Restrukturyzacja działalności pomiędzy podmiotami powiązanymi – wyjaśnienie Ministerstwa Finansów z 27 lutego 2014 roku

I. Restrukturyzacja działalności

Najczęściej wymienianą przyczyną restrukturyzacji działalności podmiotów powiązanych są procesy związane z centralizacją, w tym centralizacją zarządzania, np. wartościami niematerialnymi. Ponadto, centralizacja funkcji zarządczych oraz kontrolnych może dotyczyć procesu produkcji, dystrybucji, bądź badań i rozwoju. Celem restrukturyzacji może być ponadto, usprawnienie zarządzania procesami działalności oraz poprawa efektywności łańcucha dostaw.

Restrukturyzacja działalności często dotyczy zmian w profilu funkcjonalnym, w szczególności w zakresie ekspozycji na ryzyko podmiotów powiązanych biorących udział w restrukturyzacji.

Restrukturyzacja działalności może dotyczyć:

a) przeniesienia czegoś posiadającego istotną wartość (ang. something of value), np. wartości niematerialnych[1],

b) rozwiązania lub istotnej renegocjacji istniejących umów, np. produkcji, dystrybucji, umowy licencyjnej, umowy na świadczenie usług.

Podobne stanowisko w kwestii restrukturyzacji działalności podmiotów powiązanych zajmuje Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) - Wytyczne OECD w sprawie Cen Transferowych dla Przedsiębiorstw Wielonarodowych oraz Administracji Podatkowych (dalej: Wytyczne OECD)[2]. Postanowienia Wytycznych OECD nie są źródłem prawa w Polsce, lecz stanowią wypracowane w ramach konsensusu, zalecenia OECD dla państw członkowskich[3].

Procesowi restrukturyzacji działalności towarzyszy, co do zasady, realokacja ryzyka, a co za tym idzie również zysku osiąganego przez podmioty powiązane biorące udział w restrukturyzacji działalności. Realokacja zysku może nastąpić bezpośrednio po dokonaniu restrukturyzacji działalności lub też na przestrzeni kilku lat.

Przyjmuje się, iż przeniesienie funkcji lub aktywów, lub ryzyk jest uzasadnione ekonomicznie wyłącznie jeśli podmiot przejmujący dysponuje potencjałem (tj. aktywami oraz zasobami ludzkimi) do wykonywania odpowiednich funkcji, przejęcia aktywów, kontroli i zarządzania ryzykiem.

W ramach restrukturyzacji działalności, zwraca się szczególną uwagę na przeniesienie pomiędzy podmiotami powiązanymi istotnych ekonomicznie funkcji lub aktywów, lub ryzyk. Nie każde bowiem przeniesienie funkcji, aktywów bądź ryzyk będzie miało charakter restrukturyzacji działalności. Ekonomiczną istotność funkcji, aktywów, ryzyk rozpatruje się w kontekście możliwości przypisania danej funkcji, aktywu, ryzyku istotnego potencjału zysku.

Potencjał zysku nie jest odrębnym aktywem wymagającym wynagrodzenia, lecz potencjałem przenoszonym przez niektóre prawa lub inne aktywa, funkcje lub ryzyka.

Termin przeniesienie jest terminem szerokim, może przyjąć różnorodne formy i angażować dwa lub więcej podmiotów powiązanych. W szczególności może oznaczać sprzedaż, ale także oddanie do używania, rozwiązanie lub istotną renegocjację umowy.

Podobny pogląd wyrażono w pkt 9.1, 9.2, 9.6, 9.41, 9.65, 9.66, 9.69 Wytycznych OECD.

II. Zapewnienie zgodności z zasadą arm's length

W przypadku przeprowadzenia restrukturyzacji działalności przez podmioty powiązane, istotną kwestią staje się zapewnienie dla celów podatkowych zgodności warunków ustalonych lub narzuconych pomiędzy podmiotami powiązanymi w ramach restrukturyzacji działalności z warunkami jakie ustaliłyby pomiędzy sobą podmioty niezależne. Zgodność ustalonych lub narzuconych pomiędzy podmiotami powiązanymi warunków z warunkami, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, zwane jest zasadą arm's length (z języka angielskiego).
W przeprowadzeniu oceny zgodności z zasadą arm's length, pomocne jest ustalenie ekonomicznie istotnych kryteriów takiej oceny, czyli:

- cech przedmiotu transakcji, w szczególności przebiegu restrukturyzacji, w tym funkcji, jakie wykonują podmioty w porównywalnych restrukturyzacjach, biorąc pod uwagę angażowane przez nie aktywa, kapitał ludzki oraz ponoszone ryzyka,

- warunków restrukturyzacji określonych w umowie lub porozumieniu, lub w innym dowodzie dokumentującym te warunki,

- warunków ekonomicznych występujących w czasie i miejscu, w których dokonano przeniesienia,

- strategii gospodarczej,

- cech podmiotów zaangażowanych w przeniesienie funkcji lub aktywów, lub ryzyk.

W celu zapewnienia kompletności wskazanej oceny, powinna ona dotyczyć również wiarygodności przedstawionych danych do porównania. Efektem tej oceny jest ustalenie prawidłowości dokonania ewentualnych korekt w celu wyeliminowania materialnie istotnych różnic. Należy zwrócić uwagę, iż korekta nie może jednak prowadzić do zachwiania wiarygodności samej analizy.

W przypadku restrukturyzacji działalności, może się zdarzyć, że nie będzie możliwa identyfikacja porównywalnych transakcji lub podmiotów niezależnych. Brak porównywalności nie zwalnia jednak z konieczności zapewnienia dla celów podatkowych zgodności warunków restrukturyzacji z zasadą arm's length. W sytuacji braku bezpośredniej porównywalności, zalecane jest sprawdzenie, czy niezależne podmioty zgodziłyby się na takie same warunki w porównywalnych okolicznościach.

