

PL

PL

PL



KOMISJA EUROPEJSKA

Bruksela, dnia 25.1.2011
KOM(2011) 16 wersja ostateczna

**KOMUNIKAT KOMISJI DO PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO, RADY I
EUROPEJSKIEGO KOMITETU EKONOMICZNO-SPOŁECZNEGO**

w sprawie prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych w okresie od kwietnia 2009 r. do czerwca 2010 r. i związanych z nimi propozycji: 1. Wytocznych w sprawie usług o niskiej wartości dodanej świadczonych wewnątrz grup i 2. Potencjalnych podejść do spraw trójstronnych poza UE

KOMUNIKAT KOMISJI DO PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO, RADY I EUROPEJSKIEGO KOMITETU EKONOMICZNO-SPOŁECZNEGO

w sprawie prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych w okresie od kwietnia 2009 r. do czerwca 2010 r. i związanych z nimi propozycji: 1. Wytycznych w sprawie usług o niskiej wartości dodanej świadczonych wewnątrz grup i 2. Potencjalnych podejść do spraw trójstronnych poza UE

1. WPROWADZENIE

Ogólnie uznanym faktem jest, że rosnąca globalizacja stwarza praktyczne problemy zarówno dla przedsiębiorstw wielonarodowych, jak i dla administracji podatkowych w przypadku gdy chodzi o ustalenie ceny, dla celów podatkowych, w odniesieniu do transakcji transgranicznych między powiązаныmi przedsiębiorstwami. Podejście przyjęte przez państwa członkowskie Unii Europejskiej (UE) do celów właściwego oszacowania ceny takich transakcji opiera się na zasadzie ceny rynkowej¹. Zasada ceny rynkowej oparta jest na porównaniu warunków stosowanych przez powiązane przedsiębiorstwa z warunkami, które miałyby zastosowanie między niezależnymi przedsiębiorstwami.

Jednakże istnieją różnice w interpretacji i stosowaniu zasady ceny rynkowej zarówno między poszczególnymi administracjami podatkowymi, jak i między administracjami podatkowymi i przedsiębiorstwami. Może to prowadzić do niepewności, wzrostu kosztów i ewentualnie podwójnego opodatkowania lub nawet braku opodatkowania. Zjawiska te mają negatywny wpływ na prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

Aby uporać się z tymi trudnościami w październiku 2002 r.² Komisja ustanowiła Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych, stanowiące grupę ekspertów, której zadaniem jest znalezienie praktycznych rozwiązań problemów wynikających ze stosowania zasady ceny rynkowej, w szczególności w UE.

Niniejszy komunikat zawiera sprawozdanie z prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych w okresie od kwietnia 2009 r. do czerwca 2010 r. oraz wnioski dotyczące dalszych prac grupy ekspertów.

¹ Zasada ceny rynkowej określona jest w art. 9 modelowej konwencji podatkowej Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD). OECD opracowała również „Wytyczne dotyczące cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych”.

² Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego oraz Komitetu Ekonomiczno-Społecznego: „W kierunku wewnętrznego rynku bez przeszkód – Strategia mająca na celu wprowadzenie dla przedsiębiorstw ujednoliconej podstawy wymiaru podatku dochodowego od osób prawnych w odniesieniu do ich działalności obejmującej całą UE” COM(2001) 582 wersja ostateczna z 23.10.2001 r., s. 21.

2. PODSUMOWANIE DZIAŁALNOŚCI WSPÓLNEGO FORUM UE DS. CEN TRANSFEROWYCH

W okresie od kwietnia 2009 r. do czerwca 2010 r. odbyły się cztery spotkania Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych. Dyskusje dotyczyły dwóch tematów. Jeden z nich jest związany z transakcjami dokonywanymi między przedsiębiorstwami należącymi do tej samej grupy zaś drugi dotyczy rozstrzygnięcia sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w przypadku gdy w transakcji uczestniczy przedsiębiorstwo powiązane spoza UE (sprawy trójstronne poza UE). Przygotowano sprawozdania dotyczące każdego z tych tematów. Przeprowadzono również działania monitorujące mające na celu zmierzenie poziomu wdrożenia poprzednich inicjatyw Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych. Rozpoczęte w tym okresie dyskusje, które nie zostały jeszcze zakończone, dotyczą spraw związanych z małymi i średnimi przedsiębiorstwami, a w szczególności porozumienia między przedsiębiorstwami znanego jako porozumienie w sprawie podziału kosztów. Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych rozpoczęło również dyskusję nad programem dalszych prac.

