealizowała szereg prac o istotnym znaczeniu dla obszaru cen transferowych, w tym zwłaszcza komunikat: *Sprawiedliwy i skuteczny system opodatkowania przedsiębiorstw w Unii Europejskiej* oraz pakiet dotyczący przejrzystości podatkowej.

Jako że prace te w coraz większym stopniu i szybkim tempie przekładają się na kształt polskich przepisów i aktualnej praktyki, podsumowanie wyników tych działań zaprezentowane przez przedstawicieli OECD i Komisji Europejskiej stało się okazją do rozmowy nie tylko odnośnie do interpretacji zmian już wprowadzonych, ale również tych, których możemy spodziewać się w najbliższym roku czy dwóch. Zaprezentowane przez Morgan Guillou szacunki odnośnie do wskaźnika podatków dochodowych na poziomie ok. 7%, czyli zdecydowanie za niskim,

sugerują, że działania na poziomie unijnym w celu dalszego usprawnienia systemu opodatkowania będą kontynuowane.

Delineation, czyli właściwe wytyczenie transakcji

Śluchając wystąpienia Andrew Hickmana na temat zmian w zakresie Wytycznych OECD trudno było oprzeć się wrażeniu, że jest mowa o zagadnieniach, które znamy, a jednak widzimy je w nowej odsłonie. Sam Hickman stwierdził – „chciałem powiedzieć, że w zakresie podejścia do ryzyka jest wiele nowości, ale nie jestem pewien, czy o czymkolwiek w zakresie wprowadzonych zmian możemy powiedzieć, że jest zupełnie nowe. Zmiany polegają przede wszystkim na zwiększaniu klarowności istniejących wytycznych, na podstawie doświadczeń zdobytych w ostatnich latach. Jednocześnie dość wyraźnie rysuje się tendencja do wprowadzania do dyskusji na temat cen transferowych pewnych pojęć, które nabierają szczególnego znaczenia i stają się nowymi elementami języka Wytycznych”. Jednym z motywów przewodnich, pojawiających się w materiałach wypracowanych przez OECD w ostatnim czasie, jest pojęcie *delineation*, które należałoby tłumaczyć jako właściwe wydzielenie transakcji, rozumiane jako jej zidentyfikowanie i opisanie. Nie chodzi przy tym jedynie o nadanie transakcji właściwego tytułu w umowie zgodnego z jej treścią ekonomiczną, czy określenie formalnych i czasowych ram transakcji, ale o właściwe scharakteryzowanie jej elementów, czyli funkcji, aktywów i ryzyk.

„Raport z badania cen transferowych, w którym jeden paragraf opisuje transakcję, a 100 stron zajmuje opis przeprowadzonego benchmarku, jest nieporozumieniem, jeśli naszym celem jest obrona rynkowego charakteru cen transferowych” – mówił Hickman, wskazując, że kluczem do sukcesu jest właściwe określenie, o co chodzi w transakcji. „Wiele dyskusji między podatnikiem i administracją podatkową nie wystąpiłoby, gdyby strony w taki sam sposób rozumiały, o jakiej transakcji jest mowa” – kontynuował.

Słuszność tej tezy zdecydowanie potwierdziła Monika Laskowska z Ministerstwa Finansów, wskazując, że administracja podatkowa nie oczekuje setek stron dokumentacji i płacht opisujących strukturę organizacyjną grupy, ale przede wszystkim wiedzy na temat kluczowych informacji o transakcji, prezentacji swojego rozumienia biznesu i świadomego podejścia do cen transferowych. O jakie zatem informacje chodzi?

Kluczowe jest ryzyko

Należy pamiętać, że własność w sensie prawnym, czy też formalny tytuł umowy nie definiują charakteru transakcji dla potrzeb cen transferowych. Zgodnie ze zrewidowanym podejściem OECD w zakresie stosowania zasady *arm's length* analiza ryzyka staje się decydująca w zakresie ustalania rynkowego poziomu cen. To bowiem od zakresu podejmowanego ryzyka zależy prawo do zysku rezydualnego. Jednoznacznie wskazano,



że zysk rezydualny nie należy się właścicielowi prawnemu, podobnie przedstawia się sytuacja w przypadku podmiotu zapewniającego finansowanie, który może liczyć jedynie na relatywnie standardowy zwrot na udostępnionym kapitale.