Podobny pogląd wyrażony został w Wytycznych OECD (pkt 9.52 oraz pkt 1.11).

Sprawdzając, czy niezależne podmioty zgodziłyby się na takie same warunki jakie ustaliły między sobą podmioty powiązane w porównywalnych okolicznościach, pomocnym jest przeprowadzenie analizy w trzech obszarach, obejmujących:

1. transakcje restrukturyzacyjne (poprzez porównanie pełnionych funkcji, angażowanych aktywów, ponoszonych ryzyk przed i po restrukturyzacji działalności),

2. przyczyny gospodarcze dokonania restrukturyzacji działalności oraz oczekiwane korzyści z restrukturyzacji, w tym efekt synergii,

3. opcje realistycznie dostępne dla podmiotów uczestniczących w restrukturyzacji (tj. opcje dostępne dla obu stron transakcji restrukturyzacyjnej).

Podobny pogląd wyrażony został w pkt 9.48-9.52 Wytycznych OECD.

Transakcje restrukturyzacyjne (analiza pełnionych funkcji, angażowanych aktywów, ponoszonych ryzyk przed i po restrukturyzacji działalności)

Proces restrukturyzacji działalności może przebiegać w wieloraki sposób i może dotyczyć dwóch lub większej ilości podmiotów powiązanych.

Rozliczając dla celów podatkowych restrukturyzację działalności, pomocnym jest zidentyfikowanie transakcji (jednej lub kilku) występujących pomiędzy restrukturyzowanymi podmiotami oraz podmioty biorące udział w restrukturyzacji. Analiza ta, powinna objąć identyfikację pełnionych funkcji, angażowanych aktywów, ponoszonych ryzyk przed i po restrukturyzacji działalności przez podmioty zaangażowane w proces restrukturyzacji. Obok warunków, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niezależne z tytułu restrukturyzacji działalności, podmioty powiązane powinny określić również podmiot, któremu należne jest wynagrodzenie oraz podmiot, który powinien wypłacić wynagrodzenie z tytułu restrukturyzacji działalności.

Podobny pogląd wyrażony został w pkt 9.53-9.56 Wytycznych OECD.

Przyczyny gospodarcze dokonania restrukturyzacji działalności, oczekiwane korzyści z restrukturyzacji, w tym efekt synergii

Jedną z przyczyn restrukturyzacji działalności jest rosnąca konkurencja, wymuszająca np. centralizację zarządzania funkcjami produkcyjnymi, badawczo-rozwojowymi, bądź dystrybucyjnymi. Centralizację przeprowadza się w celu osiągnięcia korzyści efektu synergii, wzrostu efektywności działalności poprzez zmniejszenie kosztów (np. w przypadku likwidacji czynności duplikujących się).

Analiza przyczyn gospodarczych restrukturyzacji jest o tyle istotna z punktu widzenia podmiotu powiązanego, iż pozwoli ona rozstrzygnąć o prawidłowości przypisania korzyści z tytułu efektu synergii. W tym celu, istotną kwestią do rozważenia jest przeanalizowanie czy uzyskiwane korzyści (lub niekorzyści) wynikają z celowego, jednomyślnego działania grupy podmiotów powiązanych (ang. deliberate concerted group actions) czy też tylko z biernego uczestnictwa w grupie. Przypisanie korzyści do członków grupy może nastąpić bowiem, tylko w przypadku celowego, jednomyślnego działania grupy. W przypadku identyfikacji korzyści skali, należy rozważyć sposób podziału uzyskanej korzyści pomiędzy podmioty powiązane, tak aby zapewnić zgodność z zasadą arm's length.

Nie zakłada się jednak, iż na skutek dokonanej restrukturyzacji działalności w każdym przypadku powstanie korzyść z tytułu efektu synergii. W niektórych przypadkach restrukturyzacja działalności dokonywana jest wyłącznie w celu utrzymania pozycji konkurencyjnej podmiotów. Występują również sytuacje, w których zakładane na etapie planowania restrukturyzacji działalności efekty synergii nie zmaterializują się (przykładowo ze względu na niską efektywność zarządzania scentralizowanej działalności, wysokie koszty centralizacji).

Fakt, iż jednym z powodów restrukturyzacji działalności jest przewidywany efekt synergii, nie przesądza, iż zysk przedsiębiorstwa wielonarodowego efektywnie wzrośnie po restrukturyzacji.

Podobny pogląd wyrażony został w pkt 9.57-9.58 Wytycznych OECD

Przyczyny gospodarcze leżące u podstaw dokonania restrukturyzacji działalności opisywane są najczęściej w dokumentach stworzonych dla celów niepodatkowych, głównie dla celów zarządczych, w jednostkach dominujących. Do dokumentów takich można zaliczyć wszelkie raporty (w tym również firm zewnętrznych), w których przedstawiane są możliwe scenariusze dalszego rozwoju działalności grupy podmiotów powiązanych po dokonaniu restrukturyzacji działalności. Scenariusze te mogą zawierać analizę branży w jakiej działa podmiot wraz z prognozami jej zmian, skutki finansowe oraz prawne dokonywanych zmian, analizę ryzyka przeprowadzanych zmian. Informacje zawarte w raportach wspierają proces podjęcia decyzji przez zarząd czy też radę nadzorczą w sprawie restrukturyzacji działalności. Dokumenty te mogą zostać przedstawione w trakcie ewentualnej kontroli w celu wyjaśnienia przyczyn gospodarczych podjętych działań restrukturyzacyjnych.

