

Zarządzanie ryzykiem cen transferowych w obsłudze informatycznej grup kapitałowych

<https://doi.org/10.33141/po.2012.12.07>

Jerzy Aukształ, Piotr Mielcarek

Przeгляд Organizacji, Nr 12 (875), 2012, ss. 27-32
www.przeглядorganizacji.pl
Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa (TNOiK)

Wprowadzenie

Celem niniejszego opracowania jest identyfikacja czynników ryzyka w przedsięwzięciach obsługi informatycznej realizowanej przez podmioty należące do grup kapitałowych zwanych również holdingami¹⁾, zgrupowaniami kapitałowymi oraz grupami przedsiębiorstw i na tej podstawie zaproponowanie metod aktywnego kształtowania relacji umożliwiających ograniczenie występowania nieprzewidzianych zagrożeń podatkowych. Liczne uwarunkowania wpływają na wzrost popularności świadczenia usług przez wyspecjalizowane podmioty funkcjonujące w grupach kapitałowych. Tak ukształtowane struktury spełniają jednak przesłanki włączenia ich do obszaru prawa regulującego ceny transakcyjne przy wymianie dóbr i usług pomiędzy podmiotami powiązanymi. Głównym założeniem wprowadzenia tego rodzaju rozwiązań prawnych było przeciwdziałanie procederowi ograniczania zobowiązań podatkowych poprzez przenoszenie kosztów, przychodów lub zysków w ramach grup kapitałowych. W konsekwencji jednak pojawiło się zagrożenie odmiennej interpretacji przez organy podatkowe transakcji obsługi informatycznej, jako niespełniającej rynkowej ich wyceny i w konsekwencji nałożenie przewidzianych prawem kar. W publikacji omówiono cechy charakterystyczne usług z zakresu obsługi informatycznej świadczonych w ramach zgrupowań przedsiębiorstw. Wskazano na tej podstawie na zagrożenia odmiennej od zamierzonej interpretacji cen transferowych takich transakcji. W konkluzji zaproponowano sposoby świadczenia usług informatycznych pomiędzy podmiotami zależnymi, ograniczające ryzyko nałożenia kar wynikających z nierynkowej ich wyceny.

Popularyzacja idei *outsourcingu* informatycznego powiązanego z dążeniem do koncentracji na kluczowych kompetencjach sprawia, że przedsiębiorstwa chętniej korzystają z usług informatycznych oferowanych przez wyspecjalizowane podmioty zewnętrzne, a w przypadku posiadania wewnętrznych komórek informatycznych pojawiają się koncepcje ich wyodrębniania i tworzenia podmiotów zależnych, których zadaniem jest obsługa informatyczna. Nurt ten wpisuje się w tendencje przeobrażeń rejestrowanych przez statystykę publiczną w dwóch badaniach: ● badaniu zmiany struktury podmiotów gospodarki narodowej oraz ● badaniu grup przedsiębiorstw. W pierwszym z nich zauważalny jest dynamiczny wzrost mikro- i małych podmiotów

zatrudniających odpowiednio do 10 i 50 pracowników przy jednoczesnym zmniejszeniu się liczby dużych i wielkich ich odpowiedników zatrudniających odpowiednio powyżej 249 i 999 pracowników. Sytuację tę obrazuje tabela 1, w której przedstawiono liczbę podmiotów gospodarki narodowej zarejestrowanych w rejestrze REGON według stanu w dniu 31.12.2002 r. oraz 31.12.2010 r., w przekroju przewidywanej liczby zatrudnionych.

W pierwszym i drugim przedziale podmiotów, tj. mikro oraz małych jest zauważalne znaczne zwiększenie ich liczby odpowiednio o 12 i 23%, natomiast w przedziałach dużych i wielkich podmiotów tendencja jest odwrotna, czyli następuje wyraźny spadek ich liczby. Świadczy to o rosnącej popularności podmiotów o mniejszej liczbie zatrudnionych.

W drugim badaniu, którego przedmiotem jest ocena struktury przedsiębiorstw funkcjonujących w formie powiązań kapitałowych, jest zauważalny stały wzrost liczby podmiotów należących do grup kapitałowych przy jednoczesnym zachowaniu struktury udziału w ogólnej liczbie przedsiębiorstw niefinansowych (tabela 2).

Łącząc powyższe wyniki badań, jest uprawnione postawienie hipotezy, że elastyczne struktury organizacyjne skupiające w sobie podmioty powiązane upowszechniają się i stają się istotną częścią gospodarki narodowej. Swą popularność zyskują kosztem dużych jednostek hierarchicznych, co widoczne jest w ograniczaniu ich liczby.