2.1. Wnioski Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych w sprawie usług o niskiej wartości dodanej świadczonych wewnątrz grup

Szczególą cechą rosnącej globalizacji na poziomie przedsiębiorstw wielonarodowych jest zwiększenie szerokiej gamy usług świadczonych wewnątrz grup. Wraz z wzrostem popularności tego rodzaju usług konieczne było zwiększenie ilości środków potrzebnych do zapewnienia zasady ceny rynkowej. Zaobserwowano również wzrost przypadków podwójnego opodatkowania takich usług.

W szczególności źródłem problemów stała się ocena szczególnej kategorii usług świadczonych wewnątrz grup, zaklasyfikowanych następnie jako „usługi o niskiej wartości dodanej świadczone wewnątrz grup”, w kontekście zasady ceny rynkowej. Istota problemu tkwi w ryzyku przeznaczenia nadmiernych środków na dokumentowanie i kontrolę tych usług o niskiej wartości i w braku wskazówek dotyczących tego rodzaju usług w istniejących wytycznych. Celem było zatem zwiększenie skuteczności. W dodatku I do sprawozdania Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych przyjęto dwutorowe podejście. Po pierwsze w kontekście umieszczono zakres i szczegółowość każdej oceny, której przeprowadzenie może okazać się konieczne dla pewnej kategorii usług świadczonych wewnątrz grup. Po drugie w sprawozdaniu zawarto bardziej szczegółowe wskazówki na temat tego, w jaki sposób można przeprowadzić ocenę. W wyniku zastosowania podejścia łączonego opracowano pakiet wytycznych w sprawie usług o niskiej wartości dodanej świadczonych wewnątrz grup.

Mając na uwadze bogatą ofertę usług świadczonych wewnątrz grup, w sprawozdaniu wskazano pewne parametry dotyczące rodzaju usług, w odniesieniu do których można skorzystać z zasugerowanego w nim podejścia.

W sprawozdaniu przedstawiono niektóre podstawowe zasady. Dla przykładu: wszystkie odpowiednie koszty podlegają odliczeniu, z zastrzeżeniem przepisów krajowych; należy udostępnić dobrej jakości i odpowiednie informacje, a analiza usług o niskiej wartości dodanej świadczonych wewnątrz grup powinna być prowadzona w sposób elastyczny.

W sprawozdaniu bardziej szczegółowo zajęto się kwestią tego w jaki sposób należy stosować te zasady i dostarczono wskazówek dotyczących spraw, które powszechnie stwarzają trudności. Takimi sprawami są na przykład analiza puli kosztów; określenie kosztów akcjonariusza i ocena kosztów i dokumentacji związanych ze stosowaniem zasady ceny rynkowej.

Ocena przeprowadzona zgodnie z wytycznymi mogłaby okazać się również przydatna w innych powiązanych obszarach. Na przykład w rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania lub możliwego stosowania kar związanych z dokumentacją cen transferowych.

W sprawozdaniu stwierdzono, że proponowane wytyczne znacznie ułatwią ocenę niektórych usług świadczonych wewnątrz grup. Zwrócono uwagę, że pewne zaproponowane elementy mogą być również stosowane do oceny innych kategorii usług. Na koniec uznano, że potrzeba monitorowania skutków wdrożenia wytycznych, w przypadku ich zatwierdzenia przez państwa członkowskie, stanowić będzie ważny przedmiot działalności Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych.

2.2. Wnioski Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych dotyczące spraw trójstronnych poza UE

Sprawy trójstronne to sprawy dotyczące transakcji z zastosowaniem cen transferowych między dwoma powiązаныmi przedsiębiorstwami państwa członkowskiego, które są szczególnie trudne do rozwiązania, ponieważ inne powiązane przedsiębiorstwo, z siedzibą w państwie trzecim, odegrało znaczącą rolę w wyniku czego wyznaczono cenę niezgodną z zasadą ceny rynkowej.

