



FCT
FORUM CEN TRANSFEROWYCH

Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące interpretacji i zakresu stosowania przepisów Rozdziału 4 Rozporządzenia TP (Restrukturyzacja)

Opracowała: Grupa Robocza nr 4

INFORMACJE/ZASTRZEŻENIA:

WERSJA DO PUBLIKACJI, zatwierdzona podczas IX Forum Cen Transferowych 3 marca 2020 r.

Forum Cen Transferowych (FCT) stanowi zespół opiniodawczo-doradczy przy Ministrze Finansów (MF). FCT zostało powołane na podstawie Zarządzenia MF z dnia 27 kwietnia 2018 r. w sprawie utworzenia FCT (Zarządzenie). Zgodnie z Zarządzeniem, FCT przedstawia w formie pisemnej opinie, analizy, wnioski oraz propozycje dotyczące usprawnienia i uszczelnienia funkcjonowania systemu podatkowego w zakresie cen transferowych, które nie są wiążące dla MF. Ministerstwo Finansów nie ponosi zatem bezpośredniej lub pośredniej odpowiedzialności co do przekazywanej treści materiałów przygotowanych przez FCT lub grupę roboczą działającą przy FCT. W szczególności niniejszy materiał nie stanowi ani interpretacji, ani ogólnych wyjaśnień przepisów prawa podatkowego (objaśnień podatkowych) w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa. Materiał ten może natomiast zostać wykorzystany przez MF w związku z prowadzonymi pracami.

Warszawa, 3 marca 2020 r.

1. WSTĘP

Zakres prac Grupy Roboczej nr 4 (dalej również jako: „Grupa” lub „Zespół”) przy Forum Cen Transferowych (dalej jako „FCT”) objął przygotowanie zwięzłych wyjaśnień mających na celu doprecyzowanie rozumienia i zakresu stosowania przepisów Rozdziału 4 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych¹ (Restrukturyzacja). W konsekwencji dokument obejmuje wyjaśnienia w zakresie następujących obszarów:

1. definicji restrukturyzacji,
2. badania zasadności wprowadzenia wynagrodzenia, w tym:
 - a) identyfikacji faktycznych transakcji,
 - b) badania przyczyn gospodarczych,
 - c) analizy opcji realistycznie dostępnych,
 - d) określenia skutków podatkowych faktycznych transakcji,
 - e) oceny czy doszło do przeniesienia potencjału do generowania zysków.
3. metod wyceny wynagrodzenia.

Niniejsze opracowanie nie stanowi instrukcji co do sposobu dokonywania analiz restrukturyzacyjnych jak również opracowania technicznego w zakresie możliwych do zastosowania oraz sposobu zastosowania w praktyce metod wyceny.

2. UŻYTE SKRÓTY

UPDOP	Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 865, z późn. zm.) oraz analogiczne przepisy Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 1387, z późn. zm.)
Rozporządzenie TP	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. poz. 2491) oraz Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. poz. 2502)
Rozporządzenie TPD	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. poz. 2479) oraz Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. poz. 2509)

¹ Oraz analogicznie Rozdziału 4 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych.

Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące interpretacji i zakresu stosowania przepisów Rozdziału 4 Rozporządzenia (Restrukturyzacja)

Wytyczne OECD	OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OECD, 2017)
Zasada arm's length	zasada ceny rynkowej / zasada niezależności wyrażona w art. 11c ust. 1 UPDOP
Nierozpoznanie	uprawnienie administracji skarbowej, o którym mowa w art. 11c ust. 4 UPDOP

3. KOMENTARZE I REKOMENDACJE

3.1. Definicja restrukturyzacji

§ 2. *Ilekcroć w rozporządzeniu jest mowa o:*

1) *restrukturyzacji – rozumie się przez to reorganizację:*

- a) *obejmującą istotną zmianę relacji handlowych lub finansowych, w tym również zakończenie obowiązujących umów lub zmianę ich istotnych warunków, oraz*
- b) *wiązącą się z przeniesieniem pomiędzy podmiotami powiązаныmi funkcji, aktywów lub kategorii ryzyka, jeżeli w wyniku tego przeniesienia przewidywany średnioroczny wynik finansowy podatnika przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT) w trzyletnim okresie po tym przeniesieniu uległby zmianie o co najmniej 20% przewidywanego średniorocznego EBIT w tym samym okresie, gdyby nie dokonano przeniesienia*

3.1.1. Zakres pojęcia restrukturyzacji

Zgodnie z literalną interpretacją definicji z § 2 punkt 1). Rozporządzenia TP, restrukturyzacja ma miejsce wtedy, gdy łącznie spełnione są dwie okoliczności wskazane w przepisie, na co wskazuje spójnik „oraz”. Jednocześnie, literalna interpretacja przepisu wskazuje, że warunek zmiany EBIT o 20% dotyczy drugiej okoliczności czyli punktu 1 lit. b) w którym zawarto stwierdzenie: „...jeżeli w wyniku tego przeniesienia przewidywany średnioroczny wynik finansowy...”. W konsekwencji, przepis w obecnym brzmieniu należy interpretować następująco:

Restrukturyzacja, w rozumieniu przepisów o cenach transferowych, ma miejsce wtedy, gdy reorganizacja obejmuje istotną zmianę relacji handlowych lub finansowych, (w tym zakończenie obowiązujących umów lub zmianę ich istotnych warunków), wiążącą się jednocześnie z przeniesieniem pomiędzy podmiotami powiązаныmi funkcji, aktywów lub kategorii ryzyka, a materialność tego przeniesienia mierzona zmianami przewidywanego średniorocznego EBIT podatnika w trzyletnim okresie wynosi co najmniej 20%.

W konsekwencji, badaniem w ramach Rozdziału 4 Rozporządzenia TP nie będą objęte:

- Reorganizacje, polegające wyłącznie na zmianach wymienionych w punkcie 1 lit. a), np. zakończeniu umów któremu nie towarzyszy przeniesienie funkcji, ryzyk i aktywów, czyli nie występują przeniesienia, o których mowa w pkt 1 lit. b);
- Działania o charakterze gospodarczym, które nie wypełniają definicji restrukturyzacji z Rozporządzenia TP ale rozłącznie powodują przeniesienie pomiędzy podmiotami powiązаныmi funkcji, aktywów, ryzyk czy też zmianę relacji handlowych lub finansowych;
- Działania o charakterze gospodarczym, które spełniają kryteria opisowe definicji, jednak nie powodują zmiany wskaźnika EBIT o więcej niż 20%.

Takie działania / sytuacje podlegają badaniu na podstawie ogólnej zasady wyrażonej w art. 11c UPDOP. W praktyce, wykazanie zgodności z zasadą arm's length może wymagać analogicznego podejścia do tego jakie określa Rozporządzenie TP. Dotyczy to przykładowo sytuacji, w której dana reorganizacja spełnia definicję restrukturyzacji z Rozporządzenia TP u jednej strony, a u drugiej nie.