Opcje realistycznie dostępne dla podmiotów uczestniczących w restrukturyzacji

Przyjmuje się, że podmioty niepowiązane, dokonując oceny warunków potencjalnej transakcji, dokonają porównania tej transakcji do innych opcji realistycznie dla nich dostępnych. Podmiot niezależny zgodzi się na warunki potencjalnej transakcji, jedynie w przypadku gdy nie dostrzega wyraźnie korzystniejszej dla siebie opcji. Analiza opcji realistycznie dostępnych powinna być przeprowadzona z punktu widzenia dwóch stron transakcji, czyli podmiotu przenoszącego i przejmującego funkcje, aktywa lub ryzyka.

W przypadku gdy, w innej dostępnej opcji, podmiot powiązany uzyskałby lepsze warunki (wynagrodzenie), to należy przyjąć, że opcja korzystniejsza byłaby wybrana przez podmiot niezależny. Jednakże, nie w każdym przypadku podmiot restrukturyzowany posiada opcję realistycznie dostępną inną niż opcję przystąpienia do restrukturyzacji.

Powyższe znajduje odzwierciedlenie w pkt 9.65-9.68 Wytycznych OECD.

III. Alokacja ryzyk pomiędzy podmiotami powiązanymi

W przypadku restrukturyzacji działalności podmiotów powiązanych szczególnego znaczenia nabiera kwestia przeniesienia ekonomicznie istotnych ryzyk pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz wskazania konsekwencji przeniesienia tychże ryzyk dla zapewnienia zgodności z zasadą arm's length.

Ekspozycja podmiotu powiązanego na większe pod względem ekonomicznym ryzyko jest związana z oczekiwaniem uzyskania przez ten podmiot wyższego wynagrodzenia. Jednakże, faktyczne uzyskanie wyższego wynagrodzenia uzależnione jest od stopnia materializacji ryzyka, na jakie narażony jest podmiot powiązany. W przypadku bowiem materializacji ryzyka, podmiot ten zobligowany jest do poniesienia konsekwencji materializacji tego ryzyka.

Skutkiem restrukturyzacji działalności jest zmiana profilu ryzyk przypisanych do danego podmiotu powiązanego. Wskutek przeniesienia ekonomicznie istotnych ryzyk, podmiot ten może prowadzić działalność o ograniczonym stopniu ryzyka (np. jako dystrybutor o ograniczonym ryzyku, producent o ograniczonym ryzyku). W takim przypadku, podmiotowi temu przypisuje się relatywnie niski (ale co do zasady stabilny) poziom zysku, a zysk lub strata rezydualna powinna zostać przypisana do podmiotu narażonego na ekonomicznie istotne ryzyko.

Podobny pogląd zaprezentowany został w pkt 9.10 Wytycznych OECD.

Ocena skutków przeniesienia ryzyk pomiędzy podmiotami powiązanymi w celu ustalenia dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania (straty), powinna wynikać z analizy:

1. warunków umowy zawartej pomiędzy podmiotami powiązanymi,

2. faktycznego postępowania podmiotów powiązanych w celu potwierdzenia zgodności przypisania ryzyka wskazanego w warunkach umownych (faktyczne postępowanie stron, co do zasady najlepiej wskazuje na przypisanie ryzyk do podmiotów powiązanych),

3. zgodności przypisania ryzyk w transakcji kontrolowanej z zasadą arm's length.

Sprawdzenie warunków umowy zawartej pomiędzy podmiotami powiązanymi obejmuje zapisy umów sporządzonych w formie pisemnej, a w przypadku ich braku, wszelkiej korespondencji (w tym elektronicznej) wymienianej pomiędzy podmiotami powiązanymi. Jednakże, najlepszą wskazówkę dotyczącą rzeczywistej alokacji ryzyk stanowi faktyczne postępowanie stron.

Ceny transakcyjne dla celów podatkowych wyznacza się na podstawie faktycznie przeprowadzanej transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi.

Podobny pogląd zaprezentowany został w pkt 9.11 Wytycznych OECD.

Najlepszym dowodem potwierdzającym zgodność przypisania ryzyka z zasadą arm's length są dane porównywalne (w ramach porównania wewnętrznego lub porównania zewnętrznego) potwierdzające porównywalne przypisanie ekonomicznie istotnych ryzyk w transakcjach zawartych pomiędzy podmiotami

niepowiązanymi. Jeśli bowiem takie dane występują, należy uznać, iż uzgodnione przez podmioty powiązane warunki są zgodne z zasadą arm's length.

W przypadku braku danych porównywalnych, pomocnym jest ustalenie, czy niezależne podmioty zgodziłyby się na takie przypisanie ekonomicznie istotnego ryzyka, w porównywalnych okolicznościach, jakiego dokonały między sobą podmioty powiązane. Nadanie obiektywności dokonanym ustaleniom następuje poprzez analizę zachowań podmiotów w dwóch obszarach:

- zarządzania ryzykiem,

- zdolności finansowej do poniesienia obciążeń w przypadku materializacji ryzyka.

Podmiot, który zarządza ryzykiem powinien posiadać zdolność finansową do poniesienia obciążeń w przypadku materializacji ryzyka. Jednakże, istnieją ryzyka które nie mogą być kontrolowane, zarządzane (np. warunki ekonomiczne, otoczenie polityczne itp.).

Zarządzanie ryzykiem

Przyjmuje się, że ryzyko powinno zostać przypisane podmiotowi, który zarządza tym ryzykiem.

Przez termin zarządzanie ryzykiem należy rozumieć możliwość podejmowania decyzjimw zakresie między innymi:

- podjęcia/narażenia się na ryzyko,

- czy i w jakim zakresie zarządzać ryzykiem tj. czy poprzez komórkę organizacyjną we własnym przedsiębiorstwie, czy też za pośrednictwem podmiotu zewnętrznego.

