

Joanna Rzempala, Artur Rzempala

Ceny transferowe dotyczące wartości niematerialnych i prawnych jako element zarządzania finansami grup kapitałowych

Ekonomiczne Problemy Usług nr 43, 303-308

2009

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

*JOANNA RZEMPAŁA**

*ARTUR RZEMPAŁA***

**CENY TRANSFEROWE
DOTYCZĄCE WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH I PRAWNYCH
JAKO ELEMENT ZARZĄDZANIA FINANSAMI
GRUP KAPITAŁOWYCH**

Problematyka cen transferowych jest obecnie jednym z najważniejszych zagadnień w zakresie funkcjonowania grup kapitałowych. Szacuje się, że ponad połowa obrotów handlowych na świecie odbywa się w ramach transakcji wewnątrzgrupowych. Ceny transferowe związane są z wieloma aspektami działalności firmy, obejmującymi m.in. transakcje dotyczące wartości niematerialnych i prawnych.

Z dniem 1 stycznia 2001 r. wszedł w życie obowiązek sporządzania dokumentacji transakcji zawieranych przez podmioty powiązane. Obowiązek sporządzenia i przedstawienia stosownej dokumentacji obejmuje transakcje między podmiotami powiązаныmi, w których łączna kwota (lub równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych świadczeń przekracza równowartość¹:

* Joanna Rzempała – Katedra Efektywności Innowacji, Wydział Zarządzania i Ekonomiki Usług, Uniwersytet Szczeciński.

** Artur Rzempała – Zakład Organizacji i Zarządzania, Wydział Inżynieryjno-Ekonomiczny, Akademia Morska w Szczecinie.

¹ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.).

- 100 000 euro – jeżeli wartość transakcji nie przekracza 20% kapitału zakładowego, albo
- **30 000 euro – w przypadku świadczenia usług, sprzedaży lub udostępnienia wartości niematerialnych i prawnych**, albo
- 50 000 euro – w pozostałych przypadkach.

Praktyka gospodarcza wskazuje na stale rosnące zainteresowanie kadry kierowniczej problematyką cen transferowych.

Z badań przeprowadzonych w 2004 r. przez firmę Ernst & Young, wynika, iż w odniesieniu zarówno do firm międzynarodowych, jak i krajowych, w ostatnich latach istotnie zwiększyła się świadomość kierownictwa tych organizacji w zakresie ryzyka podatkowego związanego z transakcjami pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

Z tabeli 1 wynika, iż transakcje dotyczące wartości niematerialnych i prawnych są jednym z obszarów działalności firmy, uznanych za stanowiące ryzyko.

Tabela 1

Transakcje uznane za stanowiące ryzyko
(w %)

Obszary transakcji	Z perspektywy światowej	Z perspektywy lokalnej
Usługi zarządcze	50	35
Sprzedaż produktów gotowych	47	32
Usługi techniczne	35	27
Wartości niematerialne i prawne	40	28
Finansowanie w ramach grupy kapitałowej	36	28
Sprzedaż materiałów	29	22
Marża na sprzedaży towarów	30	21
Umowy na podział kosztów badań i rozwoju	27	19

Źródło: *Ceny transferowe w Polsce*, raport z badania Ernst & Young w 2004 r.

Mając to na względzie, dokumentowanie transakcji dotyczących świadczeń o charakterze niematerialnym nabiera szczególnego znaczenia.

Na podstawie art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązаныmi są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej takich transakcji, obejmującej²:

- określenie funkcji, jakie spełniać będą podmioty uczestniczące w transakcji (uwzględniając użyte aktywa i podejmowane ryzyko),

² Tamże.

- określenie wszystkich przewidywanych kosztów związanych z transakcją oraz formę i termin zapłaty,
- metodę i sposób kalkulacji zysków oraz określenie ceny przedmiotu transakcji,
- określenie strategii gospodarczej oraz innych działań w jej ramach – w przypadku, gdy na wartość transakcji miała wpływ strategia przyjęta przez podmiot,
- wskazanie innych czynników – w przypadku, gdy w celu określenia wartości przedmiotu transakcji przez podmioty uczestniczące w transakcji uwzględnione zostały te inne czynniki.

W przypadku transakcji dotyczących wartości niematerialnych i prawnych dodatkowym elementem wymaganym w dokumentacji jest precyzyjne określenie oczekiwanych korzyści związanych z realizacją danej transakcji, najlepiej z podaniem ich wartości odzwierciedlającej się we wzroście przychodów lub zmniejszeniu kosztów.

Wbrew powszechnemu przekonaniu, krąg podmiotów, na których ciąży obowiązek posiadania dokumentacji podatkowej, jest stosunkowo szeroki. Do sporządzania dokumentacji cen transferowych zobowiązane są także podmioty, które zawierają transakcje z podmiotami niekoniecznie powiązanymi, ale w związku z transakcjami, w których zapłata należności z nich wynikających dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

Zakres pojęcia wartości niematerialnych i prawnych wskazuje na szerokie zastosowanie cen transferowych w transakcjach realizowanych w ramach grup kapitałowych. Polskie przepisy podatkowe wprowadzające przedmiotowy obowiązek dokumentacyjny używają pojęcia „wartości niematerialne i prawne”. Przepisy te nie zawierają jednak definicji dóbr niematerialnych³.

Według wytycznych OECD handlowe dobra niematerialne można podzielić na dwie grupy⁴:

- 1) dobra niematerialne wytwórcze, czyli dobra powstałe w wyniku i związane z działalnością produkcyjną, wytwórczą. Grupa ta obejmuje: patenty, projekty wynalazcze, *know-how*, które wykorzystywane są przy produkcji dóbr lub

³ E. Malec, D. Roszkowski, *Ceny transferowe. Jak prawidłowo dokumentować transakcje, by zminimalizować ryzyko podatkowe*, ODIDK, Gdańsk 2006, s. 127.