Można wyróżnić dwa szczególne rodzaje spraw trójstronnych. Pierwszy rodzaj obejmuje tylko powiązane przedsiębiorstwa z siedzibą w państwach członkowskich, a drugi obejmuje powiązane przedsiębiorstwo z siedzibą poza UE. Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych przygotowało już sprawozdanie dotyczące pierwszej kategorii spraw, do którego włączyło poprawiony kodeks postępowania wspierający skuteczne wykonanie konwencji arbitrażowej³. W dodatku II do sprawozdania Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych skoncentrowano się na drugiej kategorii spraw trójstronnych określanych jako sprawy trójstronne poza UE.

W pierwszej kolejności sprawozdanie zawiera przydatną definicję rodzajów spraw trójstronnych. W dalszej części w sprawozdaniu analizowane są i proponowane możliwe podejścia, które mogłyby pomóc w rozwiązywaniu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania.

Możliwe podejścia obejmują: Ulepszenie i rozszerzenie sieci umów podatkowych; Zastosowanie z mocą wsteczną wyników uprzednich porozumień cenowych i elastyczne stosowanie niektórych procedur związanych z procedurą wzajemnego porozumiewania.

³ Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu ekonomiczno-Społecznego w sprawie prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych w okresie od marca 2007 r. do marca 2009 r. oraz w sprawie wniosku dotyczącego zmienionego kodeksu postępowania wspierającego skuteczne wykonanie konwencji arbitrażowej (90/436/EWG z dnia 23 lipca 1990 r.) COM(2009) 472 wersja ostateczna, s. 7 i 10.

Ukończenie sprawozdania jest ważne z dwóch powodów. Po pierwsze zawiera ono pragmatyczne sugestie co do postępowania mającego na celu rozwiązanie napotykanych obecnie problemów. Po drugie daje solidną podstawę dla dalszej debaty na ten temat w świetle przyszłych doświadczeń.

2.3. Działania monitorujące

Jednym ze stałych zadań Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych jest monitorowanie i zarządzanie skutecznym wprowadzaniem w życie wniosków z jego sprawozdań.

Przeгляд sprawozdania statycznego dotyczącego spraw otwartych zgodnie konwencją arbitrażową wykazał, że jest wciąż wiele nierozwiązanych spraw. Przydatne byłoby posiadanie bardziej szczegółowych danych w celu lepszej identyfikacji powodów tych opóźnień i z tego względu format sprawozdania zostanie poddany przeglądowi.

Przeprowadzono specjalną analizę mającą na celu dokonanie pomiaru wpływu wprowadzenia w życie kodeksu postępowania w sprawie dokumentacji cen transferowych dla przedsiębiorstw powiązanych w UE (EUTPD). Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych poinformowało w swoim sprawozdaniu, że przyjęcie kodeksu jest uznawane za normę lub punkt odniesienia. Dotyczy to nawet przypadków, gdy przedsiębiorstwa wielonarodowe oficjalnie nie przyjmują kodeksu, stosując go na zasadzie dobrowolności.

Sugerowane ulepszenia kodeksu obejmują używanie wspólnego języka w przygotowywanych sprawozdaniach i zwiększenie stopnia akceptacji paneuropejskich elementów porównawczych umożliwiających oszacowanie cen.

Jednak najważniejszy wniosek dotyczył tego, że przed dokonaniem przeglądu kodeksu należało poczekać, aż zacznie on właściwie funkcjonować. Jest duży odstęp czasowy między przyjęciem kodeksu w 2006 r. i jego wpływem na wyniki audytów. Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych postanowiło ponownie zająć się sprawą po upływie dwóch lub trzech lat, kiedy przeprowadzone zostanie drugie działanie w zakresie monitorowania.

2.4. Uaktualnienie aktualnego i przyszłego programu prac

Program prac, na którym opiera się aktualny mandat Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych, został zatwierdzony we wrześniu 2007 r. Uzgodniono, że analizie poddanych zostanie pięć tematów. Pierwszy z nich, monitorowanie, nadal jest tematem rozmów. Drugiemu i trzeciemu punktowi poświęcone są dwa sporządzone sprawozdania: pierwsze dotyczące ulepszenia konwencji arbitrażowej i drugie dotyczące usług świadczonych wewnątrz grup. Niedawno rozpoczęto prace nad punktami czwartym i piątym, które dotyczą małych i średnich przedsiębiorstw oraz porozumień w sprawie podziału kosztów, i oczekuje się, że zostaną one ukończone w 2011 r.