Podejmowanie decyzji w zakresie zarządzania ryzykiem wymaga, aby w danym przedsiębiorstwie zatrudnione były osoby które posiadają odpowiednie upoważnienia i kompetencje niezbędne do faktycznego wypełniania funkcji zarządczych.

Należy zwrócić uwagę, że samo zlecenie innemu przedsiębiorstwu bieżącego administrowania lub monitorowania ryzykiem nie jest wystarczającą przesłanką do stwierdzenia, iż nastąpiło przeniesie ryzyka do przedsiębiorstwa pełniącego bieżące administrowanie lub monitorowanie. Istotnym jest zidentyfikowanie, kto podjął decyzję o administrowaniu i monitorowaniu ryzyka poprzez podmiot zewnętrzny oraz o wyborze konkretnego podmiotu do tego celu. Podmiot zlecający bieżące administrowanie lub monitorowanie ryzykiem powinien posiadać umiejętności pozwalające na ocenę wyników bieżącego administrowania lub monitorowania ryzykiem przez podmiot zewnętrzny.

Zdolność finansowa do poniesienia obciążeń w przypadku materializacji ryzyka

Przyjmuje się, że ryzyko, powinno, co do zasady, zostać przypisane temu podmiotowi, który posiada zdolność finansową do poniesienia obciążeń w przypadku materializacji tego ryzyka.

Rozstrzygając o podmiocie, któremu przypisana zostanie zdolność finansowa do poniesienia obciążeń w przypadku materializacji ryzyka rozważeniu podlega sposób oraz zakres zabezpieczenia przed konsekwencjami materializacji ryzyka.

Poziom wskaźnika kapitalizacji podmiotu nie jest determinującą przesłanką do stwierdzenia, iż podmiotowi o wysokim wskaźniku kapitalizacji należy przypisać ryzyko. Podmiot mający niższy wskaźnik kapitalizacji, ale odpowiednio zarządzający ryzykiem (np. poprzez zabezpieczenie się przed ryzykiem) może zostać uznany za podmiot, któremu można przypisać ryzyko.

Ważne jest, aby na dzień alokacji ryzyka do podmiotu powiązanego, podmiot ten posiadał zdolność finansową do poniesienia obciążeń w przypadku materializacji tego ryzyka.

Podobny pogląd zaprezentowano w pkt 9.12-9.32 Wytycznych OECD.

Konsekwencją przypisania ryzyka (zgodnie z zasadą arm's length) do jednego z podmiotów w transakcji kontrolowanej, dla tego podmiotu jest:

- ponoszenie kosztów zarządzania, w tym zabezpieczenia się przed ryzykiem,

- ponoszenie kosztów materializacji ryzyka (np. w przypadku ryzyka dpowiedzialności za produkt – poniesienie wszelkich kosztów związanych z wycofaniem produktu z rynku, w przypadku ryzyka zapasów – poniesienia wszelkich kosztów związanych z magazynowaniem, likwidacją lub też transportem zapasów),

- zwiększone oczekiwanie co do wysokości wynagrodzenia.

Istotną kwestią z punktu widzenia alokacji ryzyka jest oszacowanie ekonomicznej istotności ryzyka tj. czy ryzyko to „niesie" za sobą istotny potencjał zysku. Należy bowiem zauważyć, iż podmiot niezależny nie zrezygnowałby z części oczekiwanego w przyszłości zysku, z tytułu przekazania ekonomicznie nieistotnego ryzyka.

Istotność danego ryzyka uzależniona jest, w szczególności, od:

- jego zakresu i znaczenia dla działalności podmiotów powiązanych,

- prawdopodobieństwa jego materializacji,

- możliwości jego przewidzenia,

- możliwości zabezpieczenia się przed ujemnymi konsekwencjami materializacji ryzyka.

Podobny pogląd zaprezentowany został w pkt 9.39-9.41 Wytycznych OECD.

IV. Przykłady restrukturyzacji działalności, z którymi może się wiązać konieczność uwzględnienia potencjału zysku w wycenie przenoszonych aktywów lub funkcji, lub ryzyk

Dążąc do prawidłowego ustalenia dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania (straty), w przypadku przeprowadzenia restrukturyzacji działalności, podmioty powiązane powinny przeanalizować, czy nastąpiło:

1. przeniesienie czegoś posiadającego istotną wartość (ang. something of value),

2. rozwiązanie lub istotna renegocjacja istniejących umów.

Podmioty powiązane powinny również dokonać oceny, czy przeniesienie czegoś posiadającego wartość lub rozwiązanie (renegocjacja) umów podlegałoby wynagrodzeniu pomiędzy podmiotami niepowiązanymi w porównywalnych okolicznościach.

1. Przeniesienie czegoś posiadającego istotną wartość (ang. something of value)

Do katalogu „czegoś posiadającego istotną wartość" zalicza się, w szczególności:

a) dobra materialne,

b) wartości niematerialne,

c) zintegrowaną część przedsiębiorstwa(ang. ongoing concern).

Podobny pogląd zaprezentowano w pkt 9.74 Wytycznych OECD.

a) dobra materialne

W przypadku restrukturyzacji działalności podmiotów powiązanych polegającej na zmianie profilu funkcjonalnego podmiotu z pełnego producenta, tj. podmiotu zakupującego surowce, produkującego wyroby gotowe wykorzystując przy tym własne lub wynajęte lub leasingowane dobra materialne i wartości niematerialne, na tzw. producenta świadczącego usługę produkcyjną na zlecenie na powierzonym materialne (ang. toll manufacturer), przykładowo surowce lub wyroby gotowe zostaną przeniesione na rzecz podmiotu przejmującego ekonomicznie istotne funkcje, aktywa, ryzyka. Przyjmuje się, że podmiot niezależny nie dokonałby takiego przeniesienia bez wynagrodzenia.