Wykazane powyżej uelastycznienie struktur organizacyjnych świadczy o naturalnym procesie dostosowawczym mającym swe źródło w rynkowych mechanizmach stałego dążenia do zwiększania efektywności funkcjonowania podmiotów. Jednak w tej konkretnej sytuacji dochodzi do głosu regulator państwowy, który dostrzegł zagrożenie zmniejszenia wpływów budżetowych w wyniku pozornie inicjowanych transakcji rynkowych, których celem mogłoby być świadome przenoszenie kosztów lub dochodów do obszarów o mniejszych obciążeniach podatkowych, co w konsekwencji spowodowałoby zmniejszenie dochodów Skarbu Państwa w skali makro. Tak zarysowana sprzeczność interesów występująca wśród uczestników gry rynkowej, tj. regulatora oraz podmiotów powiązanych, wprowadza zagrożenie rozbieżnej wyceny transakcji, w wyniku czego organ podatkowy uzyskałby uprawnienia do nałożenia dodatkowych obciążeń, zmieniając tym samym warunki funkcjonowania takich podmiotów. Konieczne staje się więc wypracowanie schematu postępowania ograniczającego pojawiające się ryzyko, jak również uwzględnienie tego czynnika przy podejmowaniu decyzji o powołaniu podmiotu prawnego świadczącego usługi na rzecz jednostek powiązanych.

W niniejszym opracowaniu podjęto tematykę odnoszącą się do obsługi informatycznej, rozumianej jako dostawy produktów i świadczenie usług informatycznych. Wartość dodana niniejszej publikacji przejawia się w podjęciu dyskusji o złożonych zagadnieniach wyceny obsługi informatycznej realizowanej pomiędzy podmiotami powiązanimi oraz w zaproponowaniu rozwiązania umożliwiającego zmniejszenie ryzyka rozbieżnej interpretacji dokonanej przez organy podatkowe.

Tab. 1. Zmiana liczby podmiotów gospodarki narodowej w okresie 2002–2010

Stan w dniu	Razem	0–9	10–49	50–249	250–999	1000 i więcej
31.12.2002	3 468 218	3 302 411	131 480	28 884	4501	942
31.12.2010	3 909 802	3 713 677	161 550	29 731	4033	811
Zmiana w %	13%	12%	23%	3%	-10%	-14%

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Zmiany strukturalne grup podmiotów gospodarki narodowej w 2003 r., Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2004; Zmiany strukturalne grup podmiotów gospodarki narodowej w rejestrze REGON, 2011 r., Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2012].

Tab. 2. Zmiana liczby podmiotów krajowych należących do grup przedsiębiorstw

Rok	Ogółem przedsiębiorstwa niefinansowe	W tym podmioty należące do grup	Udział w przedsiębiorstwach niefinansowych w %
2009	1 673 527	9823	0,59%
2010	1 726 663	10 143	0,59%
Zmiana w %	3%	3%	

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Grupy przedsiębiorstw w Polsce w 2009 r., Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2011; Grupy przedsiębiorstw w Polsce w 2010 r., Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2012].

Wymiana dóbr i usług w podmiotach powiązanych

Podmioty gospodarcze korzystają z rynkowych mechanizmów wymiany dóbr i usług. Podstawowym narzędziem realizacji tejże wymiany jest transakcja. Jej stronami mogą być podmioty, które łączy zależność silniejsza niż ta, występująca pomiędzy autonomicznymi, w pełni niezależnymi uczestnikami rynku.

Podstawą do określenia zakresu owej autonomii stron transakcji jest w polskim prawie podatkowym pojęcie podmiotu powiązanego. Artykuł 11 Ustawy [u.p.d.o.p] określa warunki, jakie muszą spełnić osoby fizyczne lub prawne, by mogły być określone jako podmioty powiązane.

Biorąc pod uwagę kryterium zakresu autonomii stron transakcji²⁾, wyróżnia się transakcje kontrolowane oraz niekontrolowane. Transakcje kontrolowane zawierane są przez podmioty powiązane, natomiast niekontrolowane przez niepowiązane ich odpowiedniki.

Zważywszy na wysokie prawdopodobieństwo spełnienia przez podmioty gospodarcze funkcjonujące w grupach kapitałowych przesłanek ustawowych oraz kierując się zasadą przezorności, należy przyjąć, że transakcje w ramach grup są transakcjami kontrolowanymi.

Wymiana dóbr i usług między autonomicznymi podmiotami, niezależnie czy jeden z nich przynależy do odrębnej grupy kapitałowej, realizowana jest w formie transakcji niekontrolowanej. Transakcje zawierane między podmiotami należącymi do grup kapitałowych są realizowane natomiast z zachowaniem rygorów właściwych dla transakcji kontrolowanych. Zgodnie z wytycznymi OECD [Model Tax Convention..., 2010], w polskim systemie podatkowym obowiązuje zasada „wyciągniętej ręki”. Oznacza ona, że podmioty powiązane zawierające transakcje winny stosować warunki i ceny odpowiadające warunkom i cenom rynkowym, tzn. takim, jakie obowiązywałyby w porównywalnej transakcji niekontrolowanej. Przy weryfikacji porównywalności transakcji należy, zgodnie z Rozporządzeniem Ministra Finansów [r.d.o.p], uwzględnić w szczególności następujące czynniki: cechy przedmiotu transakcji, warunki transakcji, cechy podmiotów transakcji, warunki ekonomiczne występujące w czasie i miejscu, w którym dokonano