Należy zauważyć, że definicja restrukturyzacji w Wytycznych OECD Rozdział IX nie warunkuje restrukturyzacji przeniesieniem funkcji, ryzyk i aktywów, a wspomina o nich jako możliwych opcjach.

Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące interpretacji i zakresu stosowania przepisów Rozdziału 4 Rozporządzenia (Restrukturyzacja)

Dlatego, z perspektywy zagranicznych podmiotów powiązanych definicja sytuacji badanych pod kątem restrukturyzacji będzie szersza, niezależna od definicji z Rozporządzenia TP.

OECD Chapter IX

"9.1. business restructuring refers to the cross border reorganisation of the commercial or financial relations between associated enterprises, including termination or substantial renegotiation of existing arrangements.

9.2. Business restructurings may often involve the centralization of intangible, risks or functions with the profit potential attached to them.

9.6. Business restructuring are typically accompanied by a reallocation of profit potential...

9.10. A business restructuring may involve cross-border transfer of something of value, e.g. valuable intangibles, although this is not always the case. It may also or alternatively involve the termination or substantial renegotiation of existing arrangements (...)."

Katalog przykładowych reorganizacji biznesowych, które mogą wypełniać definicję restrukturyzacji z Rozporządzenia TP i w konsekwencji powinny być badane na podstawie Rozdziału 4 Rozporządzenia TP znajduje się poniżej:

- Konwersja dystrybutora o pełnym ryzyku na dystrybutora o niskim profilu ryzyka, agenta, komisanta, podmiot świadczący usługi marketingowe/wsparcia sprzedaży;
- Konwersja producenta o pełnym ryzyku na producenta o niskim profilu ryzyka, podmiot świadczący usługę produkcyjną, przetwórcę;
- Transfer istotnych wartości niematerialnych i prawnych oraz istotnych praw do wartości niematerialnych i prawnych;
- Wypowiedzenie umowy / kontraktu, które wiąże się z przeniesieniem istotnych funkcji, ryzyk lub aktywów lub zawarciem innej umowy / kontraktu przez inny podmiot z grupy;
- Ograniczenie lub rozszerzenie zasięgu regionalnego działania jednego podmiotu kosztem drugiego podmiotu (zmiana alokacji rynku), o ile działalność ta niesie za sobą potencjał zysku;
- Zamknięcie produkcji / części produkcji w jednym podmiocie powiązanim i rozpoczęcie tej samej produkcji w innym podmiocie powiązanim;
- Przeniesienie / koncentracja funkcji do podmiotu regionalnego/centralnego przy jednoczesnym ograniczeniu funkcji podmiotów lokalnych, w zakresie np. funkcji zakupowych, wsparcia sprzedaży, zarządzania łańcuchem dostaw;
- Przeniesienie pracowników / zespołów między podmiotami, nawet gdy odbywa się ono poprzez rozwiązanie umowy o pracę za porozumieniem i zawarcie nowej umowy;
- Przeniesienie aktywów, które następnie są zwrotnie udostępniane / leasingowane / licencjonowane;
- Sprzedaż lub aport zorganizowanej części przedsiębiorstwa lub przedsiębiorstwa;
- Rozłożona w czasie reorganizacja biznesowa powodująca stopniową modyfikację / przejmowanie funkcji i zakresu działania podmiotu i stopniową zmianę polityki TP / metod rozliczeń;
- Przenoszenie działalności gospodarczej generującej straty.

Katalog przykładowych reorganizacji biznesowych, które mogą nie wypełniać definicji restrukturyzacji z Rozporządzenia TP (i nie być badane według Rozdziału 4 Rozporządzenia TP) obejmuje :

Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące interpretacji i zakresu stosowania przepisów Rozdziału 4 Rozporządzenia (Restrukturyzacja)

- Korektę polityki TP / metody rozliczeń bez reorganizacji, tzn. istotną zmianę metody rozliczeń i wyniku finansowego podatnika przy braku transferów funkcji, aktywów lub ryzyk;
- Naturalne wygaśnięcie kontraktu, którego termin obowiązywania i zakończenia był z góry przewidziany i został ustalony zgodnie z zasadą arm's length, np. kontrakt / projekt w branży budowlanej;
- Likwidację spółki / oddziału lub utworzenie nowej spółki / oddziału, jeśli nie towarzyszy im jednoczesna reorganizacja polegająca na przejściu funkcji, ryzyk lub aktywów w innych podmiotach;
- Zmianę formy prawnej, połączenia i podziały spółek regulowane odrębnymi przepisami UPDOP. Ewentualne, towarzyszące zmianom formy prawnej, połączeniom lub podziałom reorganizacje, zmiany warunków handlowych (następujące w konsekwencji lub po połączeniu / podziale), takie jak zmiany warunków umów, przeniesienia aktywów, kontraktów, zespołów pracowników, funkcji itp. powinny być analizowane pod kątem spełnienia definicji restrukturyzacji.

Powyższe katalogi są jedynie praktyczną wskazówką jednak nie są ani definitywne ani zamknięte, dlatego każdy przypadek sytuacji biznesowej musi być badany indywidualnie pod kątem zarówno definicji restrukturyzacji z Rozporządzenia TP jak również ogólnej zasady arm's length wyrażonej w art. 11c UPDOP i Wytycznych OECD.

3.1.2. Ustalenie wskaźnika EBIT

Rozporządzenie TP wprowadza próg istotności / materialności, określający, które przeniesienia funkcji, aktywów, kategorii ryzyk należy badać na podstawie Rozdziału 4 Rozporządzenia TP.

Źródło danych

EBIT, o którym mowa w punkcie 1 lit. b) Rozporządzenia TP należy rozumieć jako wynik finansowy (a nie podatkowy) podatnika, czyli oparty o dane finansowe spółki, dla opracowania których punktem wyjścia są dane księgowe i/lub kontrolingowe spółki / grupy. Co do zasady wskaźnik powinien być oparty na danych finansowych ustalonych według polskich standardów rachunkowości, z wyjątkiem sytuacji, gdy podatek podlega obowiązkowi stosowania MSR/MSSF.

Również jeśli podatek przygotowuje dane finansowe (np. dla celów rachunkowości zarządczej), w szczególności prognozy, w oparciu o grupowe standardy rachunkowości, trzyletnie prognozy wskaźnika EBIT mogą być oparte o standard grupowy.