Podobny pogląd zaprezentowany został w pkt 9.75, 9.78 Wytycznych OECD.

b) wartości niematerialne

W przypadku przeniesienia wartości niematerialnych należy zidentyfikować przenoszone wartości niematerialne, a następnie dokonać analizy dwustronnej, z której będzie wynikać za ile podmiot przenoszący byłby skłonny zbyć zidentyfikowane wartości niematerialne oraz za ile podmiot otrzymujący byłby skłonny je nabyć.

Istotne wartości niematerialne mogą obejmować np.: patenty oraz dodatkowe prawa ochronne na wynalazki, prawa ochronne na wzory użytkowe lub znaki towarowe, prawa autorskie lub prawa pokrewne, jak również prawa do korzystania z wartości niematerialnych (licencje), listy klientów.

Należy podkreślić, iż nie każda istotna wartość niematerialna podlega ujęciu w księgach rachunkowych, czy też rejestracji w odpowiednim urządzeniu służącym do tego celu, jak np. rejestr patentowy czy rejestr wzorów użytkowych.

Dokonując wyceny wartości niematerialnej dla celów podatkowych, podmioty powiązane powinny uwzględnić perspektywę dwóch stron transakcji tj. podmiotu zbywającego wartość niematerialną oraz podmiotu ją nabywającego. Przyjmuje się, że podmioty niezależne dokonując zakupu wartości niematerialnej, wzięłyby pod uwagę oczekiwane korzyści z eksploatacji wartości niematerialnej (wartość, przewidywany okres występowania korzyści, ryzyko niewystąpienia korzyści, okres ochrony prawnej, ograniczenia dotyczące korzystania z wartości niematerialnej, np. ograniczenia geograficzne).

Przyjmuje się, iż podmiot dokonujący przeniesienia wartości niematerialnej dokonałby porównania, między innymi, warunków przeniesienia wartości niematerialnej z oczekiwanymi korzyściami z jej dalszej eksploatacji, lub z inną najlepszą dostępną opcją. Przykładowo, podmiot przenoszący patent do podmiotu powiązanego, może dokonać porównania warunków przeniesienia, z korzyściami z tytułu samodzielnego wykorzystania patentu lub też z inną najlepszą dostępną opcją np. przeniesienia do podmiotu niepowiązanego.

Podobny pogląd zaprezentowano w pkt 9.80, 9.81 Wytycznych OECD.

Centralizacja zarządzania wartościami niematerialnymi

Centralizacja zarządzania wartościami niematerialnymi polega na zarządzaniu wartościami niematerialnymi przez jeden wyspecjalizowany podmiot w grupie przedsiębiorstw międzynarodowych. W tym celu, podmioty powiązane działające w poszczególnych krajach dokonują przeniesienia wartości niematerialnych do podmiotu zarządzającego tymi wartościami. W zamian podmioty te często korzystają z danej wartości niematerialnej na podstawie innego tytułu prawnego, np. umowy licencyjnej.

Oceniając warunki dotyczące przeniesienia wartości niematerialnej należy zwrócić uwagę na warunki dotyczące korzystania z wartości niematerialnej przez podmiot uprzednio przenoszący wartość niematerialną.

Mianowicie, gdy podmiot zbywa patent za 100 jednostek pieniężnych, a następnie zawiera umowę licencyjną na korzystanie z tego patentu, stanowiącą iż będzie płacił rocznie 100 jednostek pieniężnych przez okres dziesięcioletni, to istnieje duże prawdopodobieństwo podważenia wskazanych cen transakcyjnych (tzw. round transaction). Z perspektywy zbywającego patent, transakcje te są niekorzystne.

Przy ustalaniu wartości wynagrodzenia dla celów podatkowych za przeniesione wartości niematerialne, pomocnym jest zidentyfikowanie w szczególności:

- faktycznie przeniesionych wartości niematerialnych (zarówno z punktu widzenia prawa własności, jak i z perspektywy definicji wartości niematerialnych dla potrzeb cen transakcyjnych);

- fazy rozwoju przenoszonych wartości niematerialnych na dzień przeniesienia (np. przenoszone wartości niematerialne mogą być w fazie przed rozpoczęciem ich ksploatacji);

- dotychczasowego i przyszłego właściciela wartości niematerialnych z punktu widzenia prawa własnościowego i ekonomicznej własności oraz możliwości prawnych i faktycznych przeniesienia;

- możliwości i sposobu ochrony wartości niematerialnej (np. prawo własności przemysłowej, ochrona wynikająca z zawartych umów);

- kosztów przeniesienia wartości niematerialnych.

Podobny pogląd zaprezentowano w pkt 9.87-9.88 oraz 6.28, 6.33 Wytycznych OECD.

Lokalne wartości niematerialne

W przypadku restrukturyzacji działalności polegającej na zmianie profilu funkcjonalnego podmiotu z działalności operacyjnej prowadzonej w pełnym zakresie do profilu działalności
o ograniczonych ryzykach i ograniczonym zaangażowaniu wartości niematerialnych, przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania, należy zidentyfikować:

- ekonomicznie istotne wartości niematerialne (np. listy klientów), które zostały przeniesione,

- wartości niematerialne, które zostały pozostawione w zrestrukturyzowanym podmiocie, w szczególności lokalne wartości niematerialne.