transakcji oraz strategię gospodarczą. Cena usługi / produktu w transakcjach kontrolowanych jest nazywana ceną transferową, a podmioty je stosujące są zobowiązane do prowadzenia dokumentacji podatkowej szczegółowo opisującej metody jej wyceny oraz sposoby wykorzystania. W przypadku zaniżenia lub zawyżenia ceny transferowej jeden z podmiotów zawierających transakcję nie wykazuje bądź nieprawidłowo wykazuje dochód. W konsekwencji organy podatkowe mają prawo określić dochody, a także należny podatek w drodze oszacowania, stosując 50-proc. stawkę podatku. Zważywszy na wyżej opisane ryzyko, istotne jest rzetelne dokumentowanie zawieranych transakcji kontrolowanych, stosując określone przez ustawodawcę metody określania cen transferowych.

Metody określania cen w transakcjach kontrolowanych

Dochody i ceny w transakcjach kontrolowanych winny być ustalane przy użyciu metod określonych w art. 11 ust. 2 i 3 Ustawy [u.p.d.o.p]. Ustawodawca określa możliwe sposoby szacowania dochodu. Poniżej przedstawiono ich podstawowe założenia.

■ Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej polega na ustaleniu ceny transferowej, odwzorowując cenę w porównywalnej, dotyczącej tych samych dóbr i / lub usług, transakcji niekontrolowanej. Jeśli jest niemożliwe odnalezienie porównywalnej transakcji niekontrolowanej, stosowana winna być metoda ceny odprzedaży bądź metoda rozsądnej marży.

■ Metoda ceny odprzedaży stosowana w sytuacji, gdy dany podmiot dokonuje transakcji niekontrolowanej dotyczącej dóbr i / lub usług nabytych uprzednio w transakcji kontrolowanej. Zwykle tego typu transakcje dotyczą funkcjonowania w grupach kapitałowych podmiotów odpowiedzialnych za dystrybucję dóbr i usług. Istotą tejże metody jest ustalenie marży ceny odprzedaży stosowanej w transakcjach niekontrolowanych, a następnie obniżenie ceny transferowej o tę marżę.

■ Metoda rozsądnej marży, tzw. koszt plus polega na ustaleniu ceny transferowej w wysokości odpowiadającej sumie kosztów związanych z nabyciem w transakcji niekontrolowanej dóbr i / lub usług bądź wytworzeniem ich we własnym zakresie (tzw. baza kosztowa) powiększonej o narzut zysku obowiązujący w porównywalnych transakcjach niekontrolowanych.

■ Metody zysku transakcyjnego mogą być stosowane w sytuacji, gdy jest niemożliwe zastosowanie jednej z wyżej wymienionych trzech metod nazywanych tradycyjnymi metodami transakcyjnymi. Wśród metod zysku transakcyjnego wyróżnia się metodę marży transakcyjnej netto oraz metodę podziału zysków. Pierwsza z nich oparta jest na przypisaniu marży zysku netto podmiotowi w transakcjach kontrolowanych w wysokości odpowiadającej marży uzyskiwanej przez ten podmiot w transakcjach niekontrolowanych bądź transakcjach niekontrolowanych innych podmiotów. Metoda podziału zysków bazuje na określeniu łącznych zysków i ich podziale (wykorzystując analizę rezydualną bądź analizę udziału), w proporcji, w jakiej dokonałyby tego podmioty niezależne na podmioty w ramach transakcji kontrolowanej.

Wyznaczanie cen transferowych w transakcji wymaga wyboru jednej z powyższych metod. Istotne jest zachowanie właściwej kolejności ich stosowania. I tak, w pierwszej kolejności stosowana winna być metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej. Jeśli jej zastosowanie nie jest możliwe, należy zastosować jedną z dwóch pozostałych tradycyjnych metod transakcyjnych. Jeśli i te metody nie są możliwe do zastosowania, należy

użyć wybranej metody zysku transakcyjnego. Podmiot może ponadto odstąpić od stosowania metody porównywalnej ceny w przypadku, gdy zastosowanie innej metody umożliwi, zgodnie z zasadą „wyciągniętej ręki”, oszacowanie ceny na poziomie bardziej zbliżonym do wartości rynkowej przedmiotu transakcji.

Transakcje dotyczące dóbr i usług informatycznych

Przedsmiotem transakcji kontrolowanych mogą być w szczególności aktywa informatyczne. Definicję tego terminu zaczerpnięto z rekomendacji Komisji Nadzoru Bankowego [*Rekomendacja D...*, 1997]. Są to: wszelkie oprogramowanie, dane, sprzęt, zasoby administracyjne fizyczne, komunikacyjne lub ludzkie w systemie informatycznym lub działalności informatycznej. Aktywa te podzielić można na dwie niżej opisane kategorie.