Dodatkowo do zatwierdzonych punktów programu dodano dwa punkty rezerwowe: alternatywne metody rozwiązywania sporów i ocenę ryzyka. W komunikacie

Komisji dotyczącym skutecznego wykonania konwencji arbitrażowej⁴ odnotowano, że dalszej dyskusji wymagają dwie sprawy: utworzenie niezależnego stałego sekretariatu mającego zapewnić funkcjonowanie konwencji arbitrażowej i kwestia współzależności między konwencją arbitrażową a art. 25 ust. 5 Modelowej konwencji podatkowej OECD. Sprawy te powinny zostać rozważone w przyszłości.

Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych określiło już trzy inne punkty, które będą mogły zostać uwzględnione w przyszłych pracach. Są nimi: wpływ niedawnych zmian art. 7 Modelowej konwencji podatkowej OECD, korekty wyrównawcze i korekty wtórne.

W maju i czerwcu 2010 r. Komisja przeprowadziła konsultacje społeczne w sprawie „rynku wewnętrznego i konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania: przykłady podwójnego opodatkowania”. Pierwsza ocena odpowiedzi wskazuje, że kwestia cen transferowych pozostaje jednym z głównych problemów związanych z podwójnym opodatkowaniem. Odpowiedzi zostaną poddane dalszej analizie, a jednym z zadań Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych może być rozwiązywanie przedstawionych problemów.

3. WNIOSKI KOMISJI

Komisja niezmiennie uważa grupę ekspertów Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych za wartościowe forum, którego zadaniem jest rozwiązywanie kwestii związanych z cenami transferowymi i proponowanie pragmatycznych rozwiązań rozmaitych kwestii związanych z tymi cenami.

W szczególności Komisja zauważa, że sprawozdanie w sprawie usług o niskiej wartości dodanej świadczonych wewnątrz grup bezpośrednio odnosi się do kluczowego zadania, jakie określiła Komisja powołując Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych i jakim jest doprowadzenie do bardziej jednolitego stosowania zasad dotyczących cen transferowych w Unii Europejskiej.

Komisja w pełni popiera przedstawione w załączonych wytycznych wnioski i sugestie Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych w sprawie usług o niskiej wartości dodanej świadczonych wewnątrz grup. W szczególności Komisja uważa, że wytyczne stanowią dobry plan działania, który umożliwi bardziej odpowiednią ocenę rodzaju określonych usług.

Komisja wzywa Radę do zatwierdzenia proponowanych wytycznych w sprawie usług o niskiej wartości dodanej świadczonych wewnątrz grup i wzywa państwa członkowskie do niezwłocznego wdrożenia zaleceń zawartych w wytycznych do krajowych ustawodawstw lub przepisów administracyjnych.

Wsparcie ze strony Komisji otrzymują także wnioski i sugestie Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych dotyczące spraw trójstronnych poza UE. W tej kwestii

⁴ Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych w okresie od marca 2007 r. do marca 2009 r. oraz w sprawie wniosku dotyczącego zmienionego kodeksu postępowania wspierającego skuteczne wykonanie konwencji arbitrażowej (90/436/EWG z dnia 23 lipca 1990 r.) COM(2009) 472 wersja ostateczna, s. 9.

Komisja z zadowoleniem stwierdza, że Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych zajęło się tymi aktualnymi kwestiami i monitorowało ich rozwój. Komisja uważa, że skorzystanie, o ile to możliwe, z zaproponowanych w sprawozdaniu podejść i rozwiązań proceduralnych pomoże w rozwiązywaniu spraw trójstronnych poza UE.

Komisja wzywa Radę do zatwierdzenia przedłożonego sprawozdania dotyczącego spraw trójstronnych poza UE oraz wzywa państwa członkowskie do wdrożenia praktyk zgodnych z podejściami i rozwiązaniami proceduralnymi zawartymi w sprawozdaniu do krajowych ustawodawstw lub przepisów administracyjnych.

Wzywa się państwa członkowskie do składania Komisji rocznych sprawozdań w sprawie wszystkich środków podjętych w celu wdrożenia wytycznych oraz w sprawie ich funkcjonowania w praktyce. Na podstawie tych sprawozdań Komisja będzie dokonywać okresowych przeglądów wytycznych.