W przypadku zmiany profilu funkcjonalnego z pełnego dystrybutora na dystrybutora o ograniczonych ryzykach lub komisanta, szczególną uwagę zwraca się na wytworzone przez pełnego dystrybutora lokalne wartości niematerialne. Pełny dystrybutor na przestrzeni wielu lat przed restrukturyzacją mógł rozwinąć lokalne wartości niematerialne, takie jak: znaki towarowe, listy klientów, relacje z klientami, bazy zawierające informacje o klientach.

Lokalne wartości niematerialnych pozostawione po restrukturyzacji u dystrybutora o ograniczonych ryzykach lub komisanta wpływają na wysokość ceny transakcyjnej po restrukturyzacji, ustalonej pomiędzy podmiotami powiązanymi. Zatrzymanie u dystrybutora o ograniczonych ryzykach lub komisanta lokalnych wartości niematerialnych będzie wpływać na zwiększenie wynagrodzenia za świadczone usługi dystrybucyjne, bądź prawo do wynagrodzenia w formie należności licencyjnych za korzystanie z lokalnych wartości niematerialnych przez podmiot, który będzie odnosił z nich pożytek w związku z przeniesieniem funkcji lub aktywów, lub ryzyk w ramach dokonanej restrukturyzacji.

Gdy jednak zidentyfikowane lokalne wartości niematerialne podlegają przeniesieniu w ramach restrukturyzacji, należy dokonać ich wyceny na warunkach na jakie zgodziłyby się niezależne podmioty w porównywalnych okolicznościach.

Podobny pogląd zaprezentowano w pkt 9.89-9.90 Wytycznych OECD.

Prawa wynikające z umowy (ang. contractual rights)

Prawa wynikające z zawartych umów mogą stanowić istotne wartości niematerialne.
Przykładowo, podmiot A dobrowolnie kończy umowę ze swoim klientem na warunkach, zgodnie z którymi klient ten jest zobowiązany do zawarcia kolejnej umowy lub warunki handlowe wymuszają na kliencie zawarcie kolejnej umowy z podmiotem B działającym w tej samej międzynarodowej grupie przedsiębiorstw. Przy analizie praw wynikających z umowy należy określić czy podmiot B miał możliwość zawarcia kontraktu wyłącznie, gdy podmiot przenoszący (podmiot A) zakończy umowę z klientem oraz czy jedynym powodem zakończenia tego kontraktu przez podmiot przenoszący (podmiot A) była pewność, że podmiot B zawrze umowę z klientem na podobnych warunkach. Należy również wskazać, czy podmiot powiązany na który nastąpiło przeniesienie praw wynikających z umowy ma możliwość i czerpie korzyści z tychże praw. Wtedy, czynności związane z zerwaniem i zawarciem nowej umowy na podobnych warunkach można traktować jako przeniesienie praw wynikających z umowy, za które należy się wynagrodzenie ustalone zgodnie zasadą arm's length.

W przypadku przeniesienia istotnych praw wynikających z umowy (lub w przypadku zrzeczenia się praw wynikających z wcześniej zawartych umów), podmiot dokonujący przeniesienia (zrzeczenia) praw powinien być wynagrodzony zgodnie z zasadą arm's length. Przy dokonywaniu wyceny, bierze się pod uwagę perspektywę dwóch stron, a mianowicie podmiotu dokonującego przeniesienia (dokonującego zrzeczenia) oraz podmiotu na rzecz którego prawa te są przenoszone (na rzecz którego dokonane jest zrzeczenie).

Podobny pogląd zaprezentowano w pkt 9.91-9.92 Wytycznych OECD.

c. zintegrowana część przedsiębiorstwa (ang. ongoing concern)[4]

Restrukturyzacja działalności może obejmować przeniesienie zintegrowanej części przedsiębiorstwa. Dla celów cen transakcyjnych, pojęcie zintegrowanej części przedsiębiorstwa rozumiane jest szeroko, jako: funkcjonalnie i ekonomicznie zintegrowana część działalności przedsiębiorstwa.[5] Przeniesienie zintegrowanej części przedsiębiorstwa oznacza przeniesienie zespołu składników majątkowych, zorganizowanych w sposób umożliwiający pełnienie odpowiednich funkcji i ponoszenia pewnych ryzyk (np. prace badawczo-rozwojowe lub proces produkcyjny), pełnionych uprzednio przez podmiot przenoszący.

Należy zauważyć, iż przy dokonywaniu wyceny zintegrowanej części przedsiębiorstwa, wartość wyceny nie musi stanowić sumy wartości poszczególnych składników majątkowych w zintegrowanej części przedsiębiorstwa. Przykładowo, przeniesieniu może podlegać wysoce zintegrowany zespół składników majątkowych wraz z towarzyszącym mu kapitałem ludzkim (np. zespół pracowników o wysokich kompetencjach). Wycena takiego przeniesienia powinna uwzględniać wartość wynikającą ze zintegrowanego charakteru przenoszonych składników majątkowych wraz z zespołem pracowników, zgodnie z zasadą arm's length.

Podobny pogląd zaprezentowano w pkt 9.93-9.95 Wytycznych OECD.

Przeniesienie działalności przynoszącej straty

W przypadku restrukturyzacji działalności przynoszącej straty, restrukturyzacja działalności może przynieść, w pewnych okolicznościach, podmiotowi restrukturyzowanemu korzyści.
W takim przypadku rozważeniu podlega wynagrodzenie podmiotu przejmującego ekonomicznie istotne ryzyka, funkcje lub aktywa, przez podmiot restrukturyzowany.

