

• > Dostosowanie wyników cen transferowych do procesu tworzenia wartości, raporty końcowe z 2015 roku dotyczące działań 8–10

OECD/G20 Projekt w zakresie erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków



Wolters Kluwer



OECD

• • • ➤ **Dostosowanie wyników
cen transferowych
do procesu tworzenia wartości,
raporty końcowe z 2015 roku
dotyczące działań 8–10**

OECD/G20 Projekt w zakresie erozji
podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków



Zamów książkę w księgarni internetowej

profinfo.pl
księgarnia internetowa

Warszawa 2019

OECD
OECD



Wolters Kluwer



OECD

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zajęc

Opracowanie redakcyjne i łamanie
JustLuk

Pierwotnie opublikowane przez OECD w języku angielskim pod tytułem:
OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project
Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10 – 2015 Final Reports
© 2017 OECD
All rights reserved.

Edycja w języku polskim
© 2019 Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Opublikowane w porozumieniu z OECD, Paryż

Za jakość polskiego tłumaczenia i jego zgodność z tekstem oryginału odpowiada
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Wyłączenie odpowiedzialności: Niniejszy dokument i dowolna mapa w nim zawarta pozostają
bez wpływu na status lub suwerenność jakiegokolwiek terytorium, na rozgraniczenia granic
i granic międzynarodowych oraz dla nazwy jakiegokolwiek terytorium, miasta lub obszaru.

Sprostowania OECD: sprostowania do publikacji OECD można znaleźć w internecie
pod adresem:
www.oecd.org/about/publishing/corrigenda.htm

ISBN 978-83-8124-219-6

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

TŁUMACZENIE

POD REDAKCJĄ EWELINY STAMBLEWSKIEJ-URBANIAK

Marta Bereznowska

Łukasz Czernicki

Magdalena Gajownik

Mateusz Jałkowski

Ewelina Stambewska-Urbaniak

Michał Szwed

Anna Wciśło

NADZÓR MERYTORYCZNY

W ZAKRESIE DÓBR NIEMATERIALNYCH

Łukasz Czernicki

**DOSTOSOWANIE WYNIKÓW CEN TRANSFEROWYCH
DO PROCESU TWORZENIA WARTOŚCI, RAPORTY
KOŃCOWE Z 2015 ROKU DOTYCZĄCE DZIAŁAŃ 8–10**

SŁOWO WSTĘPNE

Kwestie z zakresu podatków międzynarodowych jeszcze nigdy nie zajmowały równie priorytetowego miejsca na agendzie politycznej jak dziś. W ostatnich latach znacząco wzrosła integracja krajowych gospodarek i rynków, skutkując presją na międzynarodowe zasady podatkowe, które zostały opracowane ponad sto lat temu. Słabości obecnych zasad stwarzają możliwości erozji podstawy opodatkowania oraz przenoszenia zysków (BEPS) i wymagają zdecydowanych działań ze strony decydentów w celu odbudowania zaufania do systemu i zapewnienia, że zyski zostają opodatkowane zgodnie z miejscem prowadzenia działalności gospodarczej i kreowania wartości.

Po wydaniu raportu dotyczącego zjawiska erozji podstawy opodatkowania oraz przenoszenia zysków pt. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* w lutym 2013 r., we wrześniu 2013 r. państwa OECD i G20 przyjęły piętnastopunktowy Plan działań w celu zapobiegania BEPS. Plan określa piętnaście działań i opiera się na trzech kluczowych filarach, tj. wprowadzeniu spójności w przepisach krajowych mających wpływ na działalność transgraniczną, wzmocnieniu wymogów w zakresie substancji biznesowej w dotychczasowych standardach międzynarodowych, a także zwiększeniu przejrzystości oraz pewności.

Od tego czasu wszystkie państwa G20 i OECD współpracowały na równych zasadach, a Komisja Europejska przedstawiała swoje poglądy na każdym etapie Projektu BEPS. Intensywnie zaangażowane były również kraje rozwijające się, które uczestniczyły na wiele różnych sposobów, w tym biorąc bezpośredni udział w Komitecie ds. Podatkowych. Prace wspierały także regionalne organizacje podatkowe, np. *African Tax Administration Forum*, *Centre de rencontre des administrations fiscales* oraz *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*, we współpracy z organizacjami międzynarodowymi, takimi jak Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Bank Światowy lub Organizacja Narodów Zjednoczonych. Przeprowadzono szeroko zakrojone konsultacje z interesariuszami: Projekt BEPS otrzymał w sumie ponad 1400 zgłoszeń od podmiotów z sektora przemysłu, doradców, organizacji pozarządowych i środowiska akademickiego. Odbyło czternaście

konsultacji publicznych udostępnianych na żywo w Internecie, jak również transmitowano webcasty, w ramach których Sekretariat OECD okresowo publicznie udzielał aktualnych informacji oraz odpowiedzi na pytania.

