



FCT
FORUM CEN TRANSFEROWYCH

Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące opisu metody podziału zysku (MPZ)

Opracowała: Grupa Robocza nr 3

INFORMACJE/ZASTRZEŻENIA:

WERSJA DO PUBLIKACJI, zatwierdzona podczas XII Forum Cen Transferowych 24 czerwca 2021 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, 24 czerwca 2021 r.

Spis treści

Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące opisu metody podziału zysku (MPZ)	1
I. Uwagi wstępne i zastrzeżenia	2
II. Podstawy prawne	2
III. Definicja i zastosowanie MPZ	4
IV. Wskazówki dla zastosowania MPZ	10
A. Przychody i koszty	10
B. Wybór poziomu/miary zysku	11
C. Podział zysku rzeczywistego vs oczekiwanego	12
D. Czynniki uwzględniane przy ustalaniu proporcji podziału zysku	13
V. Przykładowe transakcje	15
VI. Mocne strony MPZ	15
VII. Słabe strony MPZ	15
VIII. Przykładowe trudności w stosowaniu MPZ	16
IX. Przykładowe błędy w stosowaniu MPZ	16
X. Porównanie z innymi metodami	17
XI. Przykłady zastosowania MPZ z Wytocznych MPZ	18
XII. Przykład zastosowania modelu RACI	25
XIII. Dodatkowe materiały źródłowe	27

I. Uwagi wstępne i zastrzeżenia

Niniejszy dokument został opracowany dla stanu prawnego obowiązującego od 1 stycznia 2019 r.

Poniżej zaprezentowany został opis metody podziału zysku jako metody weryfikacji cen transferowych.

II. Podstawy prawne

1. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z 15 lutego 1992 roku – w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2019 r.: znajdująca zastosowanie do dochodów z transakcji uzyskanych po 1 stycznia 2019 r. (dalej: **Ustawa CIT 2019**)
Art. 11d ust. 1
2. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21.12.2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. 2018 poz. 2491): przepisy obowiązujące od 1 stycznia 2019 r. (dalej: **Rozporządzenie TP 2019**)
§ 3 ust. 1., § 5 ust. 1-2, §13 ust. 1-3
3. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21.12.2018 r. w sprawie informacji o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (dalej: **Rozporządzenie TPR**) Załącznik do Rozporządzenia TPR pod tytułem „Objaśnienia co do sposobu sporządzania informacji o cenach transferowych” (dalej: **Załącznik do Rozporządzenia TPR**)
pkt 5.2.2 Załącznika do Rozporządzenia TPR
4. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (wersja 2017 r., dalej: **Wytoczne OECD 2017**)

Rozdział II, Sekcja C (ust. 2.114 – 2.151), Rozdział (ust. 4.137), 6.57, 6.102, 6.145, 6.148-6.152, 6.209-6.212, 6.131, Załącznik II i Załącznik III do Rozdziału II

5. Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method (wersja z czerwca 2018 r., dalej: **Wytyczne MPZ**),
6. Joint Transfer Pricing Forum. The application of the profit split method within EU (wersja z marca 2019r., dalej: **JTPF raport MPZ 2019**).

W pierwszej kolejności należy stosować przepisy Ustawy CIT 2019 oraz Rozporządzenia TP. Wytyczne OECD i raporty OECD stanowią natomiast "zbiór dobrych praktyk" oraz punkt odniesienia służący do wyboru właściwego kierunku interpretacyjnego przepisów regulujących materię cen transferowych.

Równolegle istotnym punktem odniesienia są Objasnienia co do sposobu sporządzenia informacji o cenach transferowych stanowiących Załącznik do Rozporządzenia TPR.

III. Definicja i zastosowanie MPZ

MPZ w Rozporządzeniu TP 2019

Zgodnie z § 13 ust. 1 – 3 Rozporządzenia TP 2019:

„§ 13. 1. Metoda podziału zysku polega na określeniu łącznego zysku, jaki w związku z daną transakcją kontrolowaną osiągnęły podmioty powiązane, oraz podziału tego zysku między te podmioty w takiej proporcji, w jakiej dokonałyby tego podziału podmioty niepowiązane, w szczególności uwzględniając pełnione przez strony transakcji kontrolowanej funkcje, angażowane aktywa i ponoszone ryzyka.

2. Podziału zysku, o którym mowa w ust. 1, dokonuje się poprzez określenie przychodów uzyskanych przez każdy z podmiotów powiązanych oraz poniesionych kosztów związanych z daną transakcją kontrolowaną. W przypadku gdy tak określone koszty przekraczają związaną z nimi sumę przychodów, podziałowi podlega strata.

3. Podziału zysku, o którym mowa w ust. 1, dokonuje się za pomocą:

1) analizy rezydualnej albo

2) analizy udziału.”

MPZ w Wytycznych OECD 2017 i Wytycznych MPZ

W słowniku Wytycznych OECD 2017 jest zamieszczony następujący opis MPZ:

“A transactional profit method that identifies the combined profit to be split for the associated enterprises from a controlled transaction (or controlled transactions that it is appropriate to aggregate under the principles of Chapter III) and then splits those profits between the associated enterprises based upon an economically valid basis that approximates the division of profits that would have been anticipated and reflected in an agreement made at arm’s length.”

Tłumaczenie własne Grupa Robocza nr 3:

Metoda zysku transakcyjnego, która określa łączny zysk do podziału pomiędzy przedsiębiorstwa powiązane powstający w wyniku transakcji kontrolowanej (lub kilku transakcji kontrolowanych, w przypadku których właściwa jest agregacja zgodnie z zasadami rozdziału III), a następnie dzieli te zyski pomiędzy przedsiębiorstwa powiązane w oparciu o ekonomicznie uzasadnioną podstawę, która zbliżona jest do podziału zysków, który byłby przewidziany i odzwierciedlony w umowie zawartej na warunkach rynkowych.

W Wytycznych MPZ jest zamieszczony następujący opis MPZ:

“A transactional profit split method that identifies the relevant profits to be split for the associated enterprises from a controlled transaction (or controlled transactions that it is appropriate to aggregate under the principles of Chapter III) and then splits those profits between the associated enterprises on an economically valid basis that approximates the division of profits that would have been agreed at arm’s length.”

Tłumaczenie własne Grupa Robocza nr 3:

Metoda podziału zysku transakcyjnego, która określa właściwy zysk do podziału pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanymi powstający w wyniku transakcji kontrolowanej (lub kilku transakcji kontrolowanych, w przypadku których właściwa jest agregacja zgodnie z zasadami rozdziału III), a następnie dzieli te zyski pomiędzy przedsiębiorstwa powiązane w oparciu o ekonomicznie uzasadnioną podstawę, która jest zbliżona do podziału zysków, jaki zostałby uzgodniony na warunkach rynkowych.”

MPZ – istota

MPZ polega na określeniu łącznego zysku (tj. różnicy pomiędzy łącznymi przychodami i łącznymi kosztami) lub łącznej straty (jeśli koszty związane z transakcją przekraczają związaną z nimi sumę przychodów) wypracowanego przez podmioty powiązane w ramach transakcji kontrolowanej oraz zastosowaniu podziału tego zysku / straty w takiej proporcji w jakiej dokonałyby tego podziału podmioty niezależne, uwzględniając przy tym pełnione funkcje, ponoszone ryzyka i angażowane aktywa.

MPZ może mieć zastosowanie w odniesieniu do transakcji kontrolowanej lub kilku wzajemnie ze sobą skorelowanych transakcji kontrolowanych.

Dokładne określenie faktycznej transakcji (z ang. *accurate delineation of the actual transaction*) będzie istotne dla uznania czy MPZ będzie mieć w praktyce zastosowanie. Analiza powinna wziąć pod uwagę komercyjne i finansowe relacje pomiędzy podmiotami powiązanymi z uwzględnieniem analizy zaangażowania poszczególnych stron transakcji. Oznacza to, że dokładne określenie faktycznej transakcji wymaga dwustronnej analizy (lub wielostronnej analizy kontrybucji więcej niż dwóch stron, jeśli jest to niezbędne) bez względu na to która metoda ostatecznie zostanie uznana za najbardziej odpowiednią.

Istnienie **unikalnych i wartościowych wkładów** (z ang. *unique and valuable contributions*), które są wnoszone przez każdą ze stron transakcji kontrolowanej może przypuszczalnie wskazywać, że MPZ będzie odpowiednią metodą. Kontekst transakcji uwzględniający branżę, w której transakcja występuje oraz czynniki mające wpływ na wynik działalności w tej branży mogą mieć szczególne znaczenie dla oceny kontrybucji/wkładów poszczególnych stron oraz oceny czy takie wkłady są unikalne i wartościowe.

W zależności od faktów i okoliczności danego przypadku inne czynniki wskazujące, że MPZ może być najbardziej odpowiednią metodą to **wysoki stopień zintegrowania** działalności operacyjnej z którą transakcje kontrolowane są związane i/lub **dzielenie ekonomicznie istotnych ryzyk** przez strony transakcji.

Z drugiej strony, w przypadku gdy jedna strona transakcji wykonuje jedynie proste funkcje, nie ponosi ekonomicznie istotnego ryzyka i nie wnosi unikalnych i wartościowych wkładów wówczas MPZ zazwyczaj nie będzie najbardziej odpowiednią metodą.

Brak porównywalnych, niekontrolowanych transakcji nie może sam w sobie prowadzić do konkluzji, że MPZ jest najbardziej odpowiednią metodą. W zależności od okoliczności danej sprawy, odpowiednia metoda wykorzystująca dane z transakcji niekontrolowanych, które są wystarczająco porównywalne, ale nieidentyczne do transakcji kontrolowanej będzie prawdopodobnie bardziej wiarygodna niż niewłaściwe zastosowanie MPZ.

Praktyka branżowa może być również istotna. Przykładowo w przypadku, gdy dostępne informacje wskazują, że podmioty niezależne powszechnie stosują podział zysku w podobnych sytuacjach wówczas należy zastanowić się czy MPZ jest najbardziej odpowiednią metodą. Taka praktyka rynkowa może być wskazówką, że strony transakcji wnoszą unikalne i wartościowe wkłady i/lub strony są wysoce współzależne od siebie. Z drugiej strony, przy wyborze najbardziej odpowiedniej metody należy uwzględnić fakt, że niezależne podmioty zaangażowane w podobne transakcje stosują inne metody niż MPZ.

MPZ może mieć zastosowanie gdy nie występują dane porównawcze (aczkolwiek sam brak porównywalnych transakcji jest niewystarczający, aby uzasadnić zastosowanie MPZ). Jednocześnie informacje o transakcjach między niezależnymi stronami mogą być nadal istotne dla zastosowania MPZ. Przykładowo takie informacje mogą być pomocne dla celów ustalenia podziału zysku lub w przypadku, gdy zastosowanie ma analiza rezydualna.