Przy wycenie przeniesienia działalności przynoszącej straty należy zwrócić uwagę, czy podmiot niezależny byłby skłonny do zapłaty wynagrodzenia w związku z przejęciem od niego aktywów, funkcji, ryzyk (przynoszących

stratę), czy też wybrałby inną opcję np. likwidację działalności. W tym celu pomocnym jest porównanie, między innymi kosztów jakie podmiot musiałby ponieść w związku z likwidacją działalności z poziomem ewentualnego wynagrodzenia dla przejmującego nierentowną działalność.

Przeniesienie działalności przynoszącej straty powinno być analizowane również z punktu widzenia podmiotu przejmującego tę działalność, czy byłby skłonny zakupić (np. ze względu na potencjalne korzyści skali), działalność przynoszącą straty, a jeśli tak, to na jakich warunkach.

Przy ocenie nierentownej działalności należy zwrócić uwagę na sytuacje, w których działalność ta może być utrzymywana ze względu na fakt, iż przynosi korzyści dla całości grupy przedsiębiorstw międzynarodowych. Sytuacja taka może wystąpić w przypadku np. produkcji dóbr komplementarnych, gdzie produkcja jednego z dóbr jest wysoce zyskowna, drugiego zaś przynosi stratę (np. drukarki i tonery do drukarek, maszyny do kawy i kapsułki do kawy). Produkcja i sprzedaż dobra przynoszącego stratę związana jest w tym przypadku z prowadzeniem określonego modelu sprzedaży dóbr, pozwalającego na pozyskanie lub zatrzymanie klientów.

Podobny pogląd zaprezentowano w pkt 9.96-9.98 Wytycznych OECD.

2. Odszkodowanie (ang. indemnification) z tytułu rozwiązania lub istotnej renegocjacji istniejących umów

W przypadku rozwiązania lub istotnej renegocjacji umowy, stanowiących restrukturyzację działalności pomiędzy podmiotami powiązanymi, podmiot restrukturyzowany może być narażony na poniesienie dodatkowych obciążeń, do których można zaliczyć między innymi: koszty związane z restrukturyzacją działalności (np. likwidacja majątku trwałego, zakończenie umów z pracownikami), koszty przekształcenia (np. powstałe w związku z koniecznością przekształcenia modelu operacyjnego), utracone korzyści.

Rozwiązanie lub istotna renegocjacja umowy, stanowiące restrukturyzację działalności pomiędzy podmiotami powiązanymi, następują przykładowo w sytuacji zastąpienia postanowień umowy dystrybucyjnej zobowiązującej dystrybutora do prowadzenia samodzielnej działalności sprzedażowo-marketingowej i ponoszenia związanych z tym ryzyk, na postanowienia określające prawa i obowiązki dystrybutora o ograniczonym ryzyku działania lub wręcz komisanta.

W przypadkach rozwiązania lub istotnej renegocjacji umowy, stanowiących restrukturyzację działalności, należy przeanalizować, czy w podobnej sytuacji podmioty niezależne zgodziłyby się na wypłatę odszkodowania dla podmiotu restrukturyzowanego i w jakiej wysokości. Termin odszkodowanie rozumie się jako wszelkiego rodzaju kompensatę za poniesione przez restrukturyzowany podmiot obciążenia, na którą zgodziłyby się podmioty niezależne. Kompensata ta może mieć różną formę, w szczególności stanowić opłatę kompensacyjną płaconą z góry, udział w ponoszeniu kosztów związanych z restrukturyzacją, zwiększenie wynagrodzenia dla podmiotu restrukturyzowanego w związku z transakcją podjętą po dokonaniu restrukturyzacji działalności[6].

Przy analizie tej, należy wziąć pod uwagę odpowiedzi na następujące pytania:

- czy rozwiązana lub zmieniona umowa była sporządzona w formie pisemnej, i czy zawierała klauzulę o wypłacie odszkodowania,

- czy warunki rozwiązanej lub renegocjowanej umowy, oraz czy zawarcie lub brak zawarcia klauzuli o wypłacie odszkodowania lub innej formy gwarancji, jak również warunki tej klauzuli są zgodne z zasadą arm's length,

- czy uprawnienie do odszkodowania przysługuje z mocy samego prawa,

- czy zgodnie z zasadą arm's length, podmioty niezależne zgodziłyby się na wypłatę odszkodowania dla podmiotu restrukturyzowanego i w jakiej wysokości.

Punktem wyjścia w ocenie prawidłowości ustalania odszkodowania dla celów podatkowych, powinna być analiza warunków umowy w zakresie postanowień dotyczących zakończenia współpracy, warunków nieodnowienia umowy lub dopuszczalności ewentualnej renegocjacji oraz analiza faktycznego zachowania stron umowy.

Istotnym jest również wskazanie sytuacji, w których podmioty niezależne w porównywalnych warunkach zawarłyby umowę nie zawierającą klauzuli o wypłacie odszkodowania, czy też możliwości renegocjacji umowy. Przyjmuje się, iż w przypadku zawierania umów przez podmioty niepowiązane, podmioty te dążą do przestrzegania uzgodnionych warunków kontraktu. Umowy zawarte przez podmioty niepowiązane zostaną rozwiązane lub zmodyfikowane jedynie w wyjątkowym przypadku, gdy będzie to korzystne dla obu stron kontraktu.

Zaleca się również zwrócenie uwagi na postanowienia, które wymagały od jednej ze stron (w szczególności podmiotu restrukturyzowanego) poniesienia istotnych nakładów inwestycyjnych. Przyjmuje się, iż podmiot niezależny zdecyduje się na poniesienie znaczących nakładów inwestycyjnych w przypadku zawarcia kontraktu długoterminowego. W takiej sytuacji, zerwanie kontraktu przed upływem jego terminu kreuje ekonomicznie istotne finansowe ryzyko dla podmiotu dokonującego inwestycji, zwłaszcza jeżeli inwestycja dotyczyła wytwarzania specjalistycznych produktów lub usług.