Po dwóch latach prac piętnaście działań zostało obecnie ukończonych. Wszystkie rezultaty prac, w tym te przekazane w formie wersji roboczych w 2014 r., zostały skonsolidowane w kompleksowy pakiet. Pakiet środków BEPS stanowi pierwsze od niemal stu lat znaczące odnowienie międzynarodowych zasad podatkowych. Z chwilą gdy nowe środki zaczną obowiązywać, oczekuje się, że zyski będą wykazywane tam, gdzie jest prowadzona działalność gospodarcza generująca te zyski oraz gdzie jest tworzona wartość. Strategie planowania z zakresu BEPS oparte na przestarzałych zasadach lub na nieefektywnie skoordynowanych środkach krajowych okażą się bezskuteczne.

Na tym etapie kluczową kwestią jest zatem wdrożenie. Pakiet BEPS jest przeznaczony do wdrożenia poprzez wprowadzenie zmian do przepisów i praktyk krajowych oraz przez postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, przy czym obecnie są prowadzone negocjacje w sprawie multilateralnego instrumentu i oczekuje się, że zostaną one zakończone w 2016 r. Państwa OECD i G20 zgodziły się również na dalszą współpracę w celu zapewnienia spójnego i skoordynowanego wdrożenia rekomendacji w obszarze BEPS. Globalizacja wymaga ustanowienia globalnych rozwiązań i globalnego dialogu, które nie będą ograniczały się jedynie do państw OECD i G20. Aby osiągnąć ten cel, w 2016 r. państwa OECD i G20 opracują integracyjne ramy monitorowania, w których wszystkie zainteresowane państwa będą uczestniczyć na równych zasadach.

Lepsze zrozumienie sposobu wdrożenia rekomendacji w obszarze BEPS w praktyce może pozwolić na ograniczenie nieporozumień i sporów między rządami. Skupienie większej uwagi na wdrożeniu i administracji podatkowej powinno zatem przynieść wzajemne korzyści rządów i przedsiębiorstwom. Proponowane ulepszenia w zakresie danych i analizy umożliwią bieżące szacowanie ilościowego wpływu zniżenia podstawy opodatkowania oraz przenoszenia zysków, jak również ocenę wpływu środków zaradczych opracowanych w ramach Projektu BEPS.

SPIS TREŚCI

Skróty i akronimy	13
Podsumowanie	15
Zalecenia dotyczące stosowania zasady ceny rynkowej	21
Zmiany do sekcji D rozdziału I Wytycznych w sprawie cen transferowych ..	21
D.1. Identyfikacja stosunków handlowych lub finansowych	24
D.2. Uznanie dokładnie określonej transakcji	59
D.3. Straty	62
D.4. Wpływ polityki rządowej	63
D.5. Wykorzystanie wyceny na potrzeby celne	65
D.6. Oszczędności lokalizacji oraz inne cechy lokalnego rynku	66
D.7. Zorganizowana siła robocza	70
D.8. Synergie w ramach grupy MNE	72
Transakcje w zakresie towarów notowanych	78
Dodatkowe postanowienia do rozdziału II Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych	78
Zakres prac w związku z zaleceniami dotyczącymi metody podziału zysku transakcyjnego	83
Część I: Dotychczasowe zalecenia dotyczące metody podziału zysku transakcyjnego i konsultacje publiczne	85
Część II: Zakres zmian do zaleceń dotyczących metody podziału zysku transakcyjnego	88
Dobra niematerialne	91
Zmiany do rozdziału VI Wytycznych w sprawie cen transferowych	91
A. Identyfikacja dóbr niematerialnych	96
B. Własność dóbr niematerialnych i transakcje związane z rozwojem, ulepszaniem, utrzymywaniem, ochroną i wykorzystywaniem dóbr niematerialnych	106