Unikalne i wartościowe wkłady¹

Wkłady (np. funkcje wykonywane lub aktywa angażowane) są unikalne i wartościowe gdy:

- są nieporównywalne do wkładów wnoszonych przez niepowiązane podmioty w porównywalnych warunkach i
- stanowią kluczowe źródło obecnych i przyszłych korzyści ekonomicznych osiągniętych w działalności/transakcji.

Te dwa czynniki są często powiązane: rzadko można znaleźć porównywalne wkłady, ponieważ są one kluczowym źródłem korzyści ekonomicznych. Może się zdarzyć, że w takich sytuacjach druga strona lub strony nie będą w stanie kontrolować ryzyka związanego z odpowiednimi unikalnymi i wartościowymi wkładami. Może to mieć wpływ na przejęcie ryzyka przy dokładnym określeniu rzeczywistej transakcji. Na przykład, twórca i producent kluczowego komponentu produktu wraz z twórcą i producentem innego kluczowego komponentu, który wraz z pierwszym komponentem tworzy gotowy do sprzedaży produkt, mogą wnieść unikalny i wartościowy wkład w postaci funkcji oraz wartości niematerialnych i prawnych, które stanowią główne źródło korzyści ekonomicznych. W praktyce żaden z nich nie może kontrolować ryzyka rozwoju w odniesieniu do produktu jako całości, ale zamiast tego wspólnie kontrolują ryzyko rozwoju i mają udział w odpowiednich zyskach wynikających z ich wkładu.

W sytuacji, gdy każda ze stron jest prawnym właścicielem unikalnych i wartościowych wartości niematerialnych, które są istotne dla transakcji kontrolowanej konieczne będzie rozważenie czy każda ze stron ponosi również istotne ryzyka ekonomiczne związane z tymi dobrami niematerialnymi np. ryzyko rozwojowe, starzenia się, naruszenia, odpowiedzialności za produkt.

Zasady dotyczące unikalnych i wartościowych wkładów zostały przedstawione w przykładach 1 i 2 w sekcji XI niniejszego opracowania.

Wysoki stopień zintegrowania²

Chociaż większość grup przedsiębiorstw międzynarodowych jest w pewny zakresie zintegrowana, wysoki stopień zintegrowania w poszczególnych operacjach biznesowych stanowi wskazówkę za rozważeniem zastosowania MPZ.

W niektórych przypadkach strony transakcji mogą wykonywać funkcje łącznie, używać aktywów łącznie i/lub ponosić ryzyko w takim zakresie, który uniemożliwia ocenę poszczególnych wkładów w izolacji bez uwzględnienia pozostałych.

Wysoki stopień zintegrowania może przyjmować również formę wysokiego poziomu współzależności od wkładów wnoszonych przez drugą stronę w kontrolowanej transakcji.

Dzielenie istotnego ryzyka ekonomicznego³

MPZ może być najbardziej odpowiednią metodą w przypadku, gdy zgodnie z dokładnym określeniem transakcji każda strona kontrolowanej transakcji dzieli ponoszone istotne ryzyka ekonomiczne (jedno lub więcej) związane z transakcją.

MPZ może być również najbardziej odpowiednią metodą w przypadku, gdy różne istotne ekonomiczne ryzyka związane z transakcją są oddzielnie ponoszone przez strony, ale ryzyka te są ze sobą ściśle powiązane i/lub skorelowane w ten sposób, że nie można wiarygodnie wyodrębnić ryzyk ponoszonych przez każdą ze stron.

¹ Por. C.2.2.1 Wytyczne MPZ.

² Por. C.2.2.2 Wytyczne MPZ.

³ Por. C.2.2.3 Wytyczne MPZ.

Analiza istotnie ekonomicznego ryzyka powinna być przeprowadzana przez pryzmat istotności oczekiwanych lub aktualnych zysków z transakcji kontrolowanej (-nych) niż jego istotności dla podmiotów powiązanych, których operacje biznesowe mogą wykraczać poza ryzyka związane z tymi zyskami.

Stosowanie MPZ

Jak wskazano powyżej, MPZ ma na celu ustalenie szacunkowego rynkowego rezultatu dla transakcji kontrolowanych, który byłby osiągnięty przez podmioty niepowiązane zaangażowane w podobne transakcje. To może być dokonane poprzez rozważenie względnych wkładów każdej ze stron (**analiza udziału**). W sytuacji gdy MPZ jest najbardziej odpowiednią metodą, ale co najmniej jedna strona również wnosi mniej istotne wkłady, które mogą być wycenione na podstawie danych porównawczych z transakcji niekontrolowanych, wówczas dwustopniowa **analiza rezydualna** może być właściwa.

Analiza udziału:

Wytyczne MPZ wprowadzają następującą definicję analizy udziału⁴:

"An analysis used in the profit split method under which the relevant profits from controlled transactions are divided between the associated enterprises based upon the relative value of the contributions made by each of the associated enterprises participating in those transactions, supplemented where possible by external market data that indicate how independent enterprises would have divided profits in similar circumstances".

Tłumaczenie własne Grupa Robocza nr 3:

Analiza stosowana w metodzie podziału zysku, zgodnie z którą właściwe zyski osiągnięte z kontrolowanych transakcji są dzielone między przedsiębiorstwa powiązane w oparciu o względne wartości wkładów wniesionych przez każde z przedsiębiorstw powiązanych uczestniczących w tych transakcjach, uzupełniona w miarę możliwości o zewnętrzne dane rynkowe, które wskazują, w jaki sposób niezależne przedsiębiorstwa podzieliłyby zyski w podobnych okolicznościach.

W ramach analizy udziału, właściwe zyski, które są łącznymi zyskami z kontrolowanych transakcji będących przedmiotem badania, są dzielone między przedsiębiorstwa powiązane tak aby uzyskać rozsądne przybliżenie podziału, jaki niezależne przedsiębiorstwa osiągnęłyby angażując się w porównywalne transakcje. Podział ten może być poparty danymi porównawczymi, jeżeli są one dostępne. W przypadku braku danych porównawczych, podział zysku powinien być oparty na względnej wartości wkładów każdego z podmiotów powiązanych uczestniczących w kontrolowanej transakcji, określonej przy wykorzystaniu informacji wewnętrznych, jako przybliżenie podziału, jaki osiągnęłyby niezależne przedsiębiorstwa. W przypadkach, w których można zmierzyć względną wartość wkładów, oszacowanie rzeczywistej wartości rynkowej wkładów każdej ze stron może nie być konieczne⁵. W szczególności, określenie wartości wkładów może następować poprzez porównanie natury i zaangażowania każdej ze stron (świadczenie usług, nakłady na rozwój, wkład kapitałowy) i przypisanie im właściwych miar

⁴ Por. Wytyczne MPZ C.3.1.1.

⁵ Por. Wytyczne MPZ 2.150: „Under a contribution analysis, the relevant profits, which are the **total** profits from the controlled transactions under examination, are divided between the associated enterprises in order to arrive at a reasonable approximation of the division that independent enterprises would have achieved from engaging in comparable transactions. This division can be supported by comparables data where available. In the absence thereof, it should be based on the relative value of the contributions by each of the associated enterprises participating in the controlled transactions, determined using information internal to the MNE group, as a proxy for the division that independent enterprises would have achieved (see section C.5.2). In cases where the relative value of the contributions can be measured, it may not be necessary to estimate the actual market value of each party's contributions. In cases where the relative value of the contributions can be measured, it may not be necessary to estimate the actual market value of each party's contributions.”

procentowych w oparciu o odpowiednie porównanie i zewnętrzne dane rynkowe⁶. Metoda analizy udziału może zostać zilustrowana następującym uproszczonym przykładem:

Przedsiębiorstwo A, przedsiębiorstwo B i przedsiębiorstwo C, członkowie tej samej grupy MNE, ustalają, że będą wspólnie prowadzić prace rozwojowe "od podstaw" nad nowym produktem. Żaden z podmiotów nie wnosi do projektu istniejącego wkładu, takiego jak wcześniej istniejące dobra niematerialne. Każde z przedsiębiorstw będzie odpowiedzialne za opracowanie i wytworzenie jednego z trzech kluczowych komponentów produktu. MPZ okazuje się być najbardziej odpowiednią metodą określenia zysków trzech przedsiębiorstw ze sprzedaży nowego produktu. W analizie funkcjonalnej stwierdza się, że względny wkład stron może być mierzony poprzez odniesienie do względnych wydatków poniesionych przez każde przedsiębiorstwo na opracowanie komponentów, ponieważ istnieje bezpośrednia korelacja między tymi względnymi wydatkami a względną wartością wniesioną przez każde przedsiębiorstwo. W związku z tym odpowiednie zyski (straty) związane ze sprzedażą nowego produktu można podzielić w oparciu o względne koszty prac rozwojowych poniesione przez każdą ze stron.

Metoda analizy rezydualnej

Wytyczne MPZ definiują analizę rezydualną w następujący sposób:

"An analysis used in the profit split method which divides the relevant profits from the controlled transactions under examination into two categories. In the first category are profits attributable to contributions which can be reliably benchmarked: typically less complex contributions for which reliable comparables can be found. Ordinarily this initial remuneration would be determined by applying one of the traditional transaction methods or a transactional net margin method to identify the remuneration of comparable transactions between independent enterprises. Thus, it would generally not account for the return that would be generated by a second category of contributions which may be unique and valuable, and/or are attributable to a high level of integration or the shared assumption of economically significant risks. Typically, the allocation of any residual profit (or loss) remaining after allowing for the profits attributable to the first category of contributions would be based on an analysis of the relative value of the second category of contributions by the parties, supplemented where possible by external market data that indicate how independent enterprises would have divided profits in similar circumstances."

Tłumaczenie własne Grupa Robocza nr 3:

"Analiza stosowana w metodzie podziału zysku, która dzieli właściwe zyski z transakcji kontrolowanych będących przedmiotem analizy na dwie kategorie. Do pierwszej kategorii należą zyski przypisane do wkładów (kontrybucji), dla których można dokonać wiarygodnego porównania: zazwyczaj są to wkłady mniej złożone, dla których można znaleźć wiarygodne dane porównawcze. Zwykle tego wstępnego podziału zysku dokonuje się stosując jedną z tradycyjnych metod transakcyjnych lub metodę marży transakcyjnej netto w celu ustalenia wynagrodzenia z porównywalnych transakcji między niezależnymi przedsiębiorstwami. Tym samym nie uwzględnia ono zysku z drugiej kategorii wkładów, które mogą być unikalne i wartościowe i/lub wynikać z wysokiego stopnia integracji lub wspólnego ponoszenia istotnego ekonomicznego ryzyka. Zazwyczaj podział wszelkich pozostałych zysków (lub strat) pozostałych po uwzględnieniu zysków związanych z pierwszą kategorią wkładów opiera się na analizie względnej wartości drugiej kategorii wkładów wniesionych przez podmioty powiązane, uzupełnionej w miarę możliwości zewnętrznymi danymi rynkowymi, które wskazują, jak niezależne przedsiębiorstwa podzieliłyby zyski w podobnych okolicznościach."