Sposób liczenia wskaźnika

Przepis (§ 2 punkt 1 lit. b) Rozporządzenia TP, odnosi się do średniorocznego EBIT podatnika w trzyletnim okresie po restrukturyzacji w opcjach z restrukturyzacją i bez restrukturyzacji (bez uwzględnienia potencjalnego wynagrodzenia za restrukturyzację) nie wskazując na sposób kalkulacji średniej. Należy więc przyjąć średnią arytmetyczną do policzenia średniorocznego 3-letniego EBIT, a zmianę należy policzyć w następujący sposób:

$$Zmiana\% = \frac{(\text{średnioroczny 3 letni EBIT po restrukturyzacji} - \text{średnioroczny 3 letni EBIT bez restrukturyzacji})}{\text{średnioroczny 3 letni EBIT bez restrukturyzacji}} \times 100\%$$

Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące interpretacji i zakresu stosowania przepisów Rozdziału 4 Rozporządzenia (Restrukturyzacja)

Moment liczenia wskaźnika

W punkcie 1 lit. b) mowa o przewidywanym średniorocznym wyniku finansowym podatnika, zatem analizę zmiany wskaźnika EBIT należy przeprowadzić w oparciu o dane finansowe przygotowane z góry, czyli na moment dokonywania restrukturyzacji (*ex ante*). Przepis nie stanowi, że należy ocenić, czy informacje lub dane finansowe wzięte pod uwagę przy kalkulacji prognozy EBIT nie odbiegają istotnie od rzeczywistych danych i informacji finansowych (analiza *ex post*). Zatem nie muszą one być przez podatnika weryfikowane *ex post*, jak również nie powinny być *ex post* kwestionowane przez organ podatkowy, jednak rzetelność i wiarygodność założeń przyjętych do prognoz przygotowanych *ex ante* może być przedmiotem oceny. Nie dotyczy to sytuacji, gdy wycena obejmuje trudne do wyceny wartości niematerialne.

Skoro przepis nie stanowi inaczej racjonalnym założeniem jest, żeby wskaźnik 3 letni był liczony za okres trzech kolejnych lat następujących po roku, w którym nastąpiła restrukturyzacja.

Przy reorganizacjach, które trwają dłużej niż jeden rok, decydującym momentem o porównaniu wysokości EBIT będzie moment wprowadzenia nowego modelu rozliczeń zmieniającego ten EBIT.

Udokumentowanie prognoz

Ocenie *ex post* może natomiast podlegać jakość i sposób uwiarygodnienia, jak również sposób przygotowania prognoz danych finansowych i przyjętych w nich założeń, na moment dokonywania restrukturyzacji. Przepis nie wskazuje jak należy dokumentować dokonanie prognozy. Prognoza powinna być udokumentowana w sposób umożliwiający jej ponowne niezależne zweryfikowanie i przeliczenie, co oznacza, że wszystkie założenia przyjęte do prognozy powinny być udokumentowane tak, aby możliwe było dokonanie ich oceny i przez to weryfikacji przyjętych założeń.

3.2. Badania zasadności wprowadzenia wynagrodzenia

§ 16. W przypadku restrukturyzacji przy badaniu porównywalności uwzględnia się również zasadność wprowadzenia i wysokość wynagrodzenia wypłaconego w ramach restrukturyzacji.

3.2.1. Zasadność wynagrodzenia

Przepisy rozdziału 4 Rozporządzenia TP dotyczą tych sytuacji biznesowych, które spełniają definicję restrukturyzacji. Nie dotyczą więc takich reorganizacji, które spełniają opisową część definicji (przeniesienie funkcji, aktywów, ryzyk oraz obejmują istotną zmianę relacji handlowych/finansowych) ale ich efekt finansowy nie przekracza progu 20% EBIT, jednak te wciąż będą podlegać badaniu na podstawie ogólnej zasady wyrażonej w art. 11c UPDOP. W praktyce wykazanie zgodności z zasadą *arm's length*, w tym ustalenie zasadności wynagrodzenia, może wymagać przeprowadzenia analizy zgodnie z rozdziałem 4 Rozporządzenia TP.

Jednocześnie, sam fakt, że reorganizacja spełnia przesłanki restrukturyzacji określone w § 2. pkt 1 Rozporządzenia TP nie oznacza automatycznie, że należne jest osobne wynagrodzenie restrukturyzacyjne. Niezależne przedsiębiorstwa nie zawsze otrzymają rekompensatę w przypadku zmian ustaleń biznesowych prowadzących do spadku ich potencjału zysków czy oczekiwanych przyszłych zysków. Zasada *arm's length* nie wymaga rekompensaty za sam fakt obniżenia potencjału zysków (pkt. 9.39 Wytyczne OECD). Mogą się pojawić w pełni uzasadnione sytuacje, w których dodatkowe wynagrodzenie z tytułu restrukturyzacji nie będzie zasadne wcale albo będzie zasadne, ale zostało już uwzględnione w cenie jednej z transakcji restrukturyzacyjnych np. wycenie zorganizowanej części przedsiębiorstwa czy też wycenie wartości niematerialnej i prawnej, albo też w warunkach współpracy po reorganizacji. Zasadność osobnego wynagrodzenia z tytułu restrukturyzacji musi więc być

każdorazowo indywidualnie zbadana dla danego przypadku w oparciu o reguły wskazane w § 17 Rozporządzenia TP. Problem zasadności wynagrodzenia z tytułu restrukturyzacji zilustrowano poniższymi przykładami.

Przykład 1

- *BankFin jest przedsiębiorstwem świadczącym usługi pośrednictwa ubezpieczeniowego i doradztwa finansowego. W tym zakresie BankFin zatrudnia kadrę specjalistów, ale w celu zawarcia umów ubezpieczeniowych korzysta z bazy klientów powiązanej spółki leasingowej BankLiz.*
- *W 2018 r. weszły w życie ograniczenia w świadczeniu usług przez pośredników ubezpieczeniowych i BankFin stanął przed koniecznością rezygnacji ze świadczenia usług pośrednictwa ubezpieczeniowego.*
- *Grupa zdecydowała o utworzeniu nowej spółki BankBroker, wydzieleniu Zorganizowanej Części Przesiębiorstwa (ZCP) z BankFin w postaci działalności pośrednictwa ubezpieczeniowego i jego przeniesieniu do BankBroker.*
- *W ramach ZCP BankBroker przejął głównie pracowników i podpisane umowy ubezpieczeniowe. Przeniesienie ZCP nastąpiło w formie sprzedaży, a cenę stanowiła rynkowa wartość ZCP.*

Pytanie:

Czy w powyżej opisanej sytuacji należy wypłacić wynagrodzenie z tytułu reorganizacji dla BankFin?

Odpowiedź:

Z tytułu opisanej reorganizacji nie dokonano wypłaty dodatkowego wynagrodzenia dla BankFin ponad wartość z wyceny ZCP. Wycena ZCP została dokonana zgodnie z zasadą arm's length. Wycena ZCP została dokonana metodą odkosztową i nie uwzględniała wartości/potencjału wynikających z bazy klientów gdyż baza ta nie była własnością BankFin, a BankLiz która udostępniła swoich klientów pierwotnie BankFin, a po reorganizacji BankBroker.