■ Aktywa programowe³⁾ są definiowane jako: „oprogramowanie użytkowe (aplikacje), oprogramowanie systemowe, oprogramowanie narzędziowe” [*Rekomendacja D ...*, 1997]. Na potrzeby niniejszego artykułu, w tej kategorii aktywów ze względu na aspekty autorsko-prawne, a więc rozważając oprogramowanie jako utwory będące przedmiotem prawa autorskiego, wyróżnić można następujące podkategorie:

● aktywa programowe własne – oznaczające oprogramowanie, którego właścicielem⁴⁾ jest podmiot;

● aktywa programowe obce – rozumiane jako oprogramowanie, którego autorem jest podmiot zewnętrzny, a jego użytkowanie jest możliwe na podstawie udzielonych przez twórcę uprawnień na ściśle określonych polach eksploatacji w formie umowy licencyjnej.

■ Aktywa fizyczne stanowiące: „wyposażenie komputerowe, wyposażenie komunikacyjne, nośniki informacji (...), inne wyposażenie techniczne (...)” [*Rekomendacja D ...*, 1997].

Powyżej scharakteryzowane kategorie aktywów informatycznych mogą stanowić przedmiot transakcji zarówno jako dobra podlegające sprzedaży, jak i majątek niezbędny do świadczenia usług informatycznych.

Podsumowując, uwzględniając powyższą klasyfikację aktywów informatycznych, wyróżnić można trzy niżej opisane rodzaje transakcji związanych z aktywami informatycznymi.

■ Transakcje dotyczące dóbr informatycznych, są związane ze sprzedażą aktywów informatycznych. Są to:

● sprzedaż aktywów programowych: ● własnych – oznaczających transakcje sprzedaży autorskich praw majątkowych bądź udzielenie upoważnienia, do użytkowania oprogramowania stworzonego przez podmiot oraz ● obcych – związanych z udzieleniem licencji do oprogramowania stworzonego przez inny podmiot;

● sprzedaż aktywów fizycznych – transakcje sprzedaży sprzętu informatycznego (infrastruktura sieciowa, serwerowa, sprzęt komputerowy).

■ Transakcje dotyczące usług informatycznych. Są to:

● świadczenie usług dotyczących aktywów programowych: własnych lub / i obcych oznaczających realizację usług dotyczących tychże aktywów, jak np.: utrzymanie, udostępnienie, instalacja, konfiguracja, wsparcie użytkowników;

● świadczenie usług dotyczących aktywów fizycznych – wszelkie usługi związane z kolokacją, instalacją, konfiguracją, wsparciem gwarancyjnym, usuwaniem awarii, udostępnieniem mocy obliczeniowej.

■ Transakcje dotyczące dóbr i usług informatycznych – stanowią transakcje łączące zarówno sprzedaż aktywów, jak i świadczenie usług informatycznych.

Ryzyko szacowania cen transferowych dóbr i usług informatycznych

Wyróżnione w niniejszym opracowaniu rodzaje transakcji obsługi informatycznej wiążą się z różnym stopniem złożoności kalkulacji cen transferowych. Zbiorcze zestawienie głównych czynników ryzyka w transakcjach dotyczących aktywów informatycznych przedstawiono w tabeli 3.

W przypadku, gdy podmiot w grupie kapitałowej wytwarza oprogramowanie wyłącznie na potrzeby podmiotów w grupie, jest utrudnione znalezienie odniesienia do porównywalnej transakcji niekontrolowanej. W konsekwencji nie ma możliwości zastosowania metody porównywalnej ceny niekontrolowanej oraz metody ceny odprzedaży. Możliwe jest zastosowanie metody rozsądnej marży „koszt plus”. Szacowanie ceny transferowej w tejże metodzie wiąże się z ryzykiem niewłaściwego określenia bazy kosztowej oraz narzutu zysku obowiązującego w porównywalnych transakcjach niekontrolowanych. Baza kosztowa jest rozumiana jako suma kosztów związanych z wytworzeniem we własnym zakresie aktywów programowych własnych oraz kosztów pośrednich z wyłączeniem kosztów ogólnych zarządu. Zaniżenie bazy kosztowej skutkuje niedoszacowaniem ceny transferowej, a zawyżenie jej przeszacowaniem. Wyznaczenie właściwego narzutu zysku wiąże się z koniecznością wskazania odniesienia do porównywalnych transakcji niekontrolowanych. Skoro aktywa programowe własne będące przedmiotem transakcji kontrolowanej nie podlegają sprzedaży poza grupą kapitałową, punktu odniesienia poszukuje się w transakcjach dotyczących oprogramowania podobnej klasy. Organy podatkowe dysponują uprawnieniami do zakwestionowania takiego poziom narzutu i do wskazania innego, właściwszego dla przedmiotu danej transakcji, co powoduje powstanie istotnego w tym zakresie zagrożenia.