Metoda analizy rezydualnej dzieli zagregowany zysk powstający w transakcji kontrolowanej w dwóch etapach:

⁶ Por. Wytyczne MPZ 2.151.

- W pierwszym etapie, każdemu z uczestników transakcji kontrolowanej zostaje przypisany rynkowy zysk odpowiedni do wniesionego przez niego wkładu o rutynowym (nieunikalnym) charakterze. Przypisanie zysku następuje poprzez zastosowanie jednej z tradycyjnych metod cen transferowych lub metody marży transakcyjnej netto zgodnie z zasadą ceny rynkowej (tj. w oparciu o właściwe dane porównawcze). Wynagrodzenie to nie uwzględnia unikalnych i wartościowych wkładów wniesionych przez poszczególne strony transakcji.
- W drugim etapie, pozostały zysk z transakcji kontrolowanej (po pomniejszeniu o zyski przypisane w pierwszym etapie) podlega podziałowi w oparciu o czynniki odzwierciedlające unikalne wkłady wniesione przez każdą ze stron transakcji.

Metoda analizy rezydualnej może zostać zilustrowana następującym przykładem:

Podmiot A działa jako producent o pełnych funkcjach i ryzykach w kraju A. Podmiot A oferuje swoim klientom urządzenia przemysłowe (elementy linii technologicznych) wytwarzane w technologii X. Klient Podmiotu A jest zainteresowany zakupem i wdrożeniem w swoim zakładzie produkcyjnym urządzenia opartego na technologii Y. Podmiot B (rezydent podatkowy kraju B), powiązany z podmiotem A, rozwinął produkcję urządzeń w technologii Y.

Podmiot A i B zawierają wspólne przedsięwzięcie w celu dostawy urządzenia w technologii Y do klienta. W celu optymalizacji kosztów produkcji i logistyki, urządzenie zostanie wytworzone i dostarczone do klienta przez Podmiot A. Podmiot B udzieli wsparcia technicznego w trakcie ofertowania, będzie świadczył usługi inżynierskie w zakresie projektu urządzenia, wsparcie techniczne w trakcie produkcji oraz montażu i uruchomienia.

W pierwszym etapie do podmiotu A zostaje przypisane rutynowe wynagrodzenie z tytułu produkcji ustalone w oparciu o wewnętrzne dane porównawcze. Podmiot B wycenia swoje zaangażowanie wg przewidywanego czasu pracy i stawek godzinowych za usługi inżynierskie, konstrukcyjne oraz montażowe.

W drugim etapie Podmiot A i B dzielą pozostały zysk uwzględniając:

- wkład podmiotu A w postaci relacji handlowej z klientem (oszacowany w oparciu o wartość opłat agencyjnych stosowanych w branży w jakiej działają A i B⁷),
- wkład podmiotu B w postaci technologii – oszacowany w oparciu o wartość opłat licencyjnych za udostępnienie technologii jakie zwyczajowo są stosowane w tej branży.

Powyżej wskazany przykład nie powinien być stosowany automatycznie do innych przypadków. Zarówno wybór metody, wycena wkładów, jak i badanie porównywalności powinny być każdorazowo przeprowadzone w oparciu o fakty i okoliczności danego przypadku.

⁷ Na podstawie analizy funkcjonalnej i stanu faktycznego ustalono, że jest to najbardziej odpowiedni sposób szacowania wkładu w omawianym przykładzie.

IV. Wskazówki dla zastosowania MPZ

A. Przychody i koszty

Przy kalkulacji łącznego zysku osiągniętego w ramach transakcji kontrolowanej, strony uwzględniają odpowiednie przychody i koszty związane z transakcją kontrolowaną. Konieczne jest dokładne wyodrębnienie transakcji podlegającej MPZ i na tej podstawie określenie przychodów i kosztów dla każdej ze stron.

W niektórych przypadkach cała działalność każdej ze stron będzie podlegać podziałowi zgodnie z MPZ. W przypadku gdy MPZ dotyczy części działalności strony konieczna jest segmentacja rachunku zysków i strat („segmented P&L”) tak aby przypisać właściwe przychody i koszty związane z działalnością, w zakresie której ma zastosowanie MPZ.

Strony transakcji uwzględniają przychody i koszty związane z analizowaną transakcją i wnoszonym wkładem. Dane w różnych walutach powinny zostać przeliczone na jedną walutę. Standardy rachunkowości mogą mieć istotny wpływ na ustalenie zysku podlegającego podziałowi. Standardy rachunkowości powinny zostać wybrane przed zastosowaniem MPZ i być stosowane konsekwentnie przez cały okres trwania transakcji kontrolowanej (umowy/współpracy). Możliwe jest też zastosowanie standardów rachunkowości wspólnych dla całej grupy kapitałowej. W przypadku gdy strony stosują różne standardy rachunkowości w celu sprowadzenia danych do poziomu porównywalności należy uwzględnić różnice w obowiązujących standardach rachunkowości poprzez np. przyjęcie standardów rachunkowości stosowanych przez jedną ze stron i odpowiednie dostosowanie danych drugiej strony. Różnice w standardach rachunkowości mogą mieć wpływ np. na moment ujęcia przychodów, jak również np. na sposób rozpoznania kosztów.

W przypadku braku jednolitych standardów księgowych lub podatkowych, rachunkowość finansowa lub rachunkowość zarządcza może być punktem wyjścia dla ustalenia zysku do podziału. Zastosowanie danych finansowych (np. rachunek kosztów) powinno być dozwolone jeśli takie dane istnieją, są wiarygodne, weryfikowalne i wystarczająco odzwierciedlają charakter transakcji. W tym kontekście podział rachunku zysków i strat na linie produktowe lub segmentacja rachunku zysków i strat może być najbardziej użyteczna z dostępnej dokumentacji księgowej⁸.

W przypadku gdy MPZ dotyczy części działalności strony konieczna jest segmentacja rachunku wyników („segmented P&L”) tak aby przypisać właściwe przychody i koszty związane z działalnością, w zakresie której ma zastosowanie MPZ. Dla przykładu, mogą to być koszty bezpośrednie, koszty inne niż bezpośrednio związane z analizowaną transakcją kontrolowaną np.: (koszty pośrednie w tym koszty ogólnego zarządu, w zakresie w jaki są związane z transakcją kontrolowaną), w uzasadnionych przypadkach koszty finansowe, zależnie od faktów i okoliczności. W pierwszym kroku przyporządkowuje się koszty, które dotyczą tylko analizowanej transakcji kontrolowanej – alokacja bezpośrednia. W kolejnym kroku dokonuje się wyodrębnienia puli kosztów dotyczących analizowanej transakcji kontrolowanej, których nie można przypisać do niej w sposób bezpośredni – koszty te będą podlegać alokacji do transakcji badanej poprzez zastosowanie odpowiednich kluczy podziału – alokacja pośrednia. Nierzadko transakcja będzie wymagać wykorzystywania więcej niż jednego klucza podziału (alokacji) w odniesieniu do poszczególnych typów kosztów pośrednich. Przykładowe klucze alokacji kosztów

⁸ Por 2.156 Wytyczne MPZ: “Financial accounting may provide the starting point for determining the profit to be split in the absence of harmonised tax accounting standards. The use of other financial data (e.g. cost accounting) should be permitted where such accounts exist, are reliable, auditable and sufficiently transactional. In this context, product-line income statements or divisional accounts may prove to be the most useful accounting records.”

zostały wymienione w opracowaniu FCT dotyczącym TNMM. Przyjęte podejście i założenia oraz klucze alokacji powinny być odpowiednio udokumentowane.

B. Wybór poziomu/miary zysku

W zależności od zakresu wkładów wnoszonych przez strony kontrolowanej transakcji podział może dotyczyć łącznego zysku ustalonego na różnym poziomie. Za każdym razem poziom tego łącznego zysku (straty) powinien zostać wyznaczony z uwzględnieniem faktów i okoliczności danej sprawy, dokładnego określenia faktycznej transakcji oraz wnoszonych wkładów przez strony transakcji.

Dokładne określenie faktycznej transakcji (z ang. *accurate delineation of the actual transaction*) jest kluczowe dla wyboru poziomu zysku do podziału.

Najczęściej odpowiednim zyskiem, który ma być podzielony zgodnie z metodą podziału **zysku transakcyjnego jest zysk operacyjny**.

Przykładowo, jeśli strony transakcji kontrolowanej:

- przyczyniają się do kreowania zysku na poziomie **zysku operacyjnego oraz** strony nie wnoszą wkładu w działalność związaną z finansowaniem, to uzasadnione może być uwzględnienie w kalkulacji przychodów i kosztów do poziomu **zysku z działalności operacyjnej / zysku ze sprzedaży** albo
- przyczyniają się do kreowania zysku na poziomie **zysku operacyjnego oraz** wnoszą wkład w działalność związaną z finansowaniem (np. wzajemnie udzielają sobie finansowania w zależności od możliwości i zapotrzebowania), to uzasadnione może być uwzględnienie w kalkulacji przychodów i kosztów do poziomu **zysku z działalności gospodarczej** albo
- przyczyniają się do kreowania zysku na poziomie **zysku operacyjnego oraz** tylko jedna strona wnosi unikalny i wartościowy wkład dotyczący aktywności związanych z finansowaniem lub ponosi istotne ryzyko w związku z finansowaniem, to uzasadnione może być **wyłączenie kosztów i przychodów związanych z finansowaniem** z kalkulacji zysku do podziału (ponieważ najprawdopodobniej można znaleźć odpowiedniejszą metodę weryfikacji ceny transferowej dla aktywności finansowania niż MPZ).

Jednakże, w zależności od dokładnego określenia faktycznej transakcji, właściwe może być podzielenie innego miernika zysków, takiego jak **zysk brutto**⁹, a następnie odliczenie wydatków poniesionych przez każde odpowiednie przedsiębiorstwo lub przypisanych do niego (z wyłączeniem wydatków już uwzględnionych). W takich przypadkach należy zadbać o to, by koszty poniesione przez każde przedsiębiorstwo lub dające się przypisać każdemu z nich były zgodne z dokładnym określeniem transakcji, w szczególności z działaniami i ryzykiem podjętymi przez każdą ze stron oraz by podział zysków był również zgodny z wkładami stron.