W tym kontekście Komisja odnotowuje wnioski z działań w zakresie monitorowania i oczekuje na wyniki obecnego programu prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych w kwestiach dotyczących małych i średnich przedsiębiorstw oraz porozumień w sprawie podziału kosztów.

Komisja uważa również, że po wygaśnięciu obecnego mandatu w marcu 2011 r. mandat Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych powinien zostać przedłużony.

Dodatek I

WYTYCZNE W SPRAWIE USŁUG O NISKIEJ WARTOŚCI DODANEJ ŚWIADCZONYCH WEWNĄTRZ GRUP

I. WSTĘP

1. Rozdział VII Wytycznych dotyczących cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) (wytyczne OECD) porusza „problemy związane z ustalaniem, dla celów cen transferowych, czy usługi były świadczone przez jednego członka grupy przedsiębiorstw wielonarodowych innym członkom tej grupy i, jeśli tak, problemy związane z ustalaniem cen zgodnych z zasadą ceny rynkowej dla tych usług świadczonych wewnątrz grup”. Ogólnie rzecz biorąc rozdział zajmuje się następnie tym, czy usługa została wyświadczona i tym, jaką należy zastosować opłatę wewnątrz grupy, do celów podatkowych, aby zapewnić zgodność z zasadą ceny rynkowej.
2. Wytyczne OECD uznają istnienie szerokiej gamy usług, które mogą być świadczone, jak również szeroki zakres rzeczywistych lub oczekiwanych korzyści wynikających ze świadczenia takich usług. Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych uznało za przydatne uzupełnienie wykazu usług wymienionych w wytycznych OECD. W załączniku 1 znajduje się wykaz usług ogólnie świadczonych wewnątrz grup, które mogą, ale nie muszą być objęte zakresem niniejszego tego dokumentu.
3. Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych określiło pewne kwestie, istotne dla każdego kontrolera (termin kontroler ma zastosowanie do funkcji kontrolera sprawowanej przez podatnika lub administrację podatkową) i dotyczące stosowania wytycznych w zakresie, w jakim dotyczą one usług świadczonych wewnątrz grup. Do kwestii tych należą: rosnąca globalizacja i związane z nią centralne świadczenie usług; rosnące zapotrzebowanie na surowce; możliwość, że koszty okażą się „niemożliwe do odzyskania” z powodu nieuznania ich przez żadną administrację podatkową; oraz uświadomienie sobie, że pewne rodzaje świadczonych usług charakteryzują się niższym poziomem ryzyka niż inne, chociaż nie ma to raczej wpływu na stosowanie w praktyce przez kontrolerów wytycznych OECD.
4. Niniejszy dokument skupia się na tym, w jaki sposób najlepiej rozwiązać te kwestie. Celem dokumentu nie jest ani ograniczenie prawa administracji podatkowej do przeprowadzania audytu, ani prawa przedsiębiorstw wielonarodowych do przedstawiania argumentacji opartej na faktach i okolicznościach ich konkretnej sprawy na uzasadnienie włączenia lub wyłączenia konkretnej usługi. Niemniej jednak przewiduje się, że przeprowadzanych będzie mniej kompleksowych kontroli usług świadczonych wewnątrz grup, które wchodzą w zakres niniejszego dokumentu.

II. INFORMACJE OGÓLNE

5. Niniejszy dokument opiera się na założeniu, że przedsiębiorstwa wielonarodowe i administracje podatkowe działają w dobrej wierze oraz na tym, że zasady OECD, które będą miały zastosowanie w odniesieniu do usług świadczonych wewnątrz grup,

zostaną przyjęte bez zastrzeżeń. W związku z tym w dokumencie położono nacisk na to, jak najkorzystniej i najskuteczniej kontroler może ustalić, czy w przypadku niektórych usług świadczonych wewnątrz grup przestrzegana była zasada ceny rynkowej.