(Powyższy przykład ma jedynie charakter poglądowy i nie może być stosowany automatycznie do konkretnych sytuacji)

Przykład 2

Spółki X i Y to powiązane podmioty działające w branży pozapłacowych benefitów pracowniczych oferowanych z wykorzystaniem platformy internetowej. Każdy z podmiotów działa poprzez własną, wypracowaną samodzielnie platformę internetową, z wykorzystaniem własnych baz kontaktów po stronie dostawców świadczeń jak i klientów. Spółki X i Y mają różny zasięg terytorialny działania i działają na nich niezależnie od siebie. Spółka X jest rentowna, podczas gdy Y ponosi wieloletnie straty. W wyniku decyzji grupowej ustalono, że spółka Y będzie stopniowo przejmować umowy z klientami spółki X i odkupi od niej platformę internetową do obsługi tych klientów.

Pytanie:

Czy w przedstawionej sytuacji spółce X należy się wynagrodzenie z tytułu utraty potencjału zysku?

Odpowiedź:

W analizowanej sytuacji ustalono wynagrodzenie dla spółki X z tytułu sprzedaży aktywa jakim jest platforma internetowa. Jednocześnie, ustalono, że spółce X należy się wynagrodzenie z tytułu przejęcia umów z klientami. Wynagrodzenie z tytułu przejęcia platformy ustalono w oparciu o metodę odkosztową/odtworzeniową, natomiast wynagrodzenie z tytułu przejęcia klientów ustalono w oparciu o metodę DCF.

(Powyższy przykład ma jedynie charakter poglądowy i nie może być stosowany automatycznie do konkretnych sytuacji)

3.2.2. Identyfikacja faktycznych transakcji, składających się na restrukturyzację, w szczególności poprzez określenie faktycznych funkcji, ryzyk i aktywów podmiotów powiązanych przed i po restrukturyzacji

§ 17. W przypadku restrukturyzacji badanie porównywalności obejmuje również następujące etapy:

- 1) *identyfikację relacji handlowych lub finansowych pomiędzy podmiotami powiązаныmi przed i po restrukturyzacji, obejmującą:*
 - a) *prawidłową identyfikację faktycznych transakcji, składających się na restrukturyzację, w szczególności poprzez określenie faktycznych funkcji, ryzyk i aktywów podmiotów powiązanych przed i po restrukturyzacji, w tym zdolności podmiotów powiązanych do realizacji przypisanych im w wyniku restrukturyzacji funkcji, ponoszenia ryzyk oraz zaangażowania aktywów*

W celu przeprowadzenia identyfikacji faktycznych transakcji składających się na restrukturyzację, należy przeanalizować pisemne kontrakty, umowy i inne dokumenty, w tym, dokumentację cen transferowych określającą role, zadania i odpowiedzialność stron przed restrukturyzacją i porównać je do zmian jakie w nich mają nastąpić. W przypadku, gdy dokumentów w formie pisemnej nie ma lub fakty znacząco różnią się od dokumentów, należy analizować rzeczywiste fakty i postępowanie stron transakcji (pkt. 9.17 Wytycznych OECD). Na podstawie takich analiz należy opracować analizę funkcjonalną przed i po restrukturyzacji. Zestawienie zmian w zakresie funkcji, ryzyk, aktywów i odpowiedzialności stron przed i po restrukturyzacji pozwoli na określenie zakresu transferów, a przez to określenie, które z nich stanowią transakcje w ujęciu formalnym (np. sprzedaż aktywów, aport, transfer zorganizowanej części przedsiębiorstwa).

3.2.3. Zdolność podmiotów powiązanych do realizacji przypisanych im w wyniku restrukturyzacji funkcji, ponoszenia ryzyk oraz zaangażowania aktywów

Przypisanie funkcji, ryzyk i aktywów nie może być teoretyczne i musi być poparte faktyczną zdolnością podmiotów do wypełnienia danej funkcji, czy poniesienia danego ryzyka bądź nabycia określonych aktywów. Ocena zdolności podmiotów w tym zakresie powinna być dokonana i uwiarygodniona przez zbadanie faktycznie posiadanych zasobów niezbędnych do pełnienia poszczególnych funkcji, np. zasoby ludzkie, zaplecze biurowe, faktyczne relacje z odbiorcami / dostawcami, możliwości finansowe pełnienia funkcji, a w szczególności faktyczne możliwości finansowania kosztów/strat w przypadku zmaterializowania się przypisanych stronom ryzyk. Ważna jest też ocena znaczenia poszczególnych ryzyk, która może opierać się np. na historycznych danych wskazujących na to jak ryzyka materializowały się w przeszłości. Ocena możliwości finansowych podmiotu powinna obejmować stan dostępnych środków finansowych i dokapitalizowanie podmiotu, dostępnych możliwości finansowania zewnętrznego i wewnętrznego, dostępność potencjalnych zabezpieczeń, gwarancji / poręczeń zarówno zewnętrznych jak i wewnętrznych. Kluczowa w ocenie faktycznej zdolności do realizacji funkcji i ponoszenia ryzyk, jest też zdolność do samodzielnego podejmowania decyzji biznesowych, w szczególności czy podmiot zatrudnia osoby odpowiednio umocowane prawnie do podjęcia decyzji i posiadające odpowiednie kompetencje zawodowe/ eksperckie do oceny związanych z nimi ryzyk (zgodnie z pkt. 1.65 Wytycznych OECD). Problem oceny zdolności podmiotów powiązanych do realizacji przypisanych im w wyniku restrukturyzacji funkcji, ponoszenia ryzyk oraz zaangażowania aktywów zilustrowano przykładem nr 3.

Przykład 3

Spółka X odpowiada na rynku X za wszystkie funkcje związane z zarządzaniem ryzykiem, produkcją i wprowadzaniem na rynek produktów X, które produkuje na bazie licencji z Grupy. Spółka X samodzielnie buduje strategię i pozyskuje finansowanie. W wyniku reorganizacji Grupa wypowiada spółce X umowę licencyjną i podpisuje z nią umowę na produkcję kontraktową i sprzedaż agencyjną wyrobów X. Umowa licencyjna podpisana zostaje przez nowo utworzoną spółkę powiązaną Y, która przejmuje również odpowiedzialność za strategię, zarządzanie ryzykiem, utrzymywanie zapasów, inne funkcje i ryzyka podmiotu o pełnym ryzyku rynkowym. Spółka Y posiada niski poziom kapitalizacji, ale ma podpisaną umowę pożyczkową z Grupą. Jednocześnie, Spółka Y zatrudnia kilkanaście osób kluczowych z poziomu zarządzania i podejmowania decyzji, ale do realizacji poszczególnych funkcji z szerokiego obszaru działania, za jakie odpowiada, wykorzystuje zespoły pracowników spółki X, które historycznie w tych zadaniach uczestniczyły w ramach spółki X.