Przykładowo, jeśli strony transakcji zintegrowały bądź połączyły funkcje i aktywa dotyczące działalności handlowej (np. nabywania towarów lub usług), a dokładne określenie faktycznej transakcji wskazuje, że nie dzielą ryzyk i funkcji które wpływają na poziom kosztów operacyjnych może być właściwe dokonanie podziału na poziomie **zysku (straty) brutto ze sprzedaży**. W takiej sytuacji, koszty ich własnych niezintegrowanych działań powinny zostać odjęte od podzielonego zysku przez każdą ze stron odrębnie.

Innymi słowy miara zysków, które mają być podzielone, będzie zależała od dokładnego określenia faktycznej transakcji. Na przykład, jeżeli z dokładnego określenia faktycznej transakcji wynika, że strony wspólnie ponoszą nie tylko ryzyko rynkowe, które wpływa na wielkość sprzedaży i stosowane ceny, ale także ryzyko związane z produkcją lub innym sposobem nabywania towarów i usług, które wpływa na poziom zysku brutto, najwłaściwsze byłoby wykorzystanie zysków brutto jako podstawy podziału.

⁹ Z ang. "gross profit".

W takim scenariuszu strony mogą posiadać zintegrowane lub wspólne funkcje i aktywa związane z produkcją lub nabywaniem towarów i usług. Jeżeli dokładne określenie transakcji wskazuje, że strony wspólnie ponoszą, oprócz ryzyka rynkowego i ryzyka związanego z produkcją, także inne rodzaje ryzyka, które wpływają na poziom kosztów operacyjnych (np. inwestycje w wartości niematerialne i prawne), najbardziej odpowiednie byłoby wykorzystanie zysków operacyjnych jako podstawy podziału. W tym scenariuszu strony mogą posiadać zintegrowane lub wspólne funkcje związane z całym łańcuchem wartości.

Nie jest konieczne zastosowanie do podziału zysków konkretnego poziomu wynikającego np. z rachunku zysków i strat czy konkretnych standardów rachunkowości. Możliwe jest określenie poziomu zysku do podziału ujmującego niektóre kategorie kosztów, bez uwzględnienia pewnego (-ych) rodzaju (-ów) kosztów, o ile odpowiada to dokładnemu określeniu faktycznej transakcji.

Przykłady w zakresie skutków wyboru miary zysków w celu określenia odpowiednich zysków podlegających podziałowi zostały przedstawione w sekcji XI niniejszego opracowania (przykład 6).

C. Podział zysku rzeczywistego vs oczekiwanego

Określenie zysków podlegających podziałowi, w tym ustalenie czy są to zyski rzeczywiste, czy też przewidywane lub też pewna ich kombinacja, powinno być dostosowane do dokładnie określonej faktycznej transakcji.

Podział rzeczywistych zysków, tj. zysków, na które wpływ miało istotne ryzyko ekonomiczne, byłby właściwy jedynie w przypadku, gdy dokładne określenie transakcji wykaże, że strony albo wspólnie ponoszą to samo ryzyko o istotnym znaczeniu ekonomicznym związane z możliwościami biznesowymi albo oddzielnie przyjmują na siebie ściśle powiązane, istotne ekonomicznie ryzyko związane z możliwościami biznesowymi i w związku z tym powinny uczestniczyć w wynikających z tego zyskach lub stratach. Tego rodzaju założenia dotyczące ponoszenia ryzyka mogą występować w scenariuszach, w których operacje gospodarcze są wysoce zintegrowane i/lub każda ze stron wnosi unikalny i wartościowy wkład.

Alternatywnie, jeśli np. każda ze stron transakcji wnosi unikalny i wartościowy wkład, ale jedna ze stron nie uczestniczy w ponoszeniu istotnego ekonomicznie ryzyka, które może wystąpić po momencie zawarcia transakcji¹⁰, bardziej odpowiedni byłby podział oczekiwanych zysków.

Przy zastosowaniu MPZ należy zachować ostrożność w celu zapewnienia, że metoda ta jest zastosowana do transakcji kontrolowanej w taki sposób, że nie bierze pod uwagę okoliczności które nie mogły być znane jej stronom na moment zawarcia transakcji.

Oznacza to, że niezależnie od tego, czy stosuje się podział zysków w stosunku do przewidywanych lub rzeczywistych zysków, o ile nie wystąpią poważne nieprzewidziane zdarzenia, które spowodowałyby renegotjowanie umowy (między niezależnymi stronami), podstawę podziału tych zysków, w tym czynniki podziału zysków, sposób obliczania oraz wszelkie korekty lub zdarzenia warunkowe, należy określić na podstawie informacji znanych lub racjonalnie przewidywalnych przez strony w momencie zawarcia transakcji. Dzieje się tak niezależnie od faktu, że w wielu przypadkach faktyczne obliczenia mogą zostać przeprowadzone dopiero po pewnym czasie, gdy na przykład do rzeczywistych zysków stosuje się określone na początku czynniki podziału zysku.

Ponadto należy pamiętać, że punktem wyjścia przy dokładnym określeniu każdej transakcji będą zasadniczo pisemne umowy, które odzwierciedlają intencje stron w momencie zawierania umowy.

¹⁰ Przez moment zawarcia transakcji należy rozumieć moment ustalenia warunków transakcji.

Przykłady dotyczące zastosowania podziału zysku rzeczywistego i oczekiwanego zostały przedstawione w sekcji XI niniejszego opracowania (przykład 4).

D. Czynniki uwzględniane przy ustalaniu proporcji podziału zysku

Zysk powinien zostać podzielony na podstawie ekonomicznych przesłanek, które odzwierciedlają względne wkłady stron do transakcji i w rezultacie estymują podział zysku jaki byłby ustalony na warunkach rynkowych. Znaczenie niezależnych danych porównawczych czy danych wewnętrznych oraz kryteria wykorzystane do osiągnięcia rynkowego podziału zależą od faktów i okoliczności danej sprawy. Stąd nie jest pożądane ustalenie zamkniętej listy kryteriów dla czynników związanych z podziałem zysku.

Kryteria czy czynniki podziału zysku powinny być:

- niezależne, tj. bazować na obiektywnych danych (a nie na danych związanych z transakcjami kontrolowanymi);
- weryfikowalne;
- poparte danymi porównawczymi lub wewnętrznymi lub obydwojema rodzajami tych danych.

Jednym z podejść do podziału zysku jest opieranie się na podziale zysku, jaki jest obserwowany w porównywalnych transakcjach niekontrolowanych. Przykładowymi źródłami informacji na temat transakcji niekontrolowanych mogą być umowy joint-venture, współpraca w zakresie produktów farmaceutycznych, czy co-marketing.

Jednakże może być trudno znaleźć dane porównawcze które będą mogły mieć zastosowanie. Mimo to, zewnętrzne dane rynkowe mogą być relewantne w analizie podziału zysku w celu określenia wartości wkładów poszczególnych stron transakcji. Wynika to z założenia, że niezależne podmioty dokonałyby podziału zysku w proporcji do wartości ich wkładów w generowanie zysku na transakcji. Stąd, jeśli nie ma bezpośrednich dowodów w jaki sposób podmioty niepowiązane w porównywalnych warunkach dokonują podziału zysku wówczas alokacja zysku może być oparta o relatywne wkłady stron mierzone wykonywanymi funkcjami, angażowanymi aktywami i ponoszonym ryzykiem.

Określenie odpowiedniego(-ich) czynnika(-ów) podziału zysku (z ang. *profit splitting factors*) powinno odzwierciedlać kluczowy wkład w wartość w odniesieniu do danej transakcji. Kluczowe wkłady w wartość w odniesieniu do transakcji powinny być zgodne z analizą funkcjonalną. Dokumentacja lokalna oraz dokumentacja grupowa mogą być źródłem istotnych informacji dla określenia właściwego (-ych) czynnika (-ów) podziału zysku, wskazania wkładu każdej ze stron oraz istotnych czynników wpływających na zysk z działalności (z ang. *important drivers of business profit*). Należy je stosować w zależności od branży i strategii grupy (o ile mają wpływ na tworzenie wartości wkładu przez strony).

Co więcej zyski powinny być dzielone na podstawie ważnej z ekonomicznego punktu widzenia cechy, która odzwierciedla względny wkład stron w transakcję i tym samym jest zbliżona do podziału zysków, które zostałyby uzyskane na warunkach rynkowych. Czynniki podziału powinny w istotny sposób wpływać na kreowanie zysku. Jak wskazano powyżej, czynniki podziału powinny opierać się na obiektywnych danych i być możliwe do zweryfikowania oraz poparte porównywalnymi danymi zewnętrznymi, danymi wewnętrznymi lub obydwojema rodzajami danych.

Przykładowe czynniki podziału można pogrupować w następujące szerokie kategorie¹¹:

A. Czynniki związane z aktywami lub kapitałem

¹¹ JTPF raport PSM 2019, strona 14.

Czynniki podziału na podstawie aktywów lub kapitałów mogą być stosowane, gdy jest silna korelacja pomiędzy aktywami rzeczowymi i niematerialnymi czy zaangażowanym kapitałem a kreowaną wartością w kontekście kontrolowanej transakcji.

B. Czynniki kosztowe (np. wydatki i/lub inwestycje w kluczowych obszarach, takich jak badania i rozwój, inżynieria, marketing)

Czynniki podziału na podstawie kosztów lub wydatków mogą być stosowane, gdy jest silna korelacja pomiędzy kosztami/wydatkami a względnymi wartościami wkładów. Przykładowo wydatki marketingowe mogą być odpowiednim czynnikiem w przypadku dystrybutora z funkcją marketingową, jeśli reklama generuje unikalne i wartościowe marketingowe dobra niematerialne. Wydatki na badania i rozwój mogą być odpowiednie dla producentów, jeśli dotyczą unikalnych i wartościowych wartości niematerialnych takich jak, np. patenty. Przy zastosowaniu tego podejścia należy mieć na względzie moment ponoszenia wydatków (przykładowo w przypadku gdy jedna strona ponosi wydatki na B+R przez wiele lat podczas, gdy druga tylko w jednym roku, zasadne może być uwzględnienie również historycznych wydatków).

C. Czynniki związane z kapitałem ludzkim

W przypadku, gdy funkcje wykonywane przez ludzi stanowią kluczowy czynnik generujący wartość dodaną dla danego przedsiębiorstwa, w zależności od faktów i okoliczności, można zastosować czynnik wynagrodzenia pracownika i/lub wielkości zatrudnienia (z ang. *headcount*).

D. Czynniki związane ze sprzedażą/wolumenem

Sprzedaż i czynniki podziału oparte na wielkości sprzedaży są najczęściej stosowane w połączeniu z innymi czynnikami podziału, które odzwierciedlają wysiłki w zakresie sprzedaży/dystrybucji/marketingu, ale także wysiłki w zakresie badań i rozwoju/jakości/etc.