Pytanie, jakie pojawia się na tym etapie, to jakie ryzyka należy wskazać? Zarówno Andrew Hickman, jak i Monika Laskowska wskazywali w swoich wystąpieniach, że chodzi przede wszystkim o ryzyka ekonomicznie kluczowe w danej sytuacji, a w myśl Wytycznych istotność ryzyka zależy od prawdopodobieństwa i wielkości potencjalnego zysku lub straty wynikających z tego ryzyka.

„Chodzi o istotne ryzyka z punktu widzenia modelu biznesowego grupy. Z czym grupa się boryka, jakie stoją przed nią wyzwania, jakie są źródła niepewności prowadzonej działalności” – podpowiadała przedstawicielka Ministerstwa Finansów, podając konkretne przykłady. Ryzyka strategiczne, rynkowe, operacyjne, infrastrukturalne, finansowe, transakcyjne, moralne – te ryzyka powinny znaleźć się w puli ryzyk istotnych.

Kolejno organy podatkowe powinny odnieść się do umowy i zidentyfikować na jej podstawie, które strony ponoszą poszczególne istotne ryzyka. W praktyce natomiast kontrakt zazwyczaj nie obejmuje wszystkich istotnych dla działalności ryzyk, co jednak jeszcze można zrozumieć, umowy bowiem stanowią dowód do przyjęcia ryzyka jeszcze przed jego materializacją. Co zatem administracja robi dalej? Organy podatkowe sięgają do analizy funkcjonalnej, poszukując bardzo bezpośrednich odniesień do tego, który podmiot podejmuje ryzyko, sprawuje nad nim faktyczną kontrolę i ma realną zdolność finansową je na siebie przyjąć. A jeżeli umowa nie odwzorowuje rzeczywistych relacji między stronami? Działanie ze strony administracji podatkowej jest podobne – organ będzie wymagał wyjaśnień, który podmiot ponosi poszczególne ryzyka, a jeśli ich nie otrzyma, samodzielnie dokona alokacji oraz wyceny transakcji, biorąc pod uwagę finansowe konsekwencje ponoszenia zaalokowanego ryzyka oraz prawidłowo wynagrodzone funkcje zarządzania ryzykiem. Oczywiście, zdecydowaną przewagą kontrolującego jest możliwość spoglądania na transakcję *ex post*. W sesji prowadzonej przez Rafała Sadowskiego, Partnera w Zespole Cen Transferowych Deloitte, pojawiło się wiele studiów przypadków, które potwierdzały, że już sama analiza i klasyfikacja ryzyka nie jest zadaniem prostym, natomiast jego wycena wymaga poszerzenia warsztatu o poważniejsze analizy finansowe. W swoim wystąpieniu Monika Laskowska odnosiła się również do testów i koncepcji ekonomicznych dotyczących ryzyka, wskazując tym samym, że w dyskusji na temat alokacji ryzyk dostępne są dość konkretne narzędzia wypracowane przez naukę o ekonomii.

Pojawiała się jednak wówczas refleksja, czy na tak wysokim poziomie zaawansowania ekonomicznego będzie w stanie przeprowadzić swój wywód zarówno każdy podatnik, jak i kontrolujący go organ podatkowy? Jak bardzo nauka-sztuka dotycząca cen transferowych wymaga zgłębienia tajników mikro- i makroekonomii oraz analizy finansowej, i czy nakładem starań w tym kierunku można zagwarantować dokładność wyliczeń odnośnie do właściwego zwrotu, przy tak szerokich założeniach, jakim ze swej natury podlega ryzyko?

Dyskusja wokół metody *arm's length* a *profit split*

Wśród kwestii, które do tej pory wydawały się aksjomatyczne w zakresie cen transferowych, naczelną miejsce zajmuje

zasada *arm's length*. Jak jednak zauważył w swoim wystąpieniu Andrew Hickman, pojawiają się pewne rozważania, czy nie rozszerzyć zasobu narzędzi o ewentualne dodatkowe metody. Krytyka wokół metody *arm's length* wynika głównie z trudności, jakie napotyka przy próbie rozdzielenia strumieni rozliczeń w ramach grupy na poszczególne transakcje, podczas gdy taka grupa w rzeczywistości działa bardziej jako jeden organizm – wskazywał Hickman.

Przedstawiciel OECD zauważył, że to właśnie metoda podziału zysków jest najlepszym sposobem do zaadresowania tej jedności typowej grupy międzynarodowej i ograniczenia w rozdzieleniu strumienia rozliczeń oraz ustalenie wynagrodzenia dla każdego z nich z osobna stają się bezprzedmiotowe.

Metoda podziału zysków świetnie zda egzamin w przypadkach, gdy mamy do czynienia z wysoko zintegrowanym biznesem. Co to oznacza? Przecież większość korporacji jest silnie zintegrowana, co przecież nie oznacza, że wszędzie tam znajdzie zastosowanie *profit split*.