C. Transakcje związane z korzystaniem z dóbr niematerialnych lub ich przenoszeniem	128
D. Uzupełniające zalecenia dotyczące określania warunków rynkowych w przypadkach wiążących się z dobrami niematerialnymi	134
Dodatkowe zalecenia w rozdziale II Wytycznych w sprawie cen transferowych wynikające ze zmian do rozdziału VI	171
Aneks do rozdziału VI – Przykłady ilustrujące zalecenia dotyczące dóbr niematerialnych	172
Usługi wewnątrzgrupowe o niskiej wartości dodanej	206
Zmiany do rozdziału VII Wytycznych w sprawie cen transferowych	206
A. Wprowadzenie	209
B. Główne kwestie	210
C. Kilka przykładów usług wewnątrzgrupowych	222
D. Usługi wewnątrzgrupowe o niskiej wartości dodanej	223
Umowy o podziale kosztów	234
Zmiany do rozdziału VIII Wytycznych w sprawie cen transferowych	234
A. Wprowadzenie	236
B. Pojęcie CCA	236
C. Stosowanie zasady ceny rynkowej	240
D. Przystąpienie do CCA, wycofanie się z niej i rozwiązanie	252
E. Rekomendacje dotyczące strukturyzowania i dokumentowania CCA	254
Aneks do rozdziału VIII – Przykłady ilustrujące zalecenia dotyczące umów o podziale kosztów	257
Bibliografia	265
Przypisy końcowe	267

SKRÓTY I AKRONIMY

BEPS	Erozja podstawy opodatkowania oraz transfer / przenoszenie zysków (z ang. <i>Base erosion and profit shifting</i>)
B+R	Badania i rozwój
CFC	Zagraniczna spółka kontrolowana (z ang. <i>Controlled foreign company</i>)
Dobra niematerialne HTVI	Dobra niematerialne trudne do wyceny (z ang. <i>Hard-to-value intangibles</i>)
CRO	Organizacja prowadząca badania na zlecenie (z ang. <i>Contract research organization</i>)
G20	Grupa dwudziestu
GR6	Grupa robocza nr 6 ds. opodatkowania przedsiębiorstw międzynarodowych (z ang. <i>Working party No.6 on the Taxation of Multinational Enterprises</i>)
IT	Technologia informacyjna (z ang. <i>Information technology</i>)
MAP	Procedura wzajemnego porozumiewania się (z ang. <i>Mutual Agreement Procedure</i>)
Metoda MTN	Metoda marży transakcyjnej netto
Metoda PCN	Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej
MNE	Przedsiębiorstwo międzynarodowe (z ang. <i>Multinational enterprise</i>)
OECD	Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (z ang. <i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i>)
ONZ	Organizacja Narodów Zjednoczonych

Umowa CCA	Umowa o podziale kosztów (z ang. <i>Cost contribution arrangement</i>)
VAT	Podatek od wartości dodanej (z ang. <i>Value added tax</i>)
WACC	Średni ważony koszt kapitału (z ang. <i>Weighted average cost of capital</i>)

PODSUMOWANIE

Na przestrzeni kilkudziesięciu lat wraz z postępującą globalizacją nastąpił gwałtowny rozwój ogólnoświatowego handlu wewnątrzgrupowego. Zasady w zakresie cen transferowych stosowane dla celów podatkowych dotyczą ustalania warunków, w tym cenowych, w transakcjach przeprowadzanych w grupie MNE, które skutkują alokacją zysku do spółek z grupy położonych w różnych krajach. W obliczu rosnących wolumenów i wartości handlu wewnątrzgrupowego wpływ takich zasad ma coraz większe znaczenie dla przedsiębiorstw i administracji podatkowych. Jak wskazano w Planie działań w celu zapobiegania erozji podstawy opodatkowania oraz przenoszeniu zysków (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Plan BEPS, OECD, 2013 r.), dotychczasowe standardy międzynarodowe określające zasady dotyczące cen transferowych mogą być stosowane w niewłaściwy sposób i skutkować alokacją zysków niedostosowaną do działalności gospodarczej, która takie zyski wygenerowała. Prace przeprowadzone w ramach działań 8–10 Planu BEPS skupiły się na tym zagadnieniu w celu zapewnienia, że wyniki w zakresie cen transferowych zostaną uzgodnione z procesem tworzenia wartości.

Zasada ceny rynkowej stanowi podstawę krajowych przepisów w sprawie cen transferowych. Jest ona umiejscowiona w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania i została określona w art. 9(1) modelowych konwencji podatkowych OECD i ONZ. Wspólna interpretacja tej zasady stosowana przez wiele państw została zawarta w Wytycznych OECD dla przedsiębiorstw międzynarodowych i administracji podatkowych (dalej: „Wytyczne”), opublikowanych po raz pierwszy w 1979 r. w formie Raportu w sprawie cen transferowych i przedsiębiorstw wielonarodowych i następnie zmienionych i wydanych jako Wytyczne w 1995 r. Kolejna aktualizacja miała miejsce w 2010 r. Zasada ta wymaga, by ceny w transakcjach między przedsiębiorstwami powiązаныmi były ustalane w taki sposób, jak gdyby przedsiębiorstwa te funkcjonowały jako podmioty niezależne działające w warunkach rynkowych i przeprowadzające porównywalne transakcje na podobnych warunkach i w podobnych okolicznościach ekonomicznych. Gdy warunki transakcji odbiegają od warunków transakcji między podmiotami niezależnymi w porównywalnych okolicznościach, dla celów podatkowych można wymagać