E. Inne czynniki

Istnieje również kategoria innych czynników, które są także często stosowane. Należą do nich wagi wkładów (*contribution weightings*) przypisane na podstawie analizy funkcjonalnej (w tym analizy RACI¹²) czy zewnętrznych wskaźników porównawczych.

Katalog ten nie jest ani wyczerpujący, ani też nie tworzy hierarchii. Wymienia najczęściej spotykane czynniki. W celu uniknięcia wątpliwości, zgodnie z obecnymi Wytycznymi OECD, należy zawsze **poszukiwać najwłaściwszej metody i nie należy zakładać, że będą to te wymienione powyżej czynniki, lub tylko te czynniki.**

Czynniki podziału mogą być mieszane, wartościowe i/lub ilościowe.

Czynniki podziału powinny być konsekwentnie stosowane w całym okresie obowiązywania umowy, w tym także w latach, w których poniesiono stratę. Asymetryczność dla podziału zysku lub straty (tj. gdy strony stosują inne zasady w zależności od wyniku na transakcji) może być również rynkowa, ale powinna być stosowana z dużą ostrożnością i odpowiednio udokumentowana.

Jeśli miałyby nastąpić zmiana czynnika(-ów) podziału należy przygotować uzasadnienie dla zastosowania różnych czynników podziału zysku w czasie i powinno być to poparte faktami i okolicznościami oraz udokumentowane.

¹² Model RACI opisuje role poszczególnych stron na podstawie przypisania odpowiedzialności za poszczególne zadania w procesie biznesowym / projekcie. Przykład zastosowania modelu RACI został przedstawiony w części XII niniejszego opracowania.

V. Przykładowe transakcje

MPZ może mieć zastosowanie przy takich transakcjach kontrolowanych jak:

1. sprzedaż / zakup wartości niematerialnych (w tym wartości niematerialnych trudnych do wyceny w rozumieniu Wytycznych OECD lub Wytycznych HTVI),
2. korzystanie / udostępnienie do korzystania z wartości niematerialnych (w tym z wartości niematerialnych trudnych do wyceny w rozumieniu Wytycznych OECD lub Wytycznych HTVI),
3. co-marketing,
4. reasekuracja,
5. globalny handel instrumentami finansowymi,
6. zawarcie umowy (np. umowy spółki lub umowy wspólnego przedsięwzięcia), w której wynagrodzenie stron stanowi udział w zysku (jeśli warunki do zastosowania MPZ są spełnione).

Powyższe przykłady nie oznaczają, że w przypadku transakcji kontrolowanych podobnych do wyżej wymienionych, MPZ jest metodą najbardziej odpowiednią. Wybór metody zależy bowiem każdorazowo od faktów i okoliczności danej sprawy (transakcji kontrolowanej).

VI. Mocne strony MPZ

1. Główną zaletą MPZ jest to, że może ona być najbardziej adekwatną metodą w przypadkach, w których wszystkie zainteresowane strony wnoszą unikalny i wartościowy wkład i/lub występuje wysoki stopień integracji.
2. Elastyczność MPZ pozwala na określenie zysku stron zgodnie z zasadą ceny rynkowej zgodnie z faktycznym ponoszeniem ryzyka (gdy strony wspólnie podejmują ryzyko istotne pod względem ekonomicznym lub podejmują ściśle powiązane rodzaje ryzyka).
3. Wkład każdej ze stron transakcji jest oceniany (metoda wielostronna), tj. wkłady każdej ze stron w transakcję są konkretnie określone i ich wartości mierzone w celu ustalenia wynagrodzenia.¹³

VII. Słabe strony MPZ

1. Trudności w stosowaniu MPZ - trudności z dostępem do szczegółowych informacji wymaganych do wiarygodnego stosowania metody.
2. Brak uniwersalności lub mocno ograniczona uniwersalność dla konkretnych modeli biznesowych (przy stosowaniu metody niezbędne jest podkreślenie znaczenia odpowiednich faktów i okoliczności w każdej sytuacji, tj. niewłaściwe jest dokonywanie uproszczeń, ponieważ każdy przypadek powinien być oceniany indywidualnie).
3. Brak uniwersalnej zasady ustalania czynników podziału zysku (przyczyna generująca problemy i mogąca podważyć stosowanie MPZ nawet w sytuacji, w której może to być metoda najbardziej odpowiednia).
4. Ograniczenia w stosowaniu metody – metoda jest adekwatna w określonych sytuacjach (istnienie unikalnego i wartościowego wkładu każdej ze stron w kontrolowaną transakcję i/lub istnienie wysokiego poziomu integracji w zakresie transakcji, do których odnosi się transakcja i/lub wspólne przyjęcie przez strony transakcji istotnych ekonomicznie ryzyk lub odrębne przyjęcie ściśle powiązanych ekonomicznie ryzyk).
5. Wysoki stopień subiektywizmu w alokacji zysku/straty.

¹³ Wytyczne MPZ, pkt. 2.122.

VIII. Przykładowe trudności w stosowaniu MPZ

1. Problemy związane z określeniem odpowiednich czynników podziału zysku (określenie odpowiedniego(-ych) czynnika(-ów) podziału zysku powinno odzwierciedlać kluczowy wkład w wartość w odniesieniu do transakcji, a ten z kolei powinien wynikać z części analizy funkcjonalnej poświęconej identyfikacji, w jaki sposób wartość jest tworzona przez grupę jako całość), w tym wybór odpowiednich czynników podziału, ich względne wagi i wycena wkładów.
2. Trudność w uzyskaniu danych porównawczych: czynniki podziału powinny być oparte na obiektywnych danych i być możliwe do zweryfikowania oraz poparte danymi porównawczymi, danymi wewnętrznymi lub obydwoma tymi elementami.
3. Subiektywizm w wyborze kluczowych czynników podziału.
4. Uwzględnienie korekty o tzw. *location savings* (jeśli jest to uzasadnione) przy wycenie wkładów/kontrybucji.¹⁴
5. Konieczność stosowania jednolitych standardów rachunkowości i wspólnej waluty, w tym kalkulacja łącznego zysku do podziału co może powodować problemy z pomiarem odpowiednich przychodów i kosztów pomiędzy wszystkimi podmiotami uczestniczącymi w kontrolowanych transakcjach.
6. Problemy z wyceną wkładów w oparciu o wycenę księgową która nie zawsze odzwierciedla wartość godziwą aktywów w szczególności niematerialnych.
7. Uwzględnienie (o ile jest to uzasadnione) w wycenie wkładu momentu ponoszenia wydatków / nakładów (przykładowo w przypadku gdy jedna strona ponosi wydatki na B+R przez wiele lat podczas, gdy druga tylko w jednym roku, zasadne może być uwzględnienie również historycznych wydatków).

IX. Przykładowe błędy w stosowaniu MPZ

1. Stosowanie MPZ gdy jedna ze stron transakcji pełni jedynie proste funkcje i nie wnosi wyjątkowego i wartościowego wkładu, tj. zastosowanie MPZ do weryfikacji ceny transferowej w transakcji, do oceny której odpowiedniejsza byłaby inna metoda weryfikacji ceny transferowej (np. jedna strona transakcji jest producentem kontraktowym (z ang. *contract manufacturer*) bez unikalnego wkładu).
2. Pomijanie istotnych czynników mających wpływ na kreowanie zysku:
 - a. istotnych funkcji,
 - b. zaangażowanych aktywów (bilansowych i pozabilansowych, materialnych i niematerialnych),
 - c. zaangażowanego kapitału ludzkiego,
 - d. ponoszonego ryzyka, w tym sprawowania kontroli nad ryzykami oraz posiadania zdolności do ich ponoszenia.
3. Brak uwzględnienia „*location savings*”/ nakładów historycznych.
4. Przy zastosowaniu metodologii RACI brak spójności z analizą funkcjonalną.
5. Stosowanie MPZ, gdy dokładnie określona transakcja może być odpowiednio porównana (nawet jeśli dokładnie określona transakcja jest dość złożona), tj. istnieją dane porównawcze. Brak transakcji porównywalnych nie może być jednak wystarczającą przesłanką do zastosowania MPZ.

¹⁴ *Location savings* – oszczędności wynikające z różnych poziomów kosztów działalności w różnych lokalizacjach (jurysdykcjach). W przypadku uzyskania znacznych oszczędności wynikających z lokalizacji należy rozważyć czy proporcja podziału zysku powinna uwzględniać korekty z tytułu *location savings*. Analiza porównawcza powinna wykazać jak podmioty niepowiązane wyceniłyby porównywalną transakcję w porównywalnych okolicznościach.

6. Uznanie wkładu za unikalny w sytuacji, gdy nie spełnia on przesłanki „unikalności”.
7. Uznanie działalności za wysoce zintegrowaną w sytuacji, gdy można przypisać poszczególne funkcje każdej ze stron.

X. Porównanie z innymi metodami

MPZ polega na podziale odpowiedniego zysku z kontrolowanych transakcji na ekonomicznie uzasadnionej podstawie, w celu zbliżenia wyników, jakie zostałyby osiągnięte pomiędzy niezależnymi przedsiębiorstwami w porównywalnych okolicznościach. Podziału zysków dokonuje się zazwyczaj poprzez zastosowanie jednego lub kilku czynników podziału zysku. W przypadku analizy rezydualnej podziału dokonuje się na dwóch poziomach. Pod tymi względami MPZ jest nieporównywalna z żadną z metod.

Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej

Podstawowa różnica metodologiczna polega na tym, że w przypadku MPZ dokonuje się ustalenia ogólnej kwoty zysku do podziału pochodzącego z transakcji kontrolowanych, których dokonują podmioty („łączny zysk”), podczas gdy metoda PCN opiera się na porównaniu cen w danej transakcji. Ponadto, MPZ może zostać zastosowana w szczególności, gdy działalność gospodarcza jest w wysokim stopniu zintegrowana lub gdy obie strony transakcji wnoszą unikalny i wartościowy wkład.

Zgodnie z Wytycznymi OECD są transakcje, w których zastosowanie może mieć więcej niż jedna metoda. W odniesieniu do weryfikacji opłat licencyjnych za korzystanie z wartości niematerialnych zastosowanie może mieć zarówno metoda PCN jak i MPZ. Dotyczy to sytuacji, w której opłata licencyjna uzależniona jest od osiąganego zysku.