Pytanie:

Czy w powyżej opisanej sytuacji spółka Y posiada zdolność do realizacji funkcji, ponoszenia ryzyka i zaangażowania aktywów ?

Odpowiedź:

Przy ocenie czy ustalona w wyniku reorganizacji alokacja funkcji, ryzyk i aktywów ma pokrycie w rzeczywistych możliwościach i faktycznym zaangażowaniu w ich realizację, konieczna jest szczegółowa analiza Spółki Y i faktycznych zasobów jakie posiada.

(Powyższy przykład ma jedynie charakter poglądowy i nie może być stosowany automatycznie do konkretnych sytuacji)

3.2.4. Istnienie przyczyn gospodarczych, oczekiwanych korzyści i synergii

- b) *analizę przyczyn gospodarczych przeprowadzonej restrukturyzacji, jak również oczekiwanych w wyniku restrukturyzacji korzyści, w szczególności efekty synergii*

Istnienie przyczyn gospodarczych samo z siebie nie warunkuje skutecznego dokonania restrukturyzacji przez podmioty powiązane i jej rozpoznania na gruncie podatkowym, np. dla jednego z podmiotów-uczestników restrukturyzacji przyczyny gospodarcze dla jej przeprowadzenia mogą nie być istotne, ale mimo to restrukturyzacja może nadal być transakcją zgodną z zasadą arm's length o ile podmiot ten zostanie odpowiednio wynagrodzony. Przedsiębiorstwa powiązane, podobnie jak przedsiębiorstwa niepowiązane, które mają swobodę zmiany lub wypowiedzenia relacji handlowych ze swoimi niepowiązanymi kontrahentami, mają prawo do podejmowania decyzji o zmianie sposobu działania i reorganizacji w grupie z różnych przyczyn, w tym także w sytuacji, kiedy reorganizacja przynosi większe korzyści niektórym podmiotom w grupie a innym mniejsze, lub gdy te korzyści są widoczne jedynie z perspektywy całej grupy (np. synergie) a nie są widoczne z perspektywy pojedynczych podmiotów. Zgodnie z pkt. 9.36 Wytycznych OECD, przy ocenie racjonalności restrukturyzacji pod kątem nierozpoznania lub recharakteryzacji transakcji, zasadniczo należy analizować racjonalność komercyjną restrukturyzacji jako całości. Jednocześnie, zgodnie z pkt. 9.37 Wytycznych OECD, nie jest wystarczające jeśli restrukturyzacja ma jedynie sens komercyjny dla grupy jako całości, gdyż zasada arm's length musi być spełniona na poziomie każdego z podatników. W tym celu, charakter przyczyn gospodarczych należy uwzględnić przy ustalaniu właściwego wynagrodzenia dla każdej transakcji zidentyfikowanej w ramach restrukturyzacji, w tym w ocenie zasadności wypłaty oraz ustaleniu wysokości wynagrodzenia restrukturyzacyjnego dla podmiotów uczestniczących w restrukturyzacji, a odnoszących mniejsze z niej korzyści. Najczęściej występujące *przyczyny gospodarcze, oczekiwane korzyści i synergie zaprezentowano poniżej.*

Przykład 4

Przyczyny gospodarcze, oczekiwane korzyści i synergie

Najczęściej spotykanymi przyczynami gospodarczymi do przeprowadzenia restrukturyzacji mogą być:

- *Oczekiwane synergie np. procesów (administracyjnych, zakupowych, marketingowych, innych), wykorzystania zasobów (ludzkich, mocy produkcyjnych, finansowych), i innych;*
- *Korzyści skali, np. poprawa pozycji negocjacyjnej poprzez zwiększenie wolumenów zakupowych i zmniejszenie kosztów zakupu surowców lub skrócenie czasu dostawy;*
- *Presja ze strony konkurencji wymuszająca konieczność obniżania kosztów, obniżania cen, poprawy jakości, skracania czasu dostaw;*
- *Potrzeba specjalizacji w celu poprawy efektywności;*
- *Zmiany regulacyjne, np. lokalne, regionalne (UE) lub międzynarodowe, jakościowe, bezpieczeństwa, polityczne;*
- *Postęp technologiczny;*
- *Większa, scentralizowana kontrola nad procesami produkcji, R&D i dystrybucji w celu realizacji strategii gospodarczej i dostosowania się do zmian na rynku;*
- *Sukcesje biznesu i związane z nimi reorganizacje formalne i organizacyjne.*

(Powyższy przykład ma jedynie charakter poglądowy i nie może być stosowany automatycznie do konkretnych sytuacji)

3.2.5. Dokumentowanie synergii

Pkt. 9.24 Wytycznych OECD określa, że w przypadku, gdy podatnik wskazuje synergie jako istotne przyczyny restrukturyzacji, dobrą praktyką powinno być dokumentowanie przez podatnika, na moment dokonywania restrukturyzacji, jakich synergii oczekuje i na jakich założeniach je opiera. Jak stanowią Wytyczne, dokumentem opisującym synergie może być dokument przygotowany na poziomie centralnym grupy, raczej dla celów biznesowych niż podatkowych, który był podstawą do podjęcia decyzji na temat restrukturyzacji. OECD rekomenduje, że dobrą praktyką byłoby, żeby dokument wskazywał źródło synergii oraz informację jak te przewidywane synergie wpływają na zastosowanie zasady arm's length na poziomie spółki. Ani Wytyczne OECD ani Rozporządzenie TP nie mówią wprost o konieczności dokładnej wyceny korzyści i synergii, jeżeli jest możliwe dokonanie takich kalkulacji, mogą być one pomocne do udokumentowania restrukturyzacji.

3.2.6. Opcje realistycznie dostępne

c) analizę opcji realistycznie dostępnych dla podmiotów powiązanych

Niezależny podmiot, podejmując decyzje gospodarcze, bierze pod uwagę dostępne alternatywy działania oraz związane z nimi możliwości lub ograniczenia i zawsze wybiera opcję optymalną dla siebie. Analiza opcji realistycznie dostępnych w związku z restrukturyzacją grupową ma na celu ustalenie hipotetycznie dostępnych dla podatnika opcji działania, ocenę ich realności oraz prawdopodobnych konsekwencji finansowych, jak również ustalenie zakresu wpływu tych hipotetycznych ale realistycznych opcji na zaproponowane podatnikowi w ramach restrukturyzacji warunki finansowe i handlowe. W sytuacji gdy warunki zaproponowane w ramach restrukturyzacji (i po restrukturyzacji) są gorsze od hipotetycznie ale realnie dostępnych dla podatnika opcji, dla zachowania zgodności z zasadą arm's length wskazane jest uwzględnienie jak te okoliczności powinny wpływać na wysokość wynagrodzenia restrukturyzacyjnego.