dokonania korekty zysku. Zasada ceny rynkowej okazała się użyteczna jako praktyczny i wyważony standard stosowany przez administracje podatkowe i podatników do oceny cen transferowych między przedsiębiorstwami powiązаныmi oraz zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu. Jednakże dotychczasowe zalecenia w zakresie zastosowania omawianej zasady, które kładą dostrzegalny nacisk na umowną alokację funkcji, aktywów i ryzyk, okazały się podatne na manipulację, co może prowadzić do wyników nieodpowiadających wartości tworzonej w ramach działalności gospodarczej realizowanej przez członków grupy MNE. W związku z powyższym Plan BEPS przewidywał, że zalecenia dotyczące zasady ceny rynkowej zostaną doprecyzowane i wzmocnione. Jeżeli po takim doprecyzowaniu i wzmocnieniu zaleceń wciąż istniałyby ryzyka w obszarze cen transferowych, Plan BEPS dopuszczał możliwość wprowadzenia specjalnych środków mieszczących się w zakresie ceny rynkowej lub wykraczających poza ten zakres.

Prace nad zagadnieniami dotyczącymi cen transferowych prowadzone w ramach Planu BEPS koncentrowały się na trzech kluczowych obszarach. W działaniu 8 prace skupiły się na kwestiach w zakresie cen transferowych związanych z transakcjami dotyczącymi dóbr niematerialnych, ponieważ niewłaściwa alokacja zysków generowanych przez wartościowe dobra niematerialne stanowi jedną z przyczyn erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków. Z kolei prace w ramach działania 9 miały na celu rozpatrzenie kwestii związanych z umowną alokacją ryzyk i wynikającym z niej przypisaniem zysków do takich ryzyk, które może nie odpowiadać faktycznie realizowanej działalności. Prace w działaniu 9 obejmowały również kwestię dotyczącą poziomu zwrotu z tytułu finansowania udzielanego przez członka grupy MNE zasobnego w kapitał, w przypadku gdy taki zwrot nie odpowiada poziomowi działań podejmowanych przez spółkę finansującą. W ramach działania 10 skupiono się na innych obszarach wysokiego ryzyka, w tym na możliwościach rozwiązania kwestii dotyczących alokacji zysków wynikających z transakcji, które nie znajdują uzasadnienia komercyjnego z perspektywy poszczególnych zaangażowanych podmiotów (restrukturyzacja), możliwości zapobiegania wykorzystaniu metod cen transferowych w sposób skutkujący przekierowywaniem zysków z najważniejszej działalności wykonywanej przez grupę MNE oraz przeciwdziałania wykorzystaniu określonych rodzajów płatności między członkami grupy MNE (takich jak opłaty za zarządzanie i wydatki na rzecz centrali) w celu erozji podstawy opodatkowania w przypadku braku zgodności z procesem tworzenia wartości.

Niniejszy Raport zawiera zmienione zalecenia odnoszące się do powyższych zagadnień mające na celu zapewnienie, że zasady cen transferowych będą skutkować wynikami alokującymi zyski operacyjne do działalności gospodarczej, która takie zyski wygenerowała. Raport stanowi porozumienie między państwami, które uczestniczyły w Projekcie BEPS OECD/G20. W przypadku państw, któ-

re formalnie stosują Wytyczne w sprawie cen transferowych, zalecenia zawarte w niniejszym Raporcie przyjmują postać zmian w Wytycznych w sprawie cen transferowych. W związku z powyższym niniejszy Raport odzwierciedla również sposób, w jaki zmiany zostaną wprowadzone do Wytycznych¹.

Aby osiągnąć powyższy cel, zaktualizowane zalecenia wymagają dokładnego określenia faktycznej transakcji między przedsiębiorstwami powiązаныmi w oparciu o łączną analizę stosunków umownych między stronami oraz postępowania takich stron. Postępowanie stron będzie stanowić uzupełnienie ustaleń umownych lub je zastąpi, jeżeli okaże się, że umowy są niekompletne lub nie znajdują odzwierciedlenia w postępowaniu stron. Takie podejście w połączeniu z właściwym zastosowaniem metod wyceny w sposób uniemożliwiający alokację zysków do lokalizacji, które nie przyczyniają się do wygenerowania takich zysków, pozwoli na przypisanie zysków przedsiębiorstwom prowadzącym stosowną działalność gospodarczą. W sytuacji gdy transakcja między przedsiębiorstwami powiązаныmi nie znajduje uzasadnienia komercyjnego, zalecenia w dalszym ciągu dopuszczają możliwość pominięcia takich ustaleń dla celów cen transferowych.