Metoda ceny odprzedaży

Podstawowa różnica metodologiczna polega na tym, że w przypadku MPZ dokonuje się ustalenia ogólnej kwoty zysku do podziału, jak w związku z transakcją kontrolowaną osiągnęły podmioty powiązane („łączny zysk”), podczas gdy metoda ceny odprzedaży opiera się na porównaniu marż realizowanych w transakcji kontrolowanej i transakcjach porównywalnych (weryfikowana jest zyskowość strony testowanej). Ponadto, MPZ może zostać zastosowana w szczególności, gdy działalność gospodarcza jest w wysokim stopniu zintegrowana lub gdy obie strony transakcji wnoszą unikalny i wartościowy wkład. MPZ stosowana jest do szerszego spektrum transakcji niż transakcje odprzedaży do podmiotów niepowiązanych dóbr/usług nabywanych przez sprzedawcę od podmiotów powiązanych.

Metoda koszt plus

Podstawowa różnica metodologiczna polega na tym, że w przypadku MPZ dokonuje się ustalenia ogólnej kwoty zysku do podziału, jak w związku z transakcją kontrolowaną osiągnęły podmioty powiązane („łączny zysk”), podczas gdy metoda koszt plus opiera się na porównaniu narzutów zysku realizowanych w transakcji kontrolowanej i transakcjach porównywalnych (weryfikowana jest zyskowość strony testowanej). Ponadto, MPZ może zostać zastosowana w szczególności, gdy działalność gospodarcza jest w wysokim stopniu zintegrowana lub gdy obie strony transakcji wnoszą unikalny i wartościowy wkład.

TNMM

MPZ polega na ustaleniu łącznego zysku związanego z transakcją kontrolowaną i weryfikacji zasad jego podziału. W metodzie TNMM weryfikacji podlega wskaźnik finansowy realizowany na transakcji kontrolowanej również na poziomie netto. Jest to jednak weryfikacja wskaźnika realizowana przez jeden

badany podmiot (metoda jednostronna). Metoda TNMM może być wykorzystywana w ramach analizy przeprowadzanej metodą podziału zysku.

XI. Przykłady zastosowania MPZ z Wytycznych MPZ

Przykłady obrazujące, kiedy MPZ może być metodą najbardziej odpowiednią, a kiedy nie.

Przykład 1: Działania marketingowe, kiedy MPZ jest najbardziej odpowiednią metodą¹⁵

Spółka A i B są częścią przedsiębiorstwa międzynarodowego, które sprzedaje urządzenia elektroniczne. W celu wprowadzenia nowej linii produktów Spółka A jest odpowiedzialna za jej projektowanie, rozwój i produkcję, natomiast Spółka B zajmuje się marketingiem i globalną dystrybucją towarów.

W szczególności Spółka A wykonuje funkcje badawczo-rozwojowe oraz decyduje o kierunkach badań i harmonogramie. W przypadku produkcji nowej linii produktów Spółka A decyduje o poziomach produkcji i przeprowadza kontrolę jakości. W ten sposób Spółka A wykorzystuje swoją cenną wiedzę i doświadczenie w zakresie produkcji urządzeń elektronicznych.

Po wyprodukowaniu produkty są sprzedawane Spółce B, która opracowuje i wykonuje nowatorskie, globalne działania marketingowe związane z nową linią produktów. W szczególności Spółka B jest odpowiedzialna za kształtowanie strategii marketingowej, decydowanie o poziomie wydatków marketingowych w każdym kraju, w którym produkty zostaną wypuszczone, oraz za comiesięczne sprawdzanie wpływu kampanii marketingowych. Prowadzone przez Spółkę B działania marketingowe skutkują cennym znakiem towarowym i związaną z nim wartością Spółki, dzięki której nowa linia produktów jest korzystnie odróżniana od alternatyw konkurencyjnych na rynku.

Spółka B jest również odpowiedzialna za globalną dystrybucję produktów. Działalność dystrybucyjna prowadzona przez Spółkę B jest kluczowym źródłem przewagi ekonomicznej nad konkurentami. Spółka B wykonała działania badawczo-rozwojowe i przejęła ryzyko związane z opracowaniem złożonego, zastrzeżonego algorytmu w celu uzyskania informacji zwrotnej od klientów na temat działania produktów. Informacje te są bardzo cenne w dokładnym prognozowaniu popytu oraz zarządzaniu zapasami i logistyką dystrybucji, dzięki czemu klienci mają pewność, że otrzymają zamówienia w ciągu 48 godzin.

Dokładne określenie transakcji wskazuje, że zarówno wkład Spółki A jak i Spółki B jest unikalny i wartościowy dla potencjalnego sukcesu nowej linii produktów.

W tych okolicznościach MPZ będzie prawdopodobnie najbardziej odpowiednią metodą ustalenia wynagrodzenia za produkty sprzedane Spółce B przez Spółkę A, ponieważ obie strony wnoszą unikalny i wartościowy wkład w transakcję.

Przykład 2: Działania marketingowe, kiedy MPZ nie jest najbardziej odpowiednią metodą¹⁶

Fakty w tym przykładzie są takie same, jak w przykładzie poprzednim, z tym wyjątkiem, że działania marketingowe wykonywane przez Spółkę B są bardziej ograniczone i nie zwiększają znacząco wartości Spółki lub reputacji związanej ze znakiem towarowym. Spółka B posiada mechanizm, za pomocą którego informacje zwrotne od klientów na temat sprzedawanych przez nią produktów są przekazywane Spółce A, ale jest to stosunkowo prosty proces i nie stanowi wyjątkowego i wartościowego wkładu. Podsumowując, jego działalność dystrybucyjna nie jest szczególnym źródłem przewagi konkurencyjnej w branży. W szczególności potencjalny sukces nowej linii produktów zależy w dużej mierze od jej

¹⁵ Przykład nr 3 wg Wytycznych MPZ.

¹⁶ Przykład nr 4 wg Wytycznych MPZ.

specyfikacji technicznych, konstrukcji i ceny, po jakiej produkty są sprzedawane konsumentom końcowym.

Analiza funkcjonalna wykazała, że Spółka A przyjmuje na siebie ryzyko związane z projektowaniem, rozwojem i produkcją produktu, a Spółka B przyjmuje ryzyko związane z marketingiem i dystrybucją.

Ryzyko związane z marketingiem i dystrybucją podejmowane przez Spółkę B może mieć wpływ na ostateczną rentowność Spółki A. Jednakże analiza funkcjonalna wykazała, że ryzyko podejmowane przez Spółkę B nie jest ekonomicznie znaczące dla działalności biznesowej i że Spółka B nie tworzy wartościowego wkładu w związku z kontrolowaną transakcją.

W tych okolicznościach MPZ może nie być odpowiednią metodą, ponieważ jest prawdopodobne, że wynagrodzenie na warunkach rynkowych za wkład Spółki B będzie można wiarygodnie ocenić w oparciu o porównywalne niekontrolowane transakcje i zastosowanie metody (lub metod) jednostronnej ustalania cen transferowych.

Przykład 3: Trzy podmioty, w tym dwa działające w produkcji, marketingu i dystrybucji w swoich krajach i trzeci działający tylko w marketingu oraz dystrybucji w swoim kraju¹⁷

Spółka A z siedzibą w Kraju A i Spółka B z siedzibą w Kraju B oraz Spółka C z siedzibą w Kraju C są członkami międzynarodowej grupy. Spółki A i B podejmują się projektowania i wytwarzania produktów, a ich działania w tym zakresie są wysoce zintegrowane. Ponadto Spółka A i Spółka B są odpowiedzialne za marketing i dystrybucję produktów do niepowiązanych klientów odpowiednio w kraju A i kraju B. Spółka C jest odpowiedzialna za marketing i dystrybucję produktów zakupionych od Spółki A i Spółki B do niepowiązanych klientów w kraju C – wartość jej działalności można określić na podstawie danych porównawczych.

Spółka A i Spółka B zawierają umowę kupna i sprzedaży części, form i różnych komponentów do wytwarzania różnych modeli produktów. Transakcje te mogą również dotyczyć półproduktów, aby skutecznie zaspokoić potrzeby klientów w odpowiednim czasie. W wyniku ich szerokiego doświadczenia w branży, zarówno Spółka A, jak i Spółka B wypracowały unikalne i cenne know-how oraz inne wartości niematerialne i prawne w ramach swoich procesów projektowania i produkcji. Natomiast dokładne zbadanie transakcji pokazuje, że Spółka C nie wnosi żadnych unikalnych i wartościowych wkładów. Spółka C wykonuje funkcje marketingowe i dystrybucyjne, których wartość można określić na podstawie danych porównawczych.

Projektowanie i produkcja zostały zidentyfikowane jako kluczowe czynniki wartościowe dla grupy, natomiast analiza funkcjonalna pokazuje, że istotne ekonomicznie ryzyko to ryzyko strategiczne i operacyjne związane z projektowaniem i funkcjami produkcyjnymi. Spółka A i Spółka B są zaangażowane w złożoną sieć transakcji wewnątrzgrupowych, w których wyniki każdej Spółki w dużym stopniu zależą od zdolności drugiej do dostarczania różnych komponentów i innych dóbr. Działalność produkcyjna i projektowa Spółki A i Spółki B jest w dużym stopniu współzależna, a obie jednostki pełnią odpowiednie funkcje kontrolne w odniesieniu do ekonomicznie istotnych ryzyk. W ramach analizy ryzyka ustalono, że Spółka A i Spółka B wspólnie podejmują ryzyko związane z projektowaniem i produkcją. Obie Spółki A i B wnoszą wyjątkowy i cenny wkład w projektowanie i procesy produkcyjne.

W tych okolicznościach MPZ jest prawdopodobnie najbardziej odpowiednią metodą ustalenia wynagrodzenia dla Spółek A i B w związku z ich transakcjami wewnątrz grupy. Jednak jednostronna metoda ustalania cen transferowych, taka jak metoda ceny odsprzedaży lub TNMM, jest prawdopodobnie najbardziej odpowiednią metodą określenia rynkowej stopy zwrotu dla przedsiębiorstwa C.

¹⁷ Przykład nr 12 wg Wytycznych MPZ.

Stosując MPZ sprzedaż produktów w krajach A, B i C powinna być brana pod uwagę przy ustalaniu odpowiednich zysków do podziału. W przypadku kraju C zostanie to obliczone w odniesieniu do przychodów ze sprzedaży przedsiębiorstwa C, pomniejszonych o rynkowy zwrot dla przedsiębiorstwa C (jak określono powyżej) z tytułu jego wkładów.

Przy podejściu rezydualnym do MPZ, pierwszym krokiem byłoby ustalenie rynkowego zwrotu dla mniej złożonych, mający oparcie w danych porównawczych wkładów każdej ze stron (tj. Spółek A i B). Kwoty te są następnie odejmowane od puli odpowiednich zysków w celu określenia pozostałych zysków do podziału. Na drugim etapie analizy rezydualnej zyski rezydualne byłyby następnie dzielone między przedsiębiorstwa A i B na podstawie ich względnego wkładu w te zyski rezydualne.