Przykład 5

Opcje realistycznie dostępne

Pytanie:

Jakie opcje realistycznie dostępne powinna uwzględnić spółka X, przedstawiona w przykładzie 3?

Odpowiedź:

Spółka X przedstawiona w przykładzie 3, przy ocenie zaproponowanej przez Grupę reorganizacji musi dokonać oceny swoich opcji realistycznie dostępnych.

Spółka X, w procesie decyzyjnym oraz negocjacyjnym z Grupą, uwzględnia następujące opcje realistycznie dostępne:

- *Kontynuację współpracy z Grupą jako producent i dystrybutor o pełnych ryzykach; w tym zakresie jednak spółka X jest ograniczony decyzją biznesową Grupy, która chce dokonać zmiany modelu i jednocześnie posiada kluczową dla kontynuacji działalności przez spółkę X w tym modelu licencję na technologię produkcji;*
- *Kontynuację współpracy z Grupą, uwzględniającą ograniczenie jedynie wskazanych przez Grupę funkcji i ryzyk; ta opcja oznacza, że spółka X godzi się na propozycje Grupy; żeby dokonać oceny racjonalności takiej decyzji konieczne jest rozważenie kolejnych, oczywiście czysto hipotetycznych, ale pozwalających na ocenę pozycji przetargowej spółki X opcji alternatywnych takich jak np.:*
 - *Wyjście z Grupy X i kontynuowanie niezależnej działalności jako producent i dystrybutor o pełnych ryzykach ale na licencji pozyskanej od innego podmiotu z branży;*
 - *Wyjście z Grupy X oraz rozpoczęcie działalności jako producent kontraktowy na zlecenie wielu różnych zleciodawców z branży*
 - *inne*

O dostępności powyższych opcji realistycznie dostępnych decydować będą siły przetargowe obu stron, uzależnione od:

- *znaczenia technologii produkcji w działalności obu stron;*
- *bariery wejścia na rynek, na którym obecna jest spółka X;*
- *stopnia powiązania operacyjnego spółki X z Grupą (np. grupowe usługi wsparcia z uwzględnieniem ich znaczenia dla działalności biznesowej spółki X);*
- *specyfiki rynku obsługiwanego przez spółkę X oraz schematu działania konkurentów Grupy na tym rynku,*
- *relacji spółki X z kontrahentami niepowiązаныmi (zarówno dostawcami jak i odbiorcami)*
- *inne*

(Powyższy przykład ma jedynie charakter poglądowy i nie może być stosowany automatycznie do konkretnych sytuacji)

3.2.7. Określenie skutków podatkowych transakcji

d) określenie skutków podatkowych faktycznych transakcji

Przez określenie skutków podatkowych należy rozumieć skutki transakcji zawieranych w wyniku restrukturyzacji na gruncie UPDOP, w pełnym okresie, w jakim te transakcje wywierają skutki podatkowe przykładowo, sposób podatkowego potraktowania opłaty restrukturyzacyjnej i/lub inne rozliczenia w ramach restrukturyzacji, np. rozliczenie amortyzacji przeniesionych aktywów.

3.2.8. Potencjał do generowania zysku

- e) *określenie, w jakim zakresie w rezultacie restrukturyzacji doszło do przeniesienia potencjału do generowania zysku, w szczególności wskutek przeniesienia wartościowych aktywów lub praw do tych aktywów, w tym wartości niematerialnych lub rozwiązania lub istotnego renegotjowania istniejących umów lub przeniesienia zorganizowanej części przedsiębiorstwa*

Wskaźnik EBIT ustalony na potrzeby §2 pkt. 1 lit. b) Rozporządzenia TP może stanowić punkt wyjścia do określenia jaki potencjał zysku jest przenoszony. Jednak, ostatecznie podstawą do określenia, w jakim zakresie w ramach restrukturyzacji dochodzi do przeniesienia potencjału do generowania zysku, powinna być analiza określona w §17 pkt. 1 lit. a) obejmująca prawidłową identyfikację faktycznych transakcji i transferów, składających się na restrukturyzację. Potencjał do generowania zysków jest determinowany przez zdolność przenoszonej funkcji czy aktywa do generowania przyszłych zysków w podmiocie jaki je przejmuje w wyniku restrukturyzacji. Nie wszystkie funkcje, ryzyka i aktywa mają potencjał do generowania zysków. Taki potencjał mogą posiadać np. wartości niematerialne i prawne (również takie, które nie są prawnie chronione), ekonomiczne prawa do wartości niematerialnych, kontrakty czy kontakty biznesowe, zorganizowane funkcjonalnie i operacyjnie zespoły gotowe do realizacji komercyjnych funkcji (funkcjonujący, ekonomicznie zintegrowany business unit tzw. *ongoing concern*), wiedza i doświadczenie kluczowych pracowników. W sytuacji kiedy w ramach restrukturyzacji zostanie zidentyfikowane przeniesienie potencjału do generowania zysków, będzie on możliwy do skwantyfikowania poprzez odpowiednie prognozy finansowe. Przy kwantyfikowaniu potencjału do generowania zysków, należy ustalić czy historyczne wyniki finansowe są dobrym wskaźnikiem dla określenia potencjału przyszłych zysków oraz jaki okres będzie reprezentatywny przy badaniu tego potencjału. W tym obszarze należy uwzględnić czy nastąpiły lub nastąpią w przyszłości zmiany w otoczeniu i zmiany biznesowe, które uzasadniają odpowiednie korekty historycznych wyników w celu prawidłowego ustalenia potencjału przyszłych zysków (pkt. 9.46 Wytycznych OECD). Prognozy finansowe kwantyfikujące potencjał do generowania zysków muszą spełniać warunki określone przez zasadę *arm's length*, tj. wszystkie założenia i parametry prognoz finansowych powinny być przygotowane zgodnie z tą zasadą. Przykładowo, potencjał do generowania zysków może się różnić pomiędzy podmiotami przenoszącym i przyjmującym, co może być odzwierciedlone w stopie zwrotu wykorzystywanej w wycenie przedmiotu podlegającego przenoszeniu.

3.2.9. Określenie, czy za restrukturyzację wynagrodzenie jest należne

- 4) *określenie, czy należne jest wynagrodzenie z tytułu restrukturyzacji, uwzględniające wartość przeniesionego potencjału do generowania zysku*

Każdy przypadek restrukturyzacji należy badać oddzielnie z uwzględnieniem jego specyfiki

- 5) *jeśli wynagrodzenie jest należne, określenie czy jego wysokość jest zasadna, w szczególności przy uwzględnieniu:*
- a) *przychodów i zysków jakie mogły być oczekiwane przez podmiot przenoszący, jeśli do restrukturyzacji by nie doszło,*

W tym zakresie zasadne jest wykorzystanie analizy przychodów i zysków określonych na potrzeby § 2 pkt 1 lit. b) Rozporządzenia TP, tj. na potrzeby kalkulacji zmiany EBIT.