6. Ważne jest aby propozycje zawarte w niniejszym dokumencie były stosowane łącznie ponieważ na pytania, które mogą nasuwać się na początku procesu, może zostać udzielona zadawalająca odpowiedź po późniejszym dostarczeniu pewnych informacji. Na przykład uzasadnione wątpliwości dotyczące świadczenia danej usługi mogą zostać rozwiązane dzięki informacjom zawartym w opisie. (Patrz sekcja VI)
7. Kluczowe elementy lub zasady podejścia przedstawionego w niniejszym dokumencie są następujące:
 - (i) Wszystkie koszty można przydzielić ale prawo krajowe nie musi zezwalać na pełne odliczenie tych kosztów.
 - (ii) Istnienie pewnych istotnych założeń krytycznych przy określaniu ustalonego punktu wyjścia dla wszystkich analiz.
 - (iii) Dostarczanie szczegółowych i specjalnie przygotowanych informacji w celu określenia rodzaju świadczonej usługi oraz struktury umożliwiającej świadczenie tych usług.
 - (iv) Elastyczność w podejmowaniu decyzji odnośnie zakresu i stopnia pogłębienia analizy wymaganej w procesie oceny świadczenia usług w kontekście zasady ceny rynkowej.

III. ZAKRES DOKUMENTU

8. Nie jest ani możliwe ani pożądane zdefiniowanie w sposób wyczerpujący usług, do których odnosi się niniejszy dokument. Jest to wynikiem szerokiego zakresu usług świadczonych wewnątrz grup i różnych skutków handlowych, jakie usługi te mogą wywierać w kontekście konkretnej działalności handlowej. Dodatkowo każda próba dokonania ostatecznego podsumowania mogłaby doprowadzić do mniej elastycznego stosowania propozycji przedstawionych w niniejszym dokumencie.
9. Jednak możliwe jest określenie niektórych parametrów dla rodzaju danych usług świadczonych wewnątrz grup poprzez odniesienie do ogólnego charakteru usług, które mają zostać włączone lub wykluczone oraz typu struktur, z wykorzystaniem których usługi są dzielone i fakturowane.
10. Mimo że niektóre elementy niniejszego dokumentu mogą być przydatne w odniesieniu do pełnego zakresu usług świadczonych wewnątrz grup, odnoszą się one w większym stopniu do pewnych rodzajów usług niż do innych.
11. Usługi, na których koncentruje się niniejszy dokument są usługami, które komentatorzy określają bardzo różnie jako „klej, który zespala strukturę korporacyjną, wspierając jej główne funkcje” lub „usługi administracyjne, wspomagające działalność odbiorcy” lub jako „ogólnie dostępne lub łatwo

dostępne”. Główną cechą usługi jest to, że chociaż jest ona potrzebna, to jest ona rutynowa i nie generuje dużej wartości dodanej ani dla usługodawcy, ani dla odbiorcy. Zakres niniejszego dokumentu wprowadza rozróżnienie między usługami, które – chociaż są usługami o niewielkiej wartości dodanej – mogą generować wysokie obroty i mogą być częścią tego podejścia, a usługami, które dają dużą wartość dodaną, nawet jeśli nie generują wysokich obrotów, i nie wchodzą w zakres niniejszego dokumentu.

12. Dokument nie koncentruje się na usługach bezpośrednio fakturowanych, w przypadku których fakty i okoliczności są zasadniczo oczywiste. Dokument nie dotyczy również usług, które z natury przynoszą wartość dodaną. Jak wysoka jest wartość dodana zależy od usługi, usługodawcy i odbiorcy. Jednak tylko w wyjątkowych przypadkach podejście przedstawione w niniejszym dokumencie zadowoli potrzeby kontrolera dotyczące usług w dziedzinie innowacyjności badań i rozwoju, własności intelektualnej, transakcji finansowych lub innych usług, które odgrywają znaczącą rolę w handlu. Podobnie każda działalność, która z natury wiąże się z możliwością generowania wysokich zysków przy dużym ryzyku, nie znajdzie się wśród przewidywanych parametrów. Dokument w żaden sposób nie porusza kwestii porozumień w sprawie podziału kosztów.
13. Należy zwrócić uwagę na rozróżnienie między mechanizmami bezpośredniego fakturowania i bezpośredniego świadczenia a bardziej złożonymi mechanizmami. Nie przewiduje się, że świadczona na poziomie centralnym pojedyncza usługa o niskiej wartości dodanej, której koszty ponosi kilka przedsiębiorstw stowarzyszonych, z zastosowaniem łatwego do ustalenia klucza podziału, mogłaby stać się powodem niepokoju. Zatem niniejszy dokument koncentruje się na wielu usługach o niskiej wartości dodanej, które często będą świadczone na podstawie jednej umowy i wiązać się zwykle będą z pulą kosztów i kluczem podziału.