Przykład 4: Działania marketingowe, kiedy wspólny wkład do działań marketingowych i dystrybucyjnych jest nierówny albo równy¹⁸

Spółka A, mająca siedzibę w kraju A, jest spółką dominującą w przedsiębiorstwie międzynarodowym o nazwie Grupa Retail prowadzącym działalność detaliczną w branży modowej. Przez lata Spółka A rozwinęła know-how i zwiększyła wartość znaku towarowego i związanej z nim wartości Spółki poprzez intensywne działania marketingowe. W tym przypadku wartości niematerialne wytworzone i będące własnością Spółki A nie kwalifikują się jako wartości niematerialne, których wartość jest trudna do wyceny (HTVI).

Aby rozszerzyć działalność na rynek w Kraju B, Spółka A zawiera umowę ze Spółką B, należącą do Grupy Retail, mającej siedzibę w Kraju B. Na mocy tej umowy, Spółka A przyznaje Spółce B prawa do wykorzystania know-how oraz do używania znaków towarowych w celu sprzedaży detalicznej odzieży w Kraju B. Spółka B ma bogate doświadczenie w sprzedaży detalicznej w branży modowej i ma duże doświadczenie w budowaniu rozpoznawalności i lojalności marki w Kraju B dzięki własnemu zespołowi, który opracowuje i wdraża innowacyjne strategie i działania marketingowe.

Dokładne określenie transakcji wskazuje, że wkład obu spółek jest unikalny i wartościowy dla działalności Grupy Retail w Kraju B.

W przedstawionych poniżej scenariuszach MPZ została uznana za najbardziej odpowiednią metodą ustalania rekompensaty za prawa przyznane Spółce B przez Spółkę A na podstawie tego, że obie strony transakcji wnoszą unikalny i wartościowy wkład.

Scenariusz 1: właściciel znaku towarowego nie ponosi znaczących ryzyk w zakresie marketingu i dystrybucji.

Dokładne określenie transakcji wykazało, że Spółka A nie bierze udziału w ponoszeniu żadnego ekonomicznie znaczącego ryzyka związanego z działaniami marketingowymi i eksploatacyjnymi Spółki B związanymi z licencjonowanymi wartościami niematerialnymi.

W takich okolicznościach zastosowanie MPZ powinno opierać się na przewidywanych zyskach, jakie Spółka B będzie generować z komercjalizacji produktów w odpowiednim okresie (np. stosując technikę wyceny opartą o zdyskontowane przepływy pieniężne).

Względna wartość wkładów wniesionych przez Spółkę A i Spółkę B zostanie wykorzystana do ustalenia podziału przewidywanych zysków Spółki B wynikających z połączonych wkładów obu Spółek. Płatność za transakcję może przybierać różne formy, w tym płatność ryczałtową na rzecz Spółki A lub należności licencyjne oparte o wartość sprzedaży.

¹⁸ Przykład nr 13 wg Wytycznych MPZ.

Scenariusz 2: oba podmioty jednakowo ponoszą ryzyko wspólnego działania w zakresie marketingu i dystrybucji.

W tym scenariuszu dokładne określenie transakcji wykazało, że:

- Spółka A i Spółka B zgadzają się na podział rzeczywistych zysków ze sprzedaży produktów przez Spółkę B,
- Spółka A i Spółka B będą wspólnie wykonywać działania marketingowe i dystrybucyjne związane z produktami objętymi znakami towarowymi i
- Zarówno Spółka A, jak i Spółka B przyjmują na siebie ryzyko związane z sukcesem lub niepowodzeniem marketingu i komercjalizacji produktów przez Spółkę B.

W tych okolicznościach MPZ ma zastosowanie do faktycznych zysków osiągniętych ze sprzedaży produktów, a względna wartość wkładów wniesionych przez Spółkę A i Spółkę B zostanie wykorzystana do ustalenia podziału tych zysków.

Przykład 5: Dwa podmioty prowadzą wspólne działania w zakresie projektowania i produkcji¹⁹

Spółka A będąca rezydentem kraju A i Spółka B będąca rezydentem kraju B są członkami przedsiębiorstwa międzynarodowego. Obie Spółki zajmują się projektowaniem i wytwarzaniem produktów, a ich działania w tym zakresie są wysoce zintegrowane. Ponadto Spółka A i Spółka B są odpowiedzialne za marketing i dystrybucję produktów do niepowiązanych klientów, odpowiednio w kraju A i kraju B.

Spółka A i Spółka B zawierają umowę na kupno i sprzedaż części, form i różnych komponentów do wytwarzania różnych modeli produktów. Transakcje te mogą również dotyczyć półproduktów, aby skutecznie zaspokajać potrzeby klientów w odpowiednim czasie. W wyniku ich szerokiego doświadczenia w branży, zarówno Spółka A, jak i Spółka B wypracowały unikalne i wartościowe know-how oraz inne wartości niematerialne i prawne w ramach swoich procesów projektowania i produkcji.

Analiza funkcjonalna pokazuje, że istotne ekonomicznie ryzyko to strategiczne i operacyjne ryzyko związane z projektowaniem i funkcjami produkcyjnymi oraz że Spółka A i Spółka B są zaangażowane w złożoną sieć transakcji wewnątrzgrupowych, a wyniki każdej Spółki w dużym stopniu zależą od potencjału drugiej strony do dostarczania różnych komponentów i innych nakładów. Działalność produkcyjna i projektowa Spółki A i Spółki B jest w dużym stopniu współzależna, a obie jednostki pełnią odpowiednie funkcje kontrolne w odniesieniu do ekonomicznie istotnych ryzyk. W ramach analizy ryzyka ustalono, że Spółka A i Spółka B wspólnie podejmują ryzyko związane z projektowaniem i produkcją. Obie Spółki A i B wnoszą unikalny i wartościowy wkład w projektowanie i procesy produkcyjne.

W tych okolicznościach MPZ będzie prawdopodobnie najbardziej odpowiednią metodą ustalenia wynagrodzenia dla spółek A i B w związku z ich transakcjami wewnątrz grupy.

W przypadku braku porównywalnych, niekontrolowanych transakcji lub bezpośrednich dowodów na to, jak niezależne strony podzieliłyby zyski w porównywalnych okolicznościach, podział zysku można zastosować w oparciu o względną wartość wkładów Spółki A i Spółki B. W szczególności współczynnik podziału może być oparty na wartości aktywów, pod warunkiem, że analiza funkcjonalna wykaże, że istnieje silna korelacja między aktywami Spółki A i aktywami Spółki B w zakresie tworzenia wartości w kontekście kontrolowanych przez nie transakcji.

¹⁹ Przykład nr 15 wg Wytycznych MPZ.

Przykład 6: Wybór miary zysku²⁰

Poniżej przedstawiono kilka przykładów skutków wyboru miary zysków w celu określenia odpowiednich zysków podlegających podziałowi w przypadku stosowania MPZ.

Scenariusz 1

Przyjmijmy, że A i B są dwoma powiązanymi przedsiębiorstwami znajdującymi się w dwóch różnych jurysdykcjach podatkowych. Obydwa przedsiębiorstwa produkują te same produkty (widżety) i ponoszą wydatki, które prowadzą do wytworzenia niepowtarzalnych i wartościowych wartości niematerialnych i prawnych, które mogą wzajemnie wykorzystywać. Do celów niniejszego przykładu zakłada się, że charakter tej konkretnej unikalnej i wartościowej wartości niematerialnej jest taki, że wartość odpowiednich unikalnych i wartościowych wkładów A i B w danym roku jest proporcjonalna do względnych wydatków A i B na tę wartość niematerialną w tym roku. (Należy zauważyć, że założenie to nie zawsze będzie prawdziwe w praktyce). Przyjmijmy, że A i B sprzedają produkty wyłącznie stronom trzecim. Założmy, że ustalono, iż najbardziej odpowiednią metodą jest metoda podziału zysku rezydualnego; że działalność produkcyjna A i B jest mniej złożoną, rutynową (z ang. *non-unique*) transakcją, której należy przypisać początkowy zwrot w wysokości 10 % kosztu sprzedanych towarów; oraz że zysk rezydualny należy podzielić proporcjonalnie do wydatków A i B związanych z niepowtarzalną i wartościową wartością niematerialną. Poniższe dane liczbowe mają charakter wyłącznie ilustracyjny:

	A	B	Połączone A + B
Sprzedaż	100	300	400
Koszt własny sprzedaży	60	170	230
Zysk brutto	40	130	170
Koszty ogólnego zarządu	3	6	9
Pozostałe koszty operacyjne	2	4	6
Nakłady związane z unikalnymi i wartościowymi wartościami niematerialnymi	30	40	70
Zysk operacyjny	5	80	85

Etap pierwszy: określenie początkowego zwrotu dla rutynowych transakcji produkcyjnych (Koszt własny sprzedaży + 10% w tym przykładzie)

A	$60 + (60 * 10\%) = 66$	Początkowy zwrot dla transakcji produkcyjnych A = 6
B	$170 + (170 * 10\%) = 187$	Początkowy zwrot z transakcji produkcyjnych B = 17
		Zysk całkowity przeznaczony na początkowe zwroty (6+17) = 23

²⁰ Przykład nr 14 wg Wytycznych MPZ.

Etap drugi: określenie zysku rezydualnego podlegającego podziałowi

a) W przypadku, gdy zysk do podziału jest ustalany jako zysk operacyjny:

Połączony zysk operacyjny	85
Zysk już przydzielony (początkowe zwroty dla transakcji produkcyjnych)	23
Zysk rezydualny do podziału proporcjonalnie do wydatków A i B związanych z unikalnymi i wartościowymi wartościami niematerialnymi	62

Zysk rezydualny przypadający na A:	$62 * 30/70$	26.57
Zysk rezydualny przypisany do B:	$62 * 40/70$	35.43

Zyski ogółem przypisane A:	6 (początkowy zwrot) + 26,57 (rezydualny)	32.57
Całkowite zyski przydzielone B:	17 (początkowy zwrot) + 35,43 (rezydualny)	52.43
Ogółem		85

b) W przypadku gdy zysk do podziału jest ustalony jako zysk operacyjny przed kosztami ogólnymi (przy założeniu, że ustalono, iż koszty ogólne A i B nie odnoszą się do badanej transakcji i powinny być wyłączone z ustalenia odpowiednich zysków podlegających podziałowi):

	A	B	Połączone A + B
Sprzedaż	100	300	400
Koszt własny sprzedaży	60	170	230
Zysk brutto	40	130	170
Pozostałe koszty operacyjne	2	4	6
Nakłady związane z unikalnymi i wartościowymi wartościami niematerialnymi	30	40	70
Zysk operacyjny przed kosztami ogólnymi	8	86	94
Koszty ogólnego zarządu	3	6	9
Zysk operacyjny	5	80	85

Łączny zysk operacyjny przed kosztami ogólnymi	94
Zysk już przydzielony (początkowe zwroty dla transakcji produkcyjnych)	23
Zysk rezydualny przed kosztami ogólnymi do podziału proporcjonalnie do wydatków A i B związanych z unikalnymi i wartościowymi wartościami niematerialnymi	71

Zysk rezydualny przypadający na A:	$71 * 30/70$	30,43
Zysk rezydualny przypisany do B:	$71 * 40/70$	40,57

Zyski ogółem przypisane A:	6 (zysk początkowy) + 30,43 (rezydualny) - 3 (koszty ogólne)	33,43
Całkowite zyski przydzielone B:	17 (zysk początkowy) + 40,57 (rezydualny) - 6 (koszty ogólne)	51,57
Ogółem		85

Jak pokazano w powyższym przykładzie, wyłączenie niektórych konkretnych pozycji z ustalenia odpowiednich zysków podlegających podziałowi oznacza, że każda ze stron pozostaje odpowiedzialna za swoje własne wydatki z nimi związane. W związku z tym decyzja o wyłączeniu lub nie niektórych konkretnych pozycji musi być zgodna z dokładnym określeniem transakcji.