Zmienione zalecenia zawierają dwa istotne wyjaśnienia dotyczące ryzyk i dóbr niematerialnych.

Ryzyka zostały zdefiniowane jako wpływ niepewności na cele przedsiębiorstwa. Na wszystkich polach działalności spółki są podejmowane wszelkie kroki w celu wykorzystania możliwości komercyjnych – jednakże za każdym razem, gdy spółka wydatkuje pieniądze lub generuje dochody, pojawia się niepewność i ponoszone jest ryzyko. Żadne przedsiębiorstwo zorientowane na zysk nie podejmie ryzyka związanego z możliwościami komercyjnymi, nie oczekując dodatkowego zwrotu. Taka koncepcja ekonomiczna, zgodnie z którą podjęcie wyższego ryzyka powinno zostać wynagrodzone wyższym oczekiwanym zwrotem, doprowadziła do tego, że grupy MNE realizują strategie planowania podatkowego opierające się na umownej realokacji ryzyk, niekiedy bez wprowadzania żadnych zmian w wykonywanej działalności gospodarczej. Aby rozwiązać ten problem, niniejszy Raport wskazuje, że ryzyka ponoszone na mocy umowy przez stronę, która nie może w istocie sprawować rzeczywistej i w szczególności sposób zdefiniowanej kontroli nad nimi lub nie posiada zdolności finansowej umożliwiającej ich ponoszenie, powinny zostać przypisane stronie, która sprawuje taką kontrolę i dysponuje zdolnością finansową do ich ponoszenia.

W przypadku dóbr niematerialnych zalecenia uściślają, że własność prawna sama w sobie niekoniecznie stanowi o prawie do całego (lub jakiegokolwiek) zwrotu generowanego z tytułu wykorzystywania danego dobra niematerialnego. Do odpowiedniego zwrotu, odzwierciedlającego wartość wnoszonego wkładu,

będą uprawnione spółki z grupy wykonujące ważne funkcje, sprawujące kontrolę nad ekonomicznie istotnymi ryzykami i angażujące aktywa, które zostaną zidentyfikowane w oparciu o dokładnie określoną transakcję. Szczególne zalecenia pozwolą na zapewnienie, że analiza nie zostanie zniekształcona asymetrią informacji pomiędzy administracją podatkową a podatnikiem w zakresie dóbr niematerialnych trudnych do wyceny lub ze względu na wprowadzenie specjalnych stosunków umownych, takich jak umowy o podziale kosztów.

Zaktualizowane zalecenia nawiązują również do sytuacji, gdy członek grupy dysponujący znaczącym kapitałem dostarcza finansowanie, wykonując jednocześnie ograniczone działania. Jeżeli takie przedsiębiorstwo powiązane nie sprawuje rzeczywistej kontroli nad ryzykami finansowymi wiążącymi się z finansowaniem (np. ponieważ taki podmiot jedynie udostępnia środki pieniężne, gdy zostaje o to poproszony, bez dokonywania oceny, czy strona je otrzymująca posiada zdolność kredytową), nie zostaną mu przypisane zyski związane z ryzykami finansowymi i będzie on uprawniony do nie więcej niż zwrotu wolnego od ryzyka lub niższego, jeżeli przykładowo transakcja nie ma uzasadnienia komercyjnego, w związku z czym zastosowanie znajdują zalecenia dotyczące nieuznania transakcji.

Wreszcie zalecenia pozwalają na zapewnienie, że metody wyceny będą skutkować alokacją zysków do najbardziej istotnej działalności gospodarczej. Alokacja korzyści z synergii wynikających z prowadzenia działalności jako grupa na rzecz członków innych niż ci, którzy uczestniczą w tworzeniu takich korzyści z synergii, nie będzie już możliwa. Przykładowo rabaty uzyskiwane ze względu na ilość towarów zamawianych przez kilka spółek z grupy zostaną przypisane tym spółkom z grupy. Niniejszy Raport przewiduje upoważnienie do przeprowadzenia dalszych prac nad metodą podziału zysku transakcyjnego, które zostaną wykonane w 2016 r. i zakończone w pierwszej połowie 2017 r. Efektem takich prac będą szczegółowe zalecenia dotyczące sposobów użytecznego i właściwego zastosowania tej metody w celu dostosowania wyników cen transferowych do procesu tworzenia wartości, w tym w przypadku zintegrowanych globalnych łańcuchów wartości.