IV. AUDYTY I USŁUGI WEWNĄTRZ GRUP ŚWIADCZONE NA POZIOMIE CENTRALNYM

14. Jest całkowicie uzasadnione, że kontroler będzie chciał mieć pewność, że usługi są świadczone zgodnie z zasadami OECD; wliczone są odpowiednie koszty, nieujęto nieodpowiednich kosztów i zastosowano cenę wolnorynkową. Wymagany poziom zaufania można osiągnąć różnymi sposobami w zależności od szczególnych okoliczności danego przypadku i ogólnego podejścia administracji podatkowej do audytów cen transferowych.
15. W odniesieniu do tych kwestii niniejszy dokument sugeruje alternatywne metody, dzięki którym będzie można uzyskać odpowiednią pewność, że zasada ceny rynkowej została zastosowana. W podobny sposób należy osiągnąć równowagę między dostępnymi środkami, obciążeniami i potencjalnym poziomem korekty.
16. Bezspornie całościowy audyt konkretnego przypadku zadowoli każdego kontrolera, ale podejście przedstawione w niniejszym dokumencie ma na celu osiągnięcie w bardziej odpowiedni sposób tego samego celu w zdecydowanej większości zaistniałych przypadków, które wchodzą w zakres niniejszego dokumentu.
17. Na przeciwległym biegunie w stosunku do całościowego audytu znajdują się działania niektórych administracji podatkowych, które zaangażowały się w inicjatywy mające na celu wzmocnienie związków między przedsiębiorstwami

wielonarodowymi. Zamierzonym celem jest osiągnięcie lepszego zrozumienia perspektyw poszczególnych stron oraz zbudowanie zaufania. Może to zostać osiągnięte w drodze otwartego i stałego oraz nieopartego na audycie dialogu między administracjami podatkowymi a przedsiębiorstwami wielonarodowymi. Zatem przykładowo w kontekście usług wewnątrzgrupowych świadczonych na poziomie centralnym administracja podatkowa zwróci się (poza możliwością przeprowadzenia audytu) o wyjaśnienie, w jaki sposób przedsiębiorstwa wielonarodowe korzystają ze swoich systemów. Przedsiębiorstwo wielonarodowe podejmie otwarty dialog z administracją podatkową w celu zapewnienia pełnego zrozumienia ram, w jakich świadczone są usługi, i dostarczy, o ile okaże się to konieczne, aktualne informacje. Zaleca się również organizowanie regularnych spotkań mających na celu aktualizację informacji. Wynik może być taki, że administracja podatkowa uzna poszczególne aspekty działalności przedsiębiorstw wielonarodowych za zgodne i w związku z tym związane z niewielkim ryzykiem. Ale jeśli później za zasadne uznane zostanie przeprowadzenie audytu, można będzie lepiej zdefiniować dziedziny stanowiące przedmiot zainteresowania. Ponadto nie ma możliwości sprawdzenia odpowiedzi na niektóre podstawowe pytania (np. czy usługa została wyświadczona), innej niż przez potwierdzenie, oparte na wierze i zaufaniu zbudowanym w stosunkach między administracją podatkową a przedsiębiorstwem wielonarodowym.

18. Jednak mając świadomość, że opisane powyżej podejście nie jest jeszcze zbyt szeroko rozpowszechnione w Europie i że podejście obejmujące (całościowy audyt nie poprawi obecnej sytuacji, zaleca się stosowanie poniższych ramowych wytycznych w przypadkach, gdy istnieje konieczność bardziej szczegółowej analizy usług świadczonych wewnątrz grup na poziomie centralnym.

V. ZAŁOŻENIA KRYTYCZNE

19. Założenia krytyczne są następujące:
- a) Przedmiotowe usługi są transakcjami o niskiej wartości dodanej, o niewielkim stopniu ryzyka.
 - b) Świadczona usługa spełnia normy zasady ceny rynkowej OECD i w szczególności dane usługi są świadczone i mają dla odbiorcy wartość gospodarczą lub handlową.
 - c) Przedsiębiorstwo wielonarodowe będzie posiadać swój własny ład korporacyjny oraz procedury audytowe i każda świadczona usługa objęta tym procesem zarządzania.
 - d) Dobrej jakości informacje będą dostarczane na żądanie.
20. Przyjęte jest, że niektóre lub wszystkie z powyższych założeń krytycznych mogą być testowane w trakcie procesu.