Jak wskazywał Andrew Hickman, można mówić o integracji sekwencyjnej i integracji równoległej. W modelu integracji sekwencyjnej dominuje organizacja, w której poszczególne podmioty stanowią *de facto* ogniwa łańcucha zaangażowane w następujące po sobie działania. W modelu integracji równoległej natomiast praca w poszczególnych obszarach jest prowadzona przez różne podmioty jednocześnie i wszystkie one angażują w te prace swoje aktywa i podejmują określone ryzyka.

To właśnie w owej integracji równoległej, w której strony dzielą się ryzykiem, metoda podziału jest najprawdopodobniej najwłaściwsza do zastosowania.

Profit split – kilka mitów i faktów

Pojawiają się również opinie, że metoda podziału zysków jest świetnym rozwiązaniem w sytuacji, gdy nie możemy znaleźć odpowiednich danych porównywalnych – zauważył przedstawiciel OECD, podkreślając jednocześnie, iż taka teza jest błędna. OECD w swoich pracach nad metodą *profit split* nadal jako nadrzędną przyjmuje zasadę opierającą się na postulatcie wyboru najwłaściwszej metody. W związku z tym sam brak danych porównywalnych nie uzasadnia stosowania metody podziału zysków – kontynuował.

Należy również odróżnić metodę podziału zysków od pojęcia dzielenia się zyskiem. W praktyce wszystkie ceny prowadzą *de facto* do podziału wyniku możliwego w danym przypadku do zrealizowania, ale często dochodzi do ustalenia ceny na określonym poziomie za pomocą zupełnie innej metody. *Profit split* jest zalecany w sytuacjach, gdy obie strony transakcji mają odpowiednią zdolność do kontrolowania ryzyka i chcą czerpać z tego korzyści.

W odniesieniu do *profit split* są też wyrażane głosy, że od metody tej już tylko krok do rozliczenia podatku na podstawie *formulary apportionment* i powinno się do niej podchodzić z ogromną ostrożnością. Z pewnością metoda podziału zysków nie jest metodą prostą i to już jest wystarczający powód, by traktować ją jako rozwiązanie bardziej zaawansowane i zdecydowanie wymagające.

„Moim zdaniem administracja podatkowa może samodzielnie zastosować właściwie każdą inną metodę, ale nie *profit split*” – mówił Andrew Hickman. „Bez zaangażowania i współpracy

podatnika administracja podatkowa nie jest w stanie zidentyfikować całości zysków, jakie powinny podlegać podziałowi, jak również nie jest w stanie zidentyfikować wszystkich czynników, które mają wpływ na sposób podziału tego zysku, chyba że mamy do czynienia z podziałem zaistniałych osiągniętych łącznych zysków bardzo prostej grupy przedsiębiorstw powiązanych” – komentował dalej.

Wytyczne OECD nie zawierają zbyt wielu wskazówek, jak zastosować w praktyce metodę podziału zysków. Przedstawiciele administracji podatkowych wyrażają więc sceptycyzm odnośnie do sposobu przeprowadzenia analizy udziału czy analizy metodą RACI (od słów: *Responsible, Accounted, Consulted, Informed*). Administracja podatkowa nie ma w praktyce wystarczających możliwości, by również zweryfikować model oparty na metodzie *profit split* zaprezentowany przez podatnika.

Również z wystąpień przedstawicieli biznesu wynikało, że dla podatnika metoda podziału zysków to raczej wyzwanie. Trudności związane z implementacją metody omawiał Dominik Mazur, Zastępca Dyrektora ds. Podatków Grupy SIX. Ceny transferowe to dziś również IT – wskazywał – zależy nam na wdrożeniu modelu do SAP, żeby obliczenia wykonywały się automatycznie, ale w przypadku *profit split* to nie jest proste zadanie – dzielił się doświadczeniami Dominik Mazur.

W podobnym duchu wypowiadał się Adam Kosmała, Transfer Pricing Manager w Grupie Litasco (Grupa Lukoil). „Faktyczna proporcja podziału zysków jest zwykle ustalana w toku nieformalnych negocjacji, a ich uczestnicy najczęściej nie są w stanie wyjaśnić, dlaczego zastosowano konkretną proporcję” – mówił Kosmała – „podejście ma charakter rynkowy, ale z punktu

widzenia przepisów o cenach transferowych nie da się tego udowodnić”.