- b) *obowiązku wypłaty odszkodowania wynikającego z innych przepisów prawa, przy czym takie odszkodowanie podlega ocenie w świetle tego czy w danych okolicznościach podmioty niepowiązane zgodziłyby się na takie*

Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące interpretacji i zakresu stosowania przepisów Rozdziału 4 Rozporządzenia (Restrukturyzacja)

odszkodowanie i czy odszkodowanie przewidziane w innych przepisach prawa nie jest za wysokie albo za niskie w stosunku do odszkodowania, na które zgodziłyby się w danych okolicznościach podmioty niepowiązane,

W sytuacjach nieuregulowanych w kontraktach, kwestie odszkodowania mogą być regulowane przez zasady ogólne np. przepisy Kodeksu Cywilnego lub inne szczegółowe przepisy prawa. Ponadto, konieczność i wysokość wypłaty odszkodowania może wynikać z przepisów prawa kraju rezydencji podmiotu powiązanego, na rzecz którego jest wypłacane odszkodowanie.

- c) *relacji między wynagrodzeniem z tytułu restrukturyzacji a oczekiwanymi przez podmiot przenoszący przychodami z transakcji z podmiotem przejmującym.*

W sytuacji gdyby np. podatnik pozostawał w bieżących relacjach biznesowych z powiązaną spółką, która przejęła od podatnika w ramach restrukturyzacji funkcje, ryzyka czy aktywa i przez to obie strony będą miały możliwości osiągnięcia z tych relacji ekonomicznych i komercyjnych korzyści, może to uzasadniać np. rezygnację z jednorazowej płatności z góry wynagrodzenia z tytułu restrukturyzacji. Taka relacja może też wpływać na to, że poziom marż i cen w ich wzajemnych transakcjach po restrukturyzacji może być inny w stosunku do tych jakie ustaliłyby gdyby restrukturyzacji nie było (Wytyczne OECD 9.116). Dlatego konieczne jest klarowne określenie tych zależności pomiędzy restrukturyzacją a warunkami transakcji po restrukturyzacji. Podatnicy mają swobodę wyboru czy dokonają wypłaty wynagrodzenia z tytułu restrukturyzacji jednorazowo z góry czy też rozliczą je w czasie, przy czym powinno być to zgodne z zasadą arm's length. Ewentualne odroczenie płatności w czasie może wymagać odpowiedniego uwzględnienia / korekty w wynagrodzeniu z tytułu restrukturyzacji uwzględniający aspekt finansowania. Należy jednak wykazać wpływ takich uzgodnień i relacje między wysokością wynagrodzenia restrukturyzacyjnego a warunkami współpracy po restrukturyzacji, jeśli takie relacje wystąpią.

3.2.10. Metoda kalkulacji wynagrodzenia za restrukturyzację

§ 18. Jeżeli do określenia wynagrodzenia z tytułu restrukturyzacji została wybrana metoda oparta o wycenę przyszłych oczekiwanych korzyści ekonomicznych, to wycenie podlegają łącznie przenoszone funkcje, aktywa, kategorie ryzyka, w tym korzyści, efekty synergii oraz szanse.

W celu ustalenia wynagrodzenia z tytułu restrukturyzacji możliwe jest zastosowanie wszystkich metod wymienionych w art. 11d ust. 1 UPDOP oraz innej metody, w tym techniki wyceny zgodnie z art. 11d ust. 2 UPDOP.

W praktyce, w odniesieniu do restrukturyzacji i w zależności od konkretnej sytuacji biznesowej należy rozważać możliwości zastosowania metod podatkowych takich jak porównywalnej ceny niekontrolowanej, koszt plus, marży transakcyjnej netto, metody podziału zysków (podstawowe metody cen transferowych) samodzielnie lub w powiązaniu z technikami wyceny. Powiązania między podstawowymi metodami cen transferowych, a technikami wyceny jest – w przypadku dokonywania wyceny wynagrodzenia z tytułu restrukturyzacji – dość duże. Przy stosowaniu technik wyceny w powiązaniu z podstawowymi metodami cen transferowych lub samodzielnie należy stosować wszystkie reguły określone przez przepisy o cenach transferowych. Konieczne jest zatem zachowanie przewagi zasady arm's length nad – dominującą przy technikach wyceny stosowanych na wolnym rynku – regułą fair market value.

Na przydatność technik wyceny wskazuje punkt 9.69 Wytycznych. Istnieją następujące grupy technik wyceny:

- Metody oparte na kosztach (lub metody oparte na zasobach) – określa wartość składnika aktywów poprzez odniesienie do kosztu odtworzenia lub wytworzenia równoważnego składnika aktywów.

Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące interpretacji i zakresu stosowania przepisów Rozdziału 4 Rozporządzenia (Restrukturyzacja)

- Metody rynkowe – mierzy wartość w odniesieniu do transakcji na podobnych aktywach w podobnym czasie i miejscu. Ta metoda jest często stosowana jako podejście wtórne w przypadku prawie wszystkich transakcji niematerialnych.
- Metody oparte na dochodach – mierzy wartość wartości niematerialnych na podstawie przyszłych korzyści ekonomicznych. Bezpośrednie zastosowanie metody opartej na dochodach wyznacza spodziewane przyszłe zyski.

Przy stosowaniu technik wyceny kluczowe jest zapewnienie zgodności wszelkich prognoz, parametrów wyceny oraz założeń krytycznych z zasadą arm's length. W konsekwencji, wszelkie reguły zasady niezależności określone w UPDOP i Rozporządzeniu TP mają zastosowanie i powinny zostać uwzględnione przy stosowaniu technik wyceny, w tym przy metodzie opartej o wycenę oczekiwanych korzyści ekonomicznych. Należy wskazać, że nie istnieje jeden powszechnie uznawany standard wyceny. Różne techniki wyceny stosuje się w zależności od faktów i okoliczności danej transakcji. Istnieją jednak ogólne wskazówki i wytyczne, które można przyjąć jako tzw. dobre praktyki. W szczególności warto odwołać się do dwóch publikacji:

- Illustrative Example of Intangible Asset Valuation Shockwave Corporation Working Party No. 6's Special Session on the Transfer Pricing Aspects of Intangibles (CBV Institute, 2011),
- Powszechne Krajowe Zasady Wyceny (PKZW). Krajowy standard wyceny specjalistyczny KSWs. Ogólne zasady wyceny przedsiębiorstw (Polska Federacja Stowarzyszeń Rzeczoznawców Majątkowych, 2018)

Tabela Metody ustalania wynagrodzenia z tytułu restrukturyzacji

	Metody porównawcze	Metody kosztowe	Metody dochodowe
Podstawowe metody cen transferowych	Porównywalnej ceny niekontrolowanej	Koszt plus / marży transakcyjnej netto	Profit split / marży transakcyjnej netto
Techniki wyceny	Metody rynkowe: np. ceny nabycia	Metoda odtworzeniowa	DCF / relief from royalty / residual profit
Zastosowanie	Np. wycena WNiP w oparciu o dane transakcyjne	Wycena rutynowych funkcji / aktywów	Wycena nierutynowych funkcji / aktywów
Warunki zastosowania	Zgodność z art. 11c UPDOP i Rozporządzeniem TP, w szczególności w zakresie wymogów dotyczących porównywalności danych / benchmarków		

4. DOKUMENTOWANIE RESTRUKTURYZACJI I INNE ASPEKTY

Analiza i dokumentowanie restrukturyzacji służą zaadresowaniu zasady arm's length wyrażonej w art. 11c UPDOP. Dokumentowanie restrukturyzacji powinno się zatem odbywać już w momencie podejmowania decyzji o restrukturyzacji jak i momencie jej przeprowadzania. Udokumentowanie procesu restrukturyzacji powinno adresować wszystkie punkty (elementy) wskazane w rozdziale 4 Rozporządzenia TP.