W przypadku transakcji dotyczących aktywów fizycznych oraz programowych obcych, niewytworzonych w grupie kapitałowej, jest możliwe zastosowanie metody porównywalnej ceny niekontrolowanej. Jeśli aktywa programowe obce będące przedmiotem transakcji podlegają wzbogaceniu, tj. uzupełnieniu przez elementy konfiguracji czy też aktywa programowe własne, jest konieczne dodatkowe doszacowanie wartości tychże elementów autorskich (utworów) poprzez zastosowanie podejścia analogicznego, jak w przypadku transakcji dotyczących aktywów programowych własnych. Transakcje obejmujące aktywa fizyczne, będące rezultatem prac badawczych prowadzonych przez jeden z podmiotów w grupie kapitałowej, wiążą się z podobnym ryzykiem, jak transakcje dotyczące aktywów programowych własnych niesprzedawanych poza grupą kapitałową. Realizacja usług dotyczących aktywów programowych oraz fizycznych wiąże się z ryzykiem niewłaściwego oszacowania w drodze wyceny rynkowej wartości kompetencji informatycznych. Zróżnicowanie wynagrodzeń w obszarze informatyki jest bowiem znaczące, a przyjęta stawka może być zakwestionowana przez organy podatkowe. Jeśli kompetencje te dotyczą aktywów programowych własnych, dla których podmiot nie świadczy usług poza grupą kapitałową, wskazanie stawki rynkowej może okazać się niemożliwe. W konsekwencji sugeruje się stosowanie metody rozsądnej marży „koszt plus”. Jej zastosowanie, podobnie jak w przypadku sprzedaży aktywów programowych własnych, wiąże się z ryzykiem niewłaściwego określenia bazy kosztowej oraz narzutu zysku.

Złożone transakcje dotyczące dóbr i usług informatycznych mogą kumulować ryzyka wszystkich pozostałych rodzajów transakcji związanych z obszarem informatyki.

Też o wysokim zróżnicowaniu wynagrodzeń w obszarze informatyki potwierdza badanie struktury wynagrodzeń [Struktura ..., 2012] prowadzone przez statystykę publiczną. Współczynnik zmienności obliczany dla grup wiekowych lokuje zawody informatyczne poziomu kierowniczego⁵⁾, specjalistycznego⁶⁾ i wykonawczego⁷⁾ w górnym zakresie zmienności przy wysokich ich przeciętnych wynagrodzeniach. Sytuację tę obrazuje tabela 4, w której przedstawiono: ● przeciętne wynagrodzenie dla dużych grup zawodów⁸⁾ ● miejsce w rankingu tych wynagrodzeń oraz ● współczynnik zmienności obliczany jako iloraz odchylenia standardowego dla wynagrodzeń według grup wiekowych przez średnią arytmetyczną; wskaźnik ten obrazuje zróżnicowanie wynagrodzeń w różnych grupach wiekowych. Pozytcie tabeli uporządkowano według malejącego współczynnika zmienności.

Wysoki poziom zmienności wynagrodzeń pracowników ze środowiska informatycznego w porównaniu do innych grup zawodów uprawdopodobnia możliwość przyjęcia rozbieżnych poziomów wyceny prac informatycznych przez usługodawców oraz administrację podatkową.

Metody ograniczania poziomu ryzyka

Przy opracowywaniu metod minimalizowania ryzyka dotyczącego rozbieżnej interpretacji cen stosowanych w obsłudze informatycznej podmiotów powiązanych pomocna staje się norma zarządzania bezpieczeństwem informacji. Zawarta w niej wskazówki postępowania z ryzykiem. Działania te obejmują [PN-ISO/IEC 27001..., 2007, s. 12]: ● stosowanie zabezpieczeń ● poznanie i zaakceptowanie ryzyka ● świadome jego unikanie oraz ● przenoszenie na podmioty zewnętrzne. Odnosząc powyższe wskazówki do ryzyka cen transferowych, można wskazać cztery sposoby jego ograniczania. Poniżej omówiono każdy z nich.

Dokumentowanie transakcji

Podstawowym narzędziem ograniczającym poziom ryzyka podatkowego tego rodzaju transakcji jest prowadzenie pełnej dokumentacji⁹⁾ szczegółowo opisującej całość okoliczności związanych z zawartą transakcją. Dokumentacja ta zgodnie z obowiązującymi regulacjami prawnymi winna być przedstawiona organom podatkowym w ciągu siedmiu dni, licząc od dnia doręczenia żądania. W związku z tym konieczne staje się prowadzenie bieżącej, pełnej dokumentacji dla wszystkich usług świadczonych w ramach grupy kapitałowej. Nietrudno wskazać, że tworzy to dodatkowe obciążenie zwiększające koszty świadczenia usług w tej formie.