Niniejsze zalecenia są w sposób holistyczny związane z pozostałymi działaniami. Jak wskazano powyżej, przedmiotowe zalecenia pozwolą na zapewnienie, że podmioty dysponujące znaczącym kapitałem, lecz nierealizujące żadnej innej istotnej działalności gospodarczej (tzw. *cash boxes*), nie będą uprawnione do jakichkolwiek nadwyżek zysków. Zyski, do których zatrzymania będą uprawnione spółki typu *cash boxes*, nie przekroczą zwrotu wolnego od ryzyka. Co więcej, jeżeli taki zwrot zostanie zakwalifikowany jako odsetki lub płatność stanowiąca ich ekonomiczny ekwiwalent, wówczas takie niskie już zyski będą także podlegać zasadom dotyczącym odliczalności odsetek określonym w działaniu 4. Dodatkowo wyjątkowo trudno będzie strukturyzować płatności do państw, w których spółki

typu *cash boxes* są rezydentami podatkowymi, w sposób umożliwiający uniknięcie podatku u źródła, ze względu na zalecenia dotyczące zapobiegania nadużyciom umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (działanie 6). Wreszcie spółka typu *cash box* prowadząca ograniczoną działalność gospodarczą lub nieprowadząca działalności gospodarczej prawdopodobnie będzie podlegać zasadom CFC (działanie 3). W połączeniu całościowe podejście przewidziane w Planie BEPS poważnie zniechęci do posługiwania się spółkami typu *cash boxes* w strategiach z obszaru BEPS.

Takie holistyczne podejście do zapobiegania erozji podstawy opodatkowania oraz przenoszeniu zysków zostało podparte wymogami w zakresie transparentności uzgodnionymi na mocy działania 13. Analiza cen transferowych jest zależna od dostępu do stosownych informacji. Dostęp do dokumentacji cen transferowych przewidziany w działaniu 13 umożliwi zastosowanie zaleceń ujętych w niniejszym Raporcie w praktyce, w oparciu o odpowiednie informacje na temat działalności prowadzonej na szczeblu globalnym i lokalnym, przedstawione w dokumentacji grupowej i dokumentacji lokalnej. Ponadto informacja o grupie podmiotów umożliwi bardziej efektywną ocenę ryzyka, dostarczając informacji o globalnej alokacji przychodów, zysków, podatków i działalności gospodarczej grupy MNE.

Oprócz ułatwienia dostępu do istotnych informacji z zakresu cen transferowych w ramach działania 13 niniejszy Raport zawiera również zalecenia dotyczące transakcji w zakresie towarów notowanych oraz usług wewnątrzgrupowych o niskiej wartości dodanej. Z uwagi na fakt, że BEPS stwarza dodatkowe wyzwania w dziedzinie cen transferowych dla krajów rozwijających się i właśnie te dwa obszary zostały przez nie zidentyfikowane jako mające kluczowe znaczenie, niniejsze zalecenia zostaną uzupełnione o dalsze prace z upoważnienia Grupy Roboczej Państw G20 ds. Rozwoju, które zapewnią krajom rozwijającym się wiedzę, najlepsze praktyki i narzędzia do wykorzystania przy wycenie transakcji w zakresie towarów notowanych dla celów cen transferowych oraz do zapobiegania erozji podstaw opodatkowania ze względu na zastosowanie powszechnych rodzajów płatności skutkujących erozją.

Zagadnienia z zakresu cen transferowych wymagają analizy faktów i okoliczności, które mogą podlegać subiektywnej interpretacji. Dla uniknięcia ryzyka podwójnego opodatkowania prace przeprowadzone w ramach działania 14 w celu poprawy efektywności mechanizmów rozwiązywania sporów wprowadziły nowy minimalny standard zapewniający dostęp do procedury wzajemnego porozumiewania się przewidzianej w art. 25 Modelowej konwencji podatkowej w odniesieniu do wszystkich spraw z obszaru cen transferowych. Dodatkowo dwadzieścia państw, które zobowiązały się do przestrzegania obowiązkowego, wiążącego postępowania arbitrażowego na mocy działania 14, ustaliło, że umożliwią one pro-

wadzenie postępowania arbitrażowego w sprawach z zakresu cen transferowych, w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania.