Domknąwszy model oparty na *profit split*, musimy się liczyć wręcz z tym, że w wyniku zmieniających się okoliczności trzeba go będzie przebudować, ponownie przechodząc przez wszystkie trudne punkty. Wyzwania z tym związane eksponował dr Szymon Właziowski, dyrektor w londyńskim biurze PwC. Zwracał przy tym uwagę na fakt, że paradoksalnie w obliczu gwałtownej zmiany układu czynników mających wpływ na podział zysku mamy jednoznaczną informację, iż zmiana jest konieczna. O wiele bardziej ryzykowne są natomiast sytuacje, w których model dezaktualizuje się stopniowo i trudno wyznaczyć klarowny moment, w którym modyfikacja jest nieodzowna.

Jak wskazywali praktycy, plusem metody podziału zysków jest to, że jest ona mocno osadzona w ekonomii, a im bliżej jej metodologicznie do biznesu, tym łatwiej rozmawia się o zmianie z organizacją. W wyniku zastosowania *profit splitu* często zamiast 50 rozliczeń otrzymujemy jedno. Metoda ta przyciąga swoim potencjałem, ale wymaga pewnego obudowania praktycznymi wskazówkami.

W dobiegającym już końcu 2015 r. OECD nie zdołało zakończyć prac nad aktualizacją wytycznych odnośnie do metody podziału zysków, Organizacja opublikowała natomiast dokument do konsultacji, nad którym intensywne prace będą kontynuowane w nadchodzącym roku.

Karolina Puczyńska-Łada

Autorka jest Wiceprezesem Zarządu Stowarzyszenia Centrum Cen Transferowych

REKLAMA

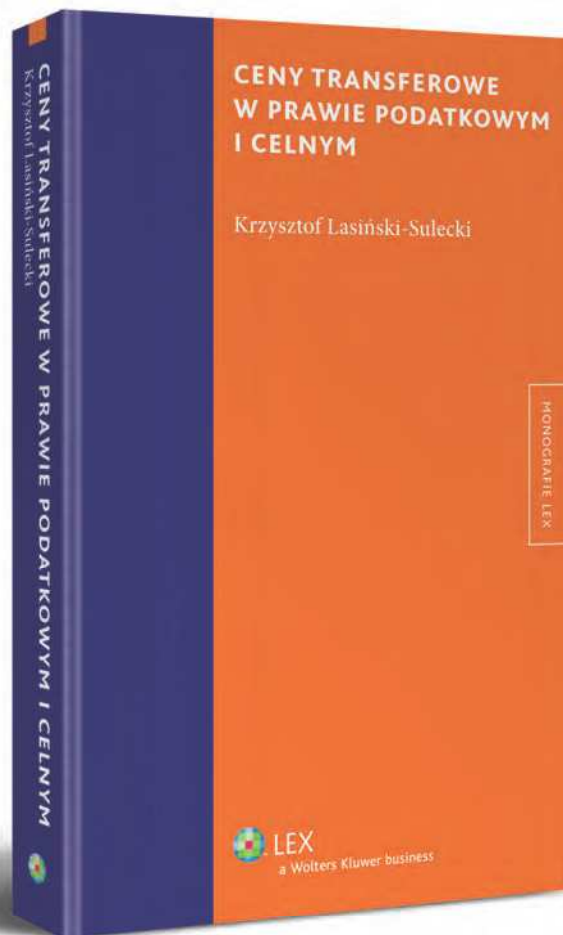
Ceny transferowe w prawie podatkowym i celnym

Wolters Kluwer

Krzysztof Lasiński-Sulecki

Książka zawiera kompleksową analizę wszystkich reżimów mających współcześnie zastosowanie do transakcji między podmiotami powiązаныmi (zasady *arm's length* w podatkach dochodowych, wartości rynkowej w VAT, cen transferowych w prawie celnym) oraz rozległe odwołania do proponowanej przez Komisję Europejską wspólnej skonsolidowanej korporacyjnej podstawy opodatkowania. W książce ujęto informacje na temat przepisów dotyczących przedsiębiorstw powiązanych oraz procedury wzajemnego porozumiewania w trzech modelach umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania (OECD, ONZ oraz USA) i w wielu umowach bilateralnych.

Publikacja jest przeznaczona dla sędziów sądów administracyjnych, zawodowych pełnomocników występujących w sprawach podatkowych i celnych, organów podatkowych oraz osób odpowiedzialnych za finanse przedsiębiorstw.



Publikacja rekomendowana przez PRZEGLĄD PODATKOWY

Książka do nabycia w księgarni internetowej proinfo.pl