Upřednie porozumienia cenowe

W przypadku transakcji o wysokim stopniu złożoności, transakcji powtarzających się oraz transakcji obarczonych wysokim ryzykiem podatkowym, w tym w szczególności dotyczących aktywów programowych własnych, jest możliwe ograniczenie ryzyka podatkowego poprzez wykorzystanie upředniego porozumienia cenowego. Instrument ten, zdefiniowany w *Ordynacji podatkowej* [u.o.p] umożliwia zawarcie przez podmiot i organy podatkowe porozumienia w zakresie stosowanych metody wyceny dóbr i usług w transakcjach kontrolowanych. Porozumienie to ogranicza ryzyko kwestionowania przez organy podatkowe zastosowanej metody szacowania dochodu w realizowanych oraz przyszłych transakcjach kontrolowanych. Uznanie prawidłowości zastosowania danej metody następuje w trybie decyzji o okresie obowiązywania nie dłuższym niż pięć lat. W zależności od rodzaju upředniego porozumienia cenowego okres oczekiwania może wynosić od sześciu do osiemnastu miesięcy. Zastosowanie niniejszego instrumentu wiąże się jednak z poniesieniem określonych wydatków. Opłata za złożenie wniosku o jego

Tab. 3. Główne czynniki ryzyka transakcji dotyczących aktywów informatycznych

Przedmiot transakcji	Rodzaj transakcji	Główne ryzyka
Dobra	Sprzedaż aktywów programowych własnych	<ul style="list-style-type: none"> ● Trudności ze wskazaniem porównywalnych transakcji niekontrolowanych ● Niewłaściwe określenie bazy kosztowej ● Niewłaściwe określenie narzutu zysku
	Sprzedaż aktywów programowych obcych	<ul style="list-style-type: none"> ● Ryzyko niedoszacowania dodatkowych rozszerzeń oprogramowania własnymi elementami autorskimi
	Sprzedaż aktywów fizycznych	<ul style="list-style-type: none"> ● Ryzyko niedoszacowania dodatkowych modyfikacji aktywów fizycznych własnymi elementami autorskimi ● Długotrwałe i kosztochłonne prace badawcze mające istotny wpływ na bazę kosztową i niewspółmiernie przekładające się na rzeczywistą wartość rynkową
Usługi	Świadczenie usług dotyczących aktywów programowych własnych	<ul style="list-style-type: none"> ● Niedostępność porównywalnych transakcji niekontrolowanych ● Trudność wyceny kompetencji ● Niewłaściwe określenie bazy kosztowej ● Niewłaściwe określenie narzutu zysku
	Świadczenie usług dotyczących aktywów programowych obcych	<ul style="list-style-type: none"> ● Ryzyko niewłaściwej wyceny kompetencji¹⁾
	Realizacja usług dotyczących aktywów fizycznych	<ul style="list-style-type: none"> ● Ryzyko niewłaściwej wyceny kompetencji
Dobra i usługi	Transakcje dotyczące dóbr i usług informatycznych	<ul style="list-style-type: none"> ● Kombinacja ryzyk wszystkich powyższych rodzajów transakcji

¹⁾ Szacowanie kompetencji jest zagadnieniem związanym z subiektywną oceną umiejętności osób, co w przypadku specjalizowanych usług prowadzi do powstania wysokiego ryzyka odmiennej wyceny takiej własności.

Źródło: opracowanie własne.

Tab. 4. Wynagrodzenia grup zawodowych i współczynnik zmienności w październiku 2010 r.

Lp.	Grupy zawodów – duże		Przeciętne wynagrodzenie brutto (zł)	Miejsce w rankingu wynagrodzeń	Współczynnik zmienności według grup wiekowych (%)
1.	11	Przedstawiciele władz publicznych, wyżsi urzędnicy i dyrektorzy generalni	11 107,9	1	32,6
2.	23	Specjaliści nauczania i wychowania	3855,3	12	29,8
3.	13	Kierownicy ds. produkcji i usług, w tym:	6070,6	3	20,5
	133	kierownicy do spraw technologii informatycznych i telekomunikacyjnych	9414,7		33,7
4.	21	Specjaliści nauk fizycznych, matematycznych i technicznych	4841,1	6	20,4
5.	35	Technicy informatycy	4210,9	9	20,3
6.	12	Kierownicy do spraw zarządzania i handlu	6787,5	2	20,1
7.	25	Specjaliści ds. technologii informacyjno-komunikacyjnych	6046,8	4	17,5
8.	24	Specjaliści ds. ekonomicznych i zarządzania	4712,2	7	17,2
		(...)			
38.	75	Robotnicy w przetwórstwie spożywczym, obróbce drewna, produkcji wyrobów tekstylnych i pokrewni	2112,9	33	4,1

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Struktura..., 2012].

wydanie wynosi 1% wartości zawieranej transakcji¹⁵⁾. Należy więc rozważyć, czy zakres ograniczenia ryzyka podatkowego przewyższa ponoszone wydatki związane z uzyskaniem uprzedniego porozumienia cenowego.