Prace przeprowadzone w ramach działań 8–10 Planu BEPS zapewnią lepsze dostosowanie wyników w zakresie cen transferowych do procesu tworzenia wartości w grupie MNE. Ponadto całościowy charakter Planu BEPS pozwoli na ograniczenie roli, jaką odgrywają podmioty posiadające znaczący kapitał, lecz wykonujące nieistotne funkcje, w strukturach planowania zorientowanych na BEPS. W konsekwencji, cele związane z opracowaniem zasad dotyczących cen transferowych wyznaczone w Planie BEPS zostały zrealizowane bez konieczności przygotowania specjalnych środków wykraczających poza zakres zasady ceny rynkowej. Dalsze prace zostaną podjęte w odniesieniu do podziału zysku oraz transakcji finansowych. Niniejszy Raport poświęca szczególną uwagę potrzebom krajów rozwijających się. Takie nowe zalecenia zostaną uzupełnione o dalsze prace z upoważnienia Grupy Roboczej Państw G20 ds. Rozwoju, po opracowaniu przez OECD raportów w sprawie wpływu działań w zakresie erozji podstawy opodatkowania oraz przenoszenia zysków w krajach rozwijających się. W ostatnim kroku współdziałanie z działaniem 14, dotyczącym rozwiązywania sporów, pozwoli na zapewnienie, że środki z obszaru cen transferowych uwzględnione w niniejszym Raporcie nie doprowadzą do podwójnego opodatkowania.

ZALECENIA DOTYCZĄCE STOSOWANIA ZASADY CENY RYNKOWEJ

Zmiany do sekcji D rozdziału I Wytucznych w sprawie cen transferowych

Podsumowanie

Zalecenia przedstawione w niniejszym rozdziale Raportu zostały przygotowane w odpowiedzi na upoważnienie zgodnie z działaniami 8–10 Planu BEPS, postulującego opracowanie zasad dotyczących cen transferowych, które będą skutkowały dostosowaniem wyników cen transferowych do procesu tworzenia wartości. W szczególności działania 9 i 10 przewidują dokonanie opracowania:

- (i) „zasad mających na celu zapobieganie BEPS poprzez transfer ryzyk pomiędzy członkami grupy lub alokację nadmiernego kapitału na rzecz członków grupy. Wiązać się to będzie z przyjęciem zasad lub specjalnych środków w zakresie cen transferowych pozwalających na zapewnienie, że podmiotowi nie będzie przypadał nieadekwatny zwrot wyłącznie dlatego, że taki podmiot umownie ponosi ryzyka lub udostępnia kapitał. Zasady, które zostaną opracowane, będą także wymagały dostosowania zwrotu do procesu tworzenia wartości”;
- (ii) „zasad zapobiegających BEPS poprzez udział w transakcjach, które nie występują lub jedynie bardzo rzadko występują między podmiotami niezależnymi. Wiązać się to będzie z przyjęciem zasad lub specjalnych środków w zakresie cen transferowych: (i) wyjaśniających okoliczności, w których transakcje mogą podlegać recharakteryzacji”.

Niniejsze zalecenia pozwalają na zapewnienie, że:

- zostaną zidentyfikowane faktyczne transakcje biznesowe przeprowadzane przez przedsiębiorstwa powiązane oraz że ceny transferowe nie opierają się na ustaleniach umownych, które nie odzwierciedlają rzeczywistości gospodarczej;

- umowne alokacje ryzyk zostaną uwzględnione wyłącznie w przypadku, gdy znajdują one uzasadnienie w faktycznym podejmowaniu decyzji;
- kapitał niezwiązany z pełnieniem funkcji wygeneruje nie więcej niż zwrot wolny od ryzyka, co ma na celu zapewnienie, że do spółek typu *cash boxes* nieposiadających odpowiedniej substancji nie zostanie alokowany wysoki zwrot;
- administracje podatkowe będą mogły pominąć transakcje, gdy zachodzą wyjątkowe okoliczności wiążące się z brakiem racjonalnego uzasadnienia komercyjnego.

W połączeniu takie zmiany w kluczowym stopniu przyczynią się do dostosowania wyniku cen transferowych do działań tworzących wartość wykonywanych przez członków grupy MNE.

Przedmiotowe zmiany zaktualizują Wytyczne w sprawie cen transferowych o zalecenia dla podatników i administracji podatkowych do zastosowania przy dokonywaniu analizy cen transferowych. Zmiany kładą nacisk na znaczenie dokładnego określenia faktycznych transakcji między przedsiębiorstwami powiązanych poprzez uzupełnienie w stosownych przypadkach warunków wszelkich umów o dowody świadczące o faktycznym postępowaniu stron. Transakcji nie określa się jedynie w oparciu o postanowienia zawarte w umowie.

Ponoszenie ryzyka przez stronę transakcji może mieć istotny wpływ na cenę takiej transakcji w warunkach rynkowych. Zmiany wprowadzają rozszerzone zalecenia w zakresie identyfikacji szczególnych ryzyk oraz ich wpływu, jak również przewidują ramy analityczne umożliwiające ustalenie, które przedsiębiorstwo powiązane ponosi ryzyko dla celów cen transferowych. Aby przedsiębiorstwo powiązane zostało uznane za ponoszące ryzyko dla celów cen transferowych, musi ono kontrolować takie ryzyko i posiadać zdolność finansową do jego ponoszenia.