W przypadku braku danych porównywalnych, przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania (straty), należy wziąć pod uwagę opcje realistycznie dostępne stronom umowy, w kontekście analizy praw i innych aktywów zaangażowanych przez strony umowy.

W sytuacji rozwiązania lub istotnej renegocjacji umowy, jeśli niezależne podmioty zgodziłyby się na wypłatę odszkodowania, podmioty powiązane powinny ustalić między sobą takie odszkodowanie, określić jego prawidłową wysokość, formę płatności oraz wpływ odszkodowania na cenę transakcyjną po restrukturyzacji. Ustaleń tych należy dokonać z perspektywy dwustronnej, tj. podmiotu który będzie uiszczał tę opłatę i podmiotu, który ją otrzyma. Nie mniej istotną kwestią do rozstrzygnięcia pozostaje, który podmiot powinien ponieść obciążenia w związku z wypłatą odszkodowania. Dokonując wskazania podmiotu, który powinien dokonać wypłaty odszkodowania należy wziąć pod uwagę w szczególności: prawa i inne aktywa zaangażowane przez strony umowy, ekonomiczne uzasadnienie dla dokonania rozwiązania lub renegocjacji umowy, określenie strony, która uzyska korzyść z tytułu restrukturyzacji działalności (nie musi to być jedna ze stron rozwiązywanej lub renegocjowanej umowy), opcje realistycznie dostępne dla stron umowy.

Podobny pogląd zaprezentowano w pkt 9.100-9.122 Wytycznych OECD.

V. Transakcje zawierane po dokonaniu restrukturyzacji działalności.

W przypadku transakcji zawartych po dokonaniu restrukturyzacji działalności, stosuje się podstawowe reguły dotyczące cen transakcyjnych. Ewentualne różnice dotyczące warunków ustalonych w ramach transakcji zawieranych po dokonaniu restrukturyzacji w stosunku do porównywalnych transakcji, które nie były poddane procesowi restrukturyzacji, mogą obejmować, między innymi: koszty rozpoczęcia działalności, rozpoznania rynku, wydatków marketingowych.

Podobny pogląd zaprezentowano w pkt 9.123-9.132 Wytycznych OECD.

VI. Stan prawny w zakresie kontroli podatkowej restrukturyzacji działalności.

Z dniem 18 lipca 2013 r. weszły w życie przepisy:

- rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób fizycznych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób fizycznych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz. U. z 2013 r. poz. 767), dalej: RMFF;

- rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz. U. z 2013 r.
poz. 768), dalej: RMFP.

W rozporządzeniach RMFF oraz RMFP wprowadzono w szczególności przepisy dotyczące trybu i sposobu określenia dochodów w przypadku restrukturyzacji działalności.

Wskazane rozporządzenia zmieniają odpowiednio: rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób fizycznych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób fizycznych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. Nr 160. poz. 1267) oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. Nr 160, poz. 1268).

Przepisy art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.; dalej: updop) stanowią podstawę dla określenia przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej dochodów podmiotów powiązanych w drodze oszacowania. Analogiczne postanowienia zawarte są w przepisach art. 25 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, ze zm.; dalej: updof). Przepisy te stanowią podstawę prawną do określenia przez organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej wysokości dochodu, w przypadku, jeżeli pomiędzy podmiotami powiązanymi zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podmiot nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały.

Badanie warunków ustalonych lub narzuconych pomiędzy podmiotami powiązanymi, w świetle art. 11 updop (odpowiednio art. 25 updof) dotyczy również restrukturyzacji działalności tych podmiotów. Badanie to odbywa się zgodnie ze sposobem i trybem określania przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej dochodów w drodze oszacowania, wskazanym przez Ministra Finansów w rozporządzeniach z dnia 10 września 2009 r. oraz w rozporządzeniach zmieniających z dnia 17 czerwca 2013 r. tj. RMFF, RMFP. Wprowadzone zmiany rozporządzeń pozostają bez wpływu na zakres przedmiotowy i podmiotowy przepisów ustawowych stanowiących podstawę do oszacowania dochodu podmiotów powiązanych.

Wyjaśnienie sporządzone w stanie prawnym

obowiązującym na dzień 2 stycznia 2014 r.

[1] Termin „wartości niematerialne" dla celów cen transakcyjnych jest rozumiany w bardzo szeroki sposób. Pomocne w tym zakresie są uzgodnienia zawarte w projekcie przygotowywanym przez OECD. W dokumencie przedstawionym w dniu 30 lipca 2013 r. przez OECD do publicznych konsultacji: http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/revised-discussion-draft-intangibles.pdf (dalej: Dokument nt wartości niematerialnych) znajduje się propozycja definicji terminu wartości niematerialnych (pkt 40, s. 14).

[2] W dniu 22 lipca 2010 r. opublikowano nowy rozdział IX Wytycznych OECD, poświęcony problematyce restrukturyzacji działalności pomiędzy podmiotami powiązanymi.

[3] Art. 5 Konwencji z dnia 14 grudnia 1960 r. o Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, wraz z Protokołami dodatkowymi nr 1 i 2 do tej konwencji, stanowiącymi jej integralną część (Dz.U. z 1998 r. Nr 76, poz. 490).

[4] Pojęcie „zintegrowana część przedsiębiorstwa" dla celów cen transakcyjnych nie powinno być utożsamiane z pojęciem zorganizowanej części przedsiębiorstwa, o której mowa w art. 4a pkt 4 updop (art. 5a pkt 4 updof)

[5] Por. pkt 9.93 Wytycznych OECD

[6] Por. pkt 9.102 Wytycznych OECD