Insourcing

Wysoki poziom ryzyka kar nakładanych przez administrację podatkową sprawia, że istnienie podmiotu obsługi informatycznej w grupie kapitałowej może być w określonych, przypadkach kwestionowane. Najwięcej wątpliwości budzi sytuacja, w której podmiot dominujący korzysta z usług podmiotu zależnego powołanego do obsługi informatycznej bez znaczących obrotów z innymi jednostkami powiązanymi, jak i niepowiązanymi. Możliwym sposobem uniknięcia zagrożenia jest ponowne włączenie podmiotu do wewnętrznych struktur przedsiębiorstwa macierzystego i świadczenie usług w formie *insourcingu*, gdzie wycena dostaw i usług może

być dokonywana na podstawie cen obowiązujących wewnątrz podmiotu, bez ingerencji organów zewnętrznych. Rachunkowość zarządcza dostarcza użyteczne narzędzia umożliwiające skuteczne kierowanie procesami świadczenia usług wewnątrz pojedynczego podmiotu prawnego [Ossowski, 2004, s. 139–150]. Cel ograniczania ponoszonych kosztów, który często staje się przyczyną podejmowania decyzji o wydzieleniu podmiotu zależnego, może być osiągnięty poprzez odpowiednie ukształtowanie wewnętrznych struktur organizacyjnych, uzupełnionych o nowoczesne narzędzia controllingu, ceny usług wewnętrznych i budżetowania działalności.

Niezależny outsourcing

Wysokie ryzyko świadczenia usług wyspecjalizowanych w grupie kapitałowej, np. wytwarzanie aktywów programowych, sugeruje ich przeniesienie do podmiotów niepowiązanych. W takim przypadku podmiot obsługi

informatycznej należącej do grupy kapitałowej koncentruje się na świadczeniu usług związanych z obcymi aktywami programowymi, a usługi dodatkowe wykonywane przez ten podmiot powinny być, zgodnie z pkt. 1, szczegółowo dokumentowane, minimalizując tym samym poziom ryzyka błędnej interpretacji metod szacowania cen. Dodatkowym czynnikiem ograniczającym ten poziom jest niski wskaźnik zmienności wynagrodzeń w grupie zawodów wykonawczych (tabela 4), przez co zróżnicowanie cen rynkowych takich usług może być mniejsze, a wskazanie podobnych, rynkowych transakcji niekontrolowanych łatwiejsze¹⁰. Istnieją jednak wyjątki od powyższej zasady. Jednym z nich jest tworzenie specjalistycznego oprogramowania związanego ze strategicznym składnikiem aktywów organizacji, np. system informatyczny obsługujący procesy biznesowe decydujące o przewadze konkurencyjnej przedsiębiorstwa. W takim przypadku przenoszenie specjalizowanych usług do niezależnego dostawcy stwarza poważne zagrożenie utraty kontroli nad strategicznym zasobem organizacji, a przez to i utraty pozycji konkurencyjnej na rynku. Pozostaje więc konieczność zaakceptowania ryzyka nieprawidłowego ustalania cen transferowych, które może być, zgodnie z pkt. 1 i 2, minimalizowane poprzez sporządzanie dokładnej i szczegółowej dokumentacji działań podejmowanych w podmiocie obsługi informatycznej oraz poprzez zawieranie porozumień cenowych z organami podatkowymi.

Podsumowanie

W niniejszym opracowaniu podjęto próbę oceny ryzyka szacowania cen transferowych w obsłudze informatycznej grup kapitałowych. Wysoki poziom ich złożoności powiązany z istotną zmiennością wynagrodzeń pracowników realizujących te zadania powoduje, że ryzyko pojawienia się odmiennej wyceny przedmiotu transakcji, dokonanej przez organy podatkowe, jest znaczące. Powoduje to konieczność podejmowania działań ograniczających to ryzyko. Wymagane staje się prowadzenie szczegółowej dokumentacji obsługi informatycznej. Możliwe jest również zawieranie porozumień cenowych z administracją podatkową ustalającą algorytm wyceny. Kolejną metodą minimalizacji ryzyka jest przenoszenie złożonych usług informatycznych, sprawiających największe trudności w rynkowej ich wycenie, do podmiotów niepowiązanych lub też włączanie ich do wewnętrznych struktur organizacyjnych, gdzie wycena transakcji będzie realizowana na podstawie cen wewnętrznych, bez ryzyka ingerencji zewnętrznych organów państwowych. Wnioski powyższe skłaniają do poszerzenia listy czynników decydujących o formie i sposobach obsługi informatycznej przez podmioty zewnętrzne. Ryzyko nieprawidłowego ustalania cen transferowych w wielu przypadkach może stać się decydujące przy wyborze formy organizacyjnej świadczenia usług informatycznych.

dr hab. Jerzy Auksztol, prof. UG
mgr Piotr Mielcarek

Wydział Zarządzania
Uniwersytetu Gdańskiego

PRZYPISY

¹ Holding oznacza, zgodnie z definicją zaproponowaną przez B. Nogalskiego i in. (1997), „strukturę złożoną z co najmniej dwóch prawnie samodzielnych podmiotów gospodarczych, z których jeden ma możliwość wpływania na decyzje podejmowane przez drugi podmiot w wyniku zawartej między tymi podmiotami umowy o nabycie udziału w kapitale jednego podmiotu (zwanego podporządkowanym) przez drugi podmiot (zwany dominującym)”.