Wreszcie zalecenia umożliwiają dokładne określenie faktycznego wkładu wnoszonego przez przedsiębiorstwo powiązane, które jedynie udostępnia kapitał. Jeżeli podmiot zapewniający kapitał nie sprawuje kontroli nad ryzykami inwestycyjnymi, które mogą przynieść wysokie zwroty, takie przedsiębiorstwo powiązane powinno oczekiwać nie więcej niż zwrotu wolnego od ryzyka.

Wszystkie te aspekty zmienionych zaleceń zapewniają, że analiza cen transferowych opiera się na dokładnym określeniu wkładów faktycznie wnoszonych w transakcję przez przedsiębiorstwa powiązane, nie zaś na warunkach umownych, w tym w zakresie umownego ponoszenia ryzyk, które w praktyce nie są realizowane. Przedmiotowe zalecenia stanowią podstawę dla wszelkich analiz cen transferowych, pozwalając jednocześnie zmierzyć się z niektórymi kluczowymi

wyzwaniami BEPS: alokacja ryzyk spisana na papierze sama w sobie nie przenosi zysków.

Zazwyczaj faktyczne ustalenia powinny następnie zostać wycenione zgodnie z zaleceniami przewidzianymi w innych rozdziałach Wytycznych w sprawie cen transferowych. Jednakże zmiany zawarte w niniejszym rozdziale podkreślają konieczność posiadania przez administracje podatkowe możliwości pominięcia transakcji między przedsiębiorstwami powiązаныmi, gdy zajdą wyjątkowe okoliczności wiążące się z brakiem racjonalnego uzasadnienia komercyjnego. Zalecenia podkreślają, że sam fakt, iż nie można zaobserwować danej transakcji między stronami niezależnymi, nie oznacza, że takiej transakcji nie można uznać. Kluczowym zagadnieniem jest to, czy faktyczna transakcja ma uzasadnienie komercyjne, jakie występowałoby w ustaleniach uzgodnionych między stronami niezależnymi w porównywalnych okolicznościach gospodarczych.

Podsumowując, niniejsze zmiany odpowiadają na postulat dotyczący zapobiegania nieodpowiedniemu zwrotowi z kapitału oraz niewłaściwej alokacji ryzyka poprzez promowanie wnikliwości przy ustalaniu faktycznych ustaleń między przedsiębiorstwami powiązаныmi, w celu zapewnienia, że ceny uwzględniają faktyczny wkład takich stron, w tym faktycznie ponoszone ryzyka, jak również poprzez dopuszczenie możliwości nieuznawania transakcji, które nie mają uzasadnienia komercyjnego.

OECD

OECD/G20 Projekt w zakresie erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków Dostosowanie wyników cen transferowych do procesu tworzenia wartości

Procesy globalizacji znacząco wpłynęły na zjawiska erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków (BEPS – z ang. *Base Erosion and Profit Shifting*), szczególnie przez duże transgraniczne przedsiębiorstwa. OECD podjęło w ostatnich latach starania zmierzające w kierunku przeciwdziałania tym zjawiskom, skoncentrowane w 15 różnych działaniach. Projekt OECD/G20 BEPS ma na celu wypracowanie jednolitego zestawu, opartych na konsensusie, międzynarodowych zasad podatkowych dotyczących tej problematyki.

Publikacja *Dostosowanie wyników cen transferowych do procesu tworzenia wartości* jest rezultatem prac nad działaniami 8–10 BEPS odnoszącymi się do cen transferowych w kwestii m.in. dóbr niematerialnych (działanie 8), alokacji ryzyka (działanie 9) oraz recharakteryzacji transakcji niemających ekonomicznego uzasadnienia (działanie 10). Warto nadmienić, że opisane w książce wyniki działań 8–10 BEPS stanowiły podstawę dokonanej w 2017 roku nowelizacji Wytycznych OECD w zakresie cen transferowych, które mają istotny wpływ na wykładnię przepisów oraz praktykę organów podatkowych.

Zawartość:

- Zalecenia dotyczące stosowania zasady ceny rynkowej
- Transakcje w zakresie towarów notowanych
- Zakres prac w związku z zaleceniami dotyczącymi metody podziału zysku transakcyjnego
- Dobra niematerialne
- Usługi wewnątrzgrupowe o niskiej wartości dodanej
- Umowy o podziale kosztów

www.oecd.org/tax/beps.htm



Cena: 199 zł
(w tym 5% VAT)

Zamówienia:
infolinia 801 04 45 45, fax 22 535 80 01
zamowienia@wolterskluwer.pl
www.profinfo.pl