⁴ J. Wyciśłok, *Ceny transferowe. Przedsiębiorstwa powiązane, przrzucanie dochodów*, C.H. Beck, Warszawa 2006, s. 175.

świadczeniu usług, a także tego rodzaju wartości niematerialne, które same w sobie mogą stanowić towar handlowy (np. oprogramowanie komputerowe);

- 2) dobra niematerialne będące przedmiotem działalności marketingowej. Grupa ta obejmuje: znaki fabryczne lub handlowe i nazwy handlowe, które pomagają w zdobywaniu klientów, tworzeniu sieci dystrybucji i składowania, w ustalaniu jednolitych nazw, symboli lub znaków graficznych, które odgrywają silną rolę promocyjną dla danego produktu.

Podatnik, który ma wątpliwości, czy ciąży na nim obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych, powinien przeprowadzić dwuetapową analizę. W pierwszej kolejności, już na samym początku, powinien ustalić, czy jego kontrahentami są podmioty z nim powiązane oraz takie transakcje, w wyniku których dokonuje zapłaty należności bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

Przepisy nie zawierają szczególnych wytycznych dotyczących stopnia szczegółowości informacji, które mają być zawarte w dokumentacji, oraz formy ich prezentacji. Wskazując jedynie jej konieczne elementy. Niemniej jednak kilkuletni okres obowiązywania tych przepisów oraz doświadczenia i rekomendacje udzielane przez zewnętrzne, zwłaszcza międzynarodowe firmy doradcze, wykształciły pewną praktykę w tym zakresie.

Jednym z kluczowych elementów dokumentacji jest tzw. analiza funkcjonalna. Oznacza ona określenie funkcji, jakie spełniać będą podmioty uczestniczące w danej transakcji, a także określenie ponoszonego ryzyka oraz zaangażowanych składników majątkowych niezbędnych do realizowanej transakcji. Obejmuje ona obie strony uczestniczące w transakcji. Analiza funkcjonalna sprowadza się do identyfikacji wszystkich ekonomicznie istotnych działań gospodarczych, mających związek z daną transakcją, w celu określenia, w jaki sposób funkcje są rozdzielone pomiędzy strony transakcji. Pełnienie określonych funkcji przez stronę transakcji pociąga za sobą konieczność finansowania odpowiednich aktywów, których zaangażowanie jest niezbędne do realizacji transakcji. Nierozłącznym elementem zaangażowania aktywów jest ponoszone ryzyko. Poszczególne rodzaje ryzyka mogą mieć różne znaczenie i wagę w zależności od tego, na jakim rynku dokonywana jest transakcja, a także w zależności od natury i warunków transakcji.

Poniżej przedstawione zostały hipotetyczne przykłady funkcji, składników majątku, a także ryzyk spotykanych w transakcjach występujących na rynku, dotyczących wartości niematerialnych i prawnych.

Tabela 2

Przykład zaangażowania funkcji, składników majątku, ryzyk związanych z transakcjami dotyczącymi wartości niematerialnych i prawnych

Katalog funkcji	Katalog aktywów	Katalog ryzyk
świadczenie usług niematerialnych, korzystanie z efektów usług oraz ich implementacja	patenty, znaki fabryczne, nazwy handlowe, wzory użytkowe i przemysłowe	ryzyko walutowe, ryzyko niewypłacalności lub opóźnienia płatności, ryzyko odpowiedzialności wobec osób trzecich

Źródło: opracowanie własne.

Zastosowanie cen transferowych dotyczących wartości niematerialnych i prawnych oraz opisującej je dokumentacji podatkowej staje się zatem jednym z istotnych elementów zarządzania finansami grup kapitałowych, wykorzystywanym w polityce optymalizacji podatkowej. Warto pamiętać, że w jeśli fiskus zakwestionuje przyjęte przez podatnika warunki rozliczeń, to nieprzedłożenie dokumentacji podatkowej w terminie siedmiu dni od dnia jej zażądania przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej skutkuje nałożeniem przez organ podatkowy 50% sankcji z tytułu doszacowania dochodu.

Streszczenie

W artykule przedstawiona została problematyka cen transferowych związanych z transakcjami dotyczącymi wartości niematerialnych i prawnych jako jedno z istotnych zagadnień zarządzania finansami grup kapitałowych. Omówiono podstawy prawne regulujące zagadnienia cen transferowych, a także dokumentacji je opisującej.

Wymóg posiadania dokumentacji podatkowej uzależniony jest od przedmiotu i wartości transakcji realizowanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Określone zostały też niezbędne elementy, jakie dokumentacja podatkowa powinna zawierać. Praktyka gospodarcza wskazuje na stale rosnącą świadomość kadry kierowniczej w zakresie problematyki cen transferowych, w tym w szczególności związanych z transakcjami dotyczącymi wartości niematerialnych i prawnych.

Summary

**TRANSFER PRICING
OF INTANGIBLE AND LEGAL ASSETS
AS A FEATURE OF FINANCIAL MANAGEMENT IN CAPITAL GROUPS**

The article discusses the issue of transfer pricing in transactions involving intangible and legal assets as one of the main problems of financial management in capital groups, and reviews transfer pricing legislation along with the relevant documentation.

The requirement to possess tax documentation is dependent on the subject and value of the transactions completed between the affiliated entities, with the contents of the tax documentation itself strictly defined. Economic practice indicates a steady increase in awareness among management of transfer pricing issues, in particular those concerning transactions involving intangible and legal assets.