² Należy zwrócić uwagę, że pojęcie „transakcja” nie zostało zdefiniowane przez ustawodawcę. Do właściwego zrozumienia zakresu niniejszego pojęcia posłużyć mogą zatem interpretacje organów podatkowych. Zgodnie z pismem Ministra Finansów z dnia 21 lutego

2001 r. (PBS/AK-060-1192-46/01) transakcją może być np. umowa nabycia lub sprzedaży jednego dobra, umowa sprzedaży szeregu dóbr lub wykonania szeregu usług, dla których określono łączną cenę, wieloletnia umowa dostawy za określoną cenę danego dobra lub szeregu dóbr bądź usług itp.”.

³ W rachunkowości aktywa programowe, co do zasady, są zaliczane do wartości niematerialnych i prawnych.

⁴ Własność oprogramowania oznacza dysponowanie autorskim prawem majątkowym do oprogramowania.

⁵ Stanowiska kierownicze identyfikowane są cyfrą 1 wielkich grup zawodów – pierwszy wyróżnik kodu klasyfikacji zawodów i specjalności (KZiS).

⁶ Stanowiska specjalistów identyfikowane są cyfrą 2 wielkich grup zawodów.

⁷ Stanowiska wykonawcze identyfikowane są cyframi 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9 wielkich grup zawodów.

⁸ Duże grupy zawodów są identyfikowane poprzez dwa pierwsze znaki symbolu KZiS.

⁹ Progi kwotowe determinujące obligatoryjność sporządzenia dokumentacji podatkowej transakcji kontrolowanej określono w art. 9a ust. 2 Ustawy [u.p.d.o.p.].

¹⁰ Przydatnym narzędziem do celów porównawczych byłby przegląd cen usług informatycznych prezentujący oferowane na rynku zakresy cenowe i ich zróżnicowanie w odniesieniu do rodzaju świadczonych usług.

BIBLIOGRAFIA

- [1] AUKSZTOL, J., *Outsourcing informatyczny w teorii i praktyce zarządzania*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2008.
- [2] *Grupy przedsiębiorstw w Polsce w 2009 r.*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2011.
- [3] *Grupy przedsiębiorstw w Polsce w 2010 r.*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2012.
- [4] *Model Tax Convention on Income and on Capital*, OECD 2010.
- [5] NOGALSKI B., BIAŁAS T., CZAPIEWSKI M., GRZYBOWSKI M., KREFT Z., WAŚNIEWSKI J., *Holding jako formuła restrukturyzacji przedsiębiorstwa wielozakładowego*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Administracji i Biznesu, Gdynia 1997.
- [6] OSSOWSKI M., *Rachunkowość zarządcza*, Wyższa Szkoła Finansów i Rachunkowości z siedzibą w Sopocie, Sopot 2004.
- [7] *PN-ISO/IEC 27001 – Technika informatyczna. Techniki bezpieczeństwa. Systemy zarządzania bezpieczeństwem informacji. Wymagania*, Polski Komitet Normalizacyjny, Warszawa 2007.
- [8] *Rekomendacja D z dnia 20 października 1997 r. dotycząca zarządzania ryzykami towarzyszącymi systemom informatycznym i telekomunikacyjnym używanym przez banki*, Generalny Inspektorat Nadzoru Bankowego, Narodowy Bank Polski, Warszawa 1997.
- [9] *Struktura wynagrodzeń według zawodów w październiku 2010 r.*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2012.
- [10] *Zmiany strukturalne grup podmiotów gospodarki narodowej w 2003 r.*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2004.
- [11] *Zmiany strukturalne grup podmiotów gospodarki narodowej w rejestrze REGON, 2011 r.*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2012.

Akty prawne

- [1] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych, [r.d.o.p.], Dz. U. 1992, nr 21, poz. 86.
- [2] Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania, [u.p.d.o.p.], Dz. U. 1992, nr 21, poz. 86 z późn. zm.
- [3] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*, [u.o.p.], Dz. U. 1997, nr 137, poz. 926 z późn. zm.

Transfer Pricing Risk Management of IS/IT Sourcing Transactions in Business Groups

The purpose of this paper is to classify the risk factors for the Information Technology and Information Systems (IT/IS) sourcing arrangements within the business groups and to propose on that basis means for active shaping of the relations for mitigating unexpected tax risks. A number of factors contribute to the increasing popularity of services offered by specialised providers present in the business groups. Such organizations fulfill the legal prerequisites for inclusion under the transfer pricing law. In this paper we discuss the characteristics of the services associated with IT/IS sourcing provisioned among the entities in business groups and on that basis we present the threats of interpretation of such transactions, which may differ from the intended ones. In conclusion, we propose the model for shaping the transactions covering the IT/IS services that mitigates the risks of administrative penalties resulting from improper valuation.