Zgodnie z art. 11k UPDOP „Podmioty powiązane są zobowiązane do przygotowania dokumentacji podatkowej za rok obrotowy w celu wykazania, że ceny transferowe zostały ustalone na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.”

Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące interpretacji i zakresu stosowania przepisów Rozdziału 4 Rozporządzenia (Restrukturyzacja)

Zgodnie z przepisem Rozporządzenia TPD §2 pkt 1 lit. b tiret 5 wymagane jest ujęcie w dokumentacji podatkowej „informacji o istotnych ekonomicznie funkcjach, aktywach lub ryzykach mających wpływ na podmiot powiązany, które zostały przeniesione w roku obrotowym i roku poprzedzającym rok obrotowy, jeżeli takie przeniesienie nastąpiło”. W ramach prac nad niniejszym dokumentem nie uzyskano konsensusu na temat tego, czy w dokumentacji podatkowej w punkcie odnoszącym się do przeniesienia istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów i ryzyka należy przedstawić restrukturyzację w rozumieniu §2 pkt 1 Rozporządzenia TP. W konsekwencji, na moment sporządzenia tego dokumentu takiego związku nie należy się doszukiwać.

Restrukturyzacje nie spełniające definicji z §2 pkt 1 Rozporządzenia TP, ale których wartość przekracza w roku obrotowym progi dokumentacyjne określone w art. 11k pkt 2 UPDOP, powinny być ujęte w dokumentacji podatkowej.

Dokumentacja podatkowa restrukturyzacji (zarówno tych spełniających definicję z Rozporządzenia TP jak i tych, które nie spełniają definicji restrukturyzacji, ale przekraczają progi wartościowe określone w art. 11k pkt 2 UPDOP) powinny być udokumentowane wg. wymogów wskazanych w §2 Rozporządzenia TPD. W przypadku restrukturyzacji spełniających definicję z Rozporządzenia TP do przygotowania lokalnej dokumentacji cen transferowych można wykorzystać dokumentację restrukturyzacji i jej elementy przygotowane w oparciu o rozdział 4 Rozporządzenia TP. Elementy te można wykorzystać przygotowując te elementy dokumentacji lokalnej o których mowa w §2 pkt 2)a) – 2)e) oraz pkt 3) Rozporządzenia TPD.

5. POMOCNE PUBLIKACJE

- 1) A. Glaize, R. Hafkenscheid, J.-Ch. Ku, R. Lopez de Haro, S. Mahalingham, J. S. (2001). Risk Simulation. A practical method for the arm's length reallocation of risks in business restructurings. *Transfer Pricing International Journal*, 6.
- 2) Bakker, A. (Ed.). (2009). *Transfer Pricing and Business Restructurings. Streamlining all the way*. Amsterdam: IBFD.
- 3) Bodie, Z., Kane, A., & Marcus, A. J. (2003). *Essentials of Investments*. The McGraw-Hill Companies. <https://doi.org/10.1360/zd-2013-43-6-1064>
- 4) CBV Institute. (2011). Illustrative Example of Intangible Asset Valuation Shockwave Corporation Working Party No. 6's Special Session on the Transfer Pricing Aspects of Intangibles. In Working Party No. 6's Special Session on the Transfer Pricing Aspects of Intangibles. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/47426115.pdf>
- 5) Huijbregtse, A. S., Fone, D., Schmid, C., Okten, R., Peeters, M., Huijbregtse, E. S., & Carey, S. (2010). *Business Restructuring and Valuation*.
- 6) Polska Federacja Stowarzyszeń Rzecznawców Majątkowych. (2018). *Powszechne Krajowe Zasady Wyceny (PKZW). Krajowy standard wyceny specjalistyczny KSW. Ogólne zasady wyceny przedsiębiorstw*. Retrieved from <http://wycena.net.pl/standardy/KSW-Ogolne.zasady.wyceny.przedsiębiorstw.pdf>
- 7) Stefański, A., & Węgrzyńska, M. (2013). EBIT i EBITDA jako miary efektywności działalności gospodarczej | Temat numeru | Finanse + Controlling. *Finanse i Controlling*, 27. Retrieved from <https://www.finanseicontrolling.pl/temat-numeru/ebit-i-ebitda-jako-miary-efektywnosci-dzialalnosci-gospodarczej>
- 8) dr Jarosław F. Mika, Beata Rawa (2019), *Restrukturyzacja przedsiębiorstwa (ceny transferowe, przekształcenia)*
- 9) EUJTPF (2017). Report on the use of economic valuation techniques in transfer pricing. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2017_10_16_jtpf_003_2017_en_final_en.pdf

- 10) UN (2016). Study on the application of economic valuation techniques for determining transfer prices of cross border transactions between members of multinational enterprise groups in the EU. <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/e7dbd290-c682-11e6-a6db-01aa75ed71a1>
- 11) Ministerstwo Finansów (2014). Restrukturyzacja działalności pomiędzy podmiotami powiązаными. <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/wyjasnienia/restrukturyzacja-dzialalnosci-pomiedzy-podmiotami-powiazanymi/>

© Forum Cen Transferowych, marzec 2020

INFORMACJA: Rekomendacje zostały wypracowane przez Forum Cen Transferowych (FCT) stanowiące zespół opiniodawczo-doradczy przy Ministrze Finansów. Niniejszy dokument podlegający zatwierdzeniu przez FCT został przygotowany przez Grupę Roboczą nr 4 powołaną przez FCT, w skład której wchodzi następujące osoby: Aneta Błażejewska-Gaczyńska (przewodnicząca), Marek Gwóźdź, Joanna Jabłońska, Radosław Piekarczyk, Katarzyna Polańska, Aleksandra Sulik-Górecka, Krystyna Szydłowska, Anna Wcisło, Katarzyna Zakrzewska przy współpracy z obserwatorami ze strony MF i KAS.