Scenariusz 2

Innym przykładem może być to, że w niektórych przypadkach właściwe jest wyłączenie danej kategorii kosztów w zakresie, w jakim czynnik (czynniki) podziału zysku zastosowane w analizie podziału zysku rezydualnego opierają się na tych kosztach. Na przykład w przypadkach, w których względne wydatki przyczyniające się do rozwoju unikalnych i wartościowych wartości niematerialnych są uznane za najbardziej odpowiedni czynnik podziału zysku, zyski rezydualne mogą być oparte na zyskach operacyjnych przed tymi wydatkami. Po ustaleniu podziału zysków rezydualnych, każde przedsiębiorstwo powiązane odejmuje swoje wydatki. Można to zobrazować w następujący sposób. Przyjmijmy, że stan faktyczny jest taki sam, jak w przypadku scenariusza 1 do niniejszego przykładu powyżej i założmy, że koszty ogólne nie są wyłączone z ustalania zysku rezydualnego do podziału.

Etap pierwszy: określenie podstawowej stopy zwrotu z działalności produkcyjnej (w tym przykładzie koszt sprzedanych towarów + 10%)

Tak jak w Scenariuszu 1, Krok 1 powyżej.

Etap drugi: określenie zysku rezydualnego podlegającego podziałowi

- a) *W przypadku, gdy jest on ustalany jako zysk operacyjny po dokonaniu nakładów w związku z unikalnymi i wartościowymi wartościami niematerialnymi:*

Tak jak w Scenariuszu 1, Etap 2, przypadek a).

- b) *W przypadku, gdy jest on ustalany jako zysk operacyjny przed poniesieniem nakładów w związku z unikalnymi i wartościowymi wartościami niematerialnymi:*

	A	B	Połączone (A + B)
Sprzedaż	100	300	400
Koszt własny sprzedaży	60	170	230
Zysk brutto	40	130	170
Koszty ogólnego zarządu	3	6	9
Pozostałe koszty operacyjne	2	4	6
Zysk z działalności operacyjnej przed uwzględnieniem nakładów na wartości niematerialne o unikalnym charakterze	35	120	155
Nakłady związane z unikalnymi i wartościowymi wartościami niematerialnymi	30	40	70
Zysk operacyjny	5	80	85

Odpowiedni zysk operacyjny przed wydatkami w odniesieniu do unikalnych i wartościowych wartości niematerialnych	155
Zysk już przydzielony (początkowe zwroty dla transakcji produkcyjnych)	23

Zysk rezydualny przed wydatkami związanymi z unikalnymi i wartościowymi wartościami niematerialnymi do podziału proporcjonalnie do wydatków A i B związanych z unikalnymi i wartościowymi wartościami niematerialnymi	132
--	-----

Zysk rezydualny przypadający na A:	$132 * 30/70$	56,57
Zysk rezydualny przypisany do B:	$132 * 40/70$	75,43

Zyski ogółem przypisane A:	6 (zysk początkowy) + 56,57 (rezydualny) - 30 (wydatki związane z unikalnymi i wartościowymi wartościami niematerialnymi)	32,57
Całkowite zyski przydzielone B:	17 (początkowy zwrot) + 75,43 (rezydualne) - 40 (wydatki związane z unikalnymi i wartościowymi wartościami niematerialnymi)	52,43
Ogółem		85

Tzn. A i B przypisuje się takie same zyski, jak w przypadku, gdy odpowiedni zysk podlegający podziałowi jest określony jako zysk operacyjny po wydatkach związanych z niepowtarzalną i wartościową wartością niematerialną, zob. przypadek a) powyżej.

Przykład ten ilustruje fakt, że gdy współczynnik podziału zysku stosowany do podziału zysku rezydualnego opiera się na kategorii wydatków poniesionych w danym okresie, nie ma znaczenia, czy zysk rezydualny podlegający podziałowi jest ustalany przed odliczeniem wydatków przez każdą ze stron, czy też zysk rezydualny podlegający podziałowi jest ustalany po odliczeniu wydatków. Wynik może być jednak inny w przypadku, gdy czynnik podziału oparty jest na skumulowanych wydatkach z lat ubiegłych i bieżących.

XII. Przykład zastosowania modelu RACI

Spółka matka (A) prowadzi działalność w branży FMCG i pełni rolę podmiotu zarządzającego łańcuchem dostaw (w tym jest właścicielem patentów i technologii produkcji – zgodnie z analizą DEMPE) oraz świadczy usługi na rzecz podmiotów z grupy. Spółka zależna (B) jest odpowiedzialna za marketing, sprzedaż i dystrybucję oraz jest właścicielem (zgodnie z analizą DEMPE) marketingowych wartości niematerialnych. Analiza dotyczy sprzedaży wyrobów gotowych z A do B oraz współpracy stron w procesie produkcji i dystrybucji.

MPZ została uznana za najbardziej odpowiednią metodę, ze względu na wysoki stopień zintegrowania między stronami (obie strony są przedsiębiorcami z pełnymi ryzykami) oraz angażowanie unikalnych wartości niematerialnych.

W celu przeprowadzenia estymacji wkładów poszczególnych stron w tworzenie wartości zastosowano matrycę odpowiedzialności RACI. Model RACI opisuje role poszczególnych uczestników na podstawie przypisania odpowiedzialności za poszczególne zadania w procesie biznesowym / projekcie.

Przypisania zakresu odpowiedzialności za dane zadanie następuje za pomocą symboli:

R – jeśli strona jest odpowiedzialna (responsible) za faktyczne wypełnienie zadań związanych z daną funkcją,

A – jeśli strona ponosi ostateczne koszty i ryzyka związane z realizacją zadania (accountable) oraz bezpośrednio wspiera jednostkę realizującą działanie,

C – jeśli strona dysponuje wiedzą w zakresie realizowanych czynności i doradza (consulted) jednostce, która rzeczywiście realizuje zadanie,

I – jeśli strona jest poinformowana (informed) o działaniach, lecz nie ma wpływu na przebieg realizacji funkcji.

W pierwszej kolejności łańcuch wartości (rozumiany jako sekwencja działań podejmowanych przez A i B w ramach współpracy) został podzielony na procesy (angażujące aktywa i zarządzanie ryzykiem). Następnie każdemu procesowi przepisana została waga w celu określenia jego istotności zarówno w całym łańcuchu wartości jak i w stosunku do innych procesów. Przypisanie wag nastąpiło poprzez wywiady z pracownikami zaangażowanych stron (analiza subiektywna). Następnie wagi zostały dodatkowo zweryfikowane przez obiektywne i zewnętrzne dane rynkowe (np. w oparciu o koszty poszczególnych procesów). W wyniku analizy zidentyfikowane następujące procesy i wagi:

Proces	Waga procesu
Logistyka	5%
Produkcja	13%
Zakupy	5%
Planowanie	14%
Dystrybucja	7%
Marketing	30%
R&D	26%
Razem	100%

Następnie dla każdego procesu wkład poszczególnych stron został oceniony w oparciu o analizę RACI (R (responsible) A (accountable) C (consulted) I (informed)). Każdej literze nadano wagi (przykładowo R=50% kontrybucji w proces).

Wagi zostały poparte obiektywnymi lub zewnętrznymi danymi (np. koszty ponoszone przez każdą ze stron w proces /liczba zaangażowanych pracowników). Wyniki przeprowadzonej analizy zostały podsumowane w poniższej tabeli.

Proces	Dystrybutor (B)	Supply Chain Company (A)	Waga procesu	Kontrybucja Dystrybutora (B)	Kontrybucja Supply Chain Company (A)
Logistyka	16,80%	83,20%	5	0,84	4,16
Produkcja	3,20%	96,80%	13	0,42	12,58
Zakupy	6,60%	93,40%	5	0,33	4,67
Planowanie	47,70%	52,30%	14	6,68	7,32
Dystrybucja	100%	0%	7	7,00	0,00
Marketing	100%	0%	30	30,00	0,00
R&D	0%	100%	26	0,00	26,00
Razem			100	45,26	54,74

Podział zysku:

- A. Łączny zysk: 100
- B. Wynagrodzenie dla Dystrybutora: $100 * 45,26\% = 45,26$
- C. Wynagrodzenie dla Supply Chain Company: $100 * 54,74\% = 54,74$

XIII. Dodatkowe materiały źródłowe

Poniżej wymienione zostały dodatkowe materiały źródłowe, które na potrzeby niniejszego ogólnego opracowania nie wymagały uwzględnienia, ale mogą okazać się kluczowe do zgłębienia przy szczegółowej analizie obszarów, których dotyczą:

1. Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles (wersja z czerwca 2018 r.).
2. Public Consultation Document: Addressing the tax challenges of the digitalization of the economy (wersja z okresu 13 luty – 6 marca 2019 r.).
3. Additional Guidance on the Attribution of Profits to a Permanent Establishment under BEPS Action 7 (wersja z 22 marca 2018 r.).

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 3 powołaną przez FCT, w skład której wchodzi następujące osoby: Pani Aleksandra Chojnacka, Pan Rafał Gorczyca, Pani Katarzyna Malarek-Penkala, Pani Agnieszka Murawska, Pani Monika Palmowska, Pani Anna Sokołowska, Pani Ewelina Stamblewska-Urbaniak, Pani Maja Seliga-Kret, Pani Hanna Szarpak przy współpracy z obserwatorami ze strony MF i KAS.