VI. OPIS

21. Kontroler – w świetle faktów i okoliczności danego przypadku, swojego poziomu doświadczenia i znajomości konkretnego przedsiębiorstwa wielonarodowego – może

przyjąć różne podejścia żądając informacji, które uważa za wystarczające do potwierdzenia, że wyświadczona usługa jest zgodna z zasadą ceny rynkowej. Przy podejmowaniu świadomej decyzji niezbędny jest dostęp do dobrej jakości wystarczających informacji. W niniejszym dokumencie proponuje się, aby przedstawienie opisu w znacznym stopniu spełniało ten wymóg dotyczący informacji.

22. Uwzględniając rutynowy charakter i niską wartość dodaną usług, opis powinien dawać kontrolerowi odpowiedni poziom zaufania, gwarantując nie tylko, że z punktu widzenia usługodawcy usługa została dostarczona oraz, że z punktu widzenia odbiorcy, usługa miała wartość gospodarczą i handlową, ale również że odbiorca – jeśli był niezależny – musiałby zapłacić za usługę lub w przeciwnym razie sam ją wykonać. Zatem kwestia tego czy usługa została wykonana nie powinna budzić kontrowersji.
23. Dokładna treść i zakres opisu może być różna ale cały opis powinien być stosunkowo zwięzły. Szczególnie ważne jest zachowanie równowagi między poziomem wymaganych informacji, niewielkim ryzykiem związanym z danymi usługami i potencjalnym obciążeniem. W razie potrzeby omówione zostaną wszystkie lub niektóre z poniższej otwartej listy tematów:
 - a) W ramach oceny spójności w celu umieszczenia świadczenia usług w kontekście mogą być wymagane pewne przybliżone dane (np. koszty usług świadczonych wewnątrz grup w porównaniu do ogólnych kosztów operacyjnych lub udział w łącznym obrocie usług świadczonych wewnątrz grupy). Każdy taki wskaźnik będzie wymagał interpretacji w kontekście charakteru działalności handlowej powiązanego przedsiębiorstwa.
 - b) Objaśnienie świadczonej usługi w ogólnym kontekście działalności przedsiębiorstwa wielonarodowego w celu umożliwienia zrozumienia przesłanek zarówno usługodawcy, jak i odbiorcy. Na przykład dla spółki zależnej, ze względu na korzyści skali efektywniejsze może być centralne świadczenie usług płacowych lub usług związanych z zarządzaniem zasobami ludzkimi. Podobnie, bardziej interesujące z gospodarczego punktu widzenia może być posiadanie dostępu na żądanie do usług informatycznych.
 - c) Dostosowanie nadrzędnej polityki cen transferowych przedsiębiorstwa wielonarodowego do usług rzeczywiście świadczonych na poziomie centralnym.
 - d) Zestawienie rodzaju świadczonych usług i ich odbiorców.
 - e) Szczegółowe informacje dotyczące rzeczywistych lub oczekiwanych korzyści dla odbiorców. Korzyści wynikające z niektórych usług będą oczywiste (np. usługi płacowe). Inne usługi, w przypadku których korzyści nie są tak oczywiste, mogą wymagać dodatkowych wyjaśnień. Na przykład jeśli usługi o charakterze promocyjnym obejmują cały świat, to jaką korzyść z tych usług czerpie pojedyncza spółka zależna?
 - f) Wyjaśnienie struktury świadczenia usług. Może istnieć jedna jednostka centralna, która świadczy usługi lub alternatywnie różne spółki zależne mogą

świadczyć poszczególne usługi wewnątrzgrupowe. Możliwe jest skorzystanie z połączenia obu systemów i interakcja między nimi powinna być zrozumiała.

- g) Opis standardów grupy dotyczących jej podejścia do audytu i stosowania ich do usług. Na przykład: zdefiniowanie kosztów bezpośrednich i pośrednich w celu włączenia do puli kosztów; wprowadzenie środków mających zapewnić jednolite stosowanie klucza podziału dla konkretnej usługi; zapewnienie niepokrywania się usług.
 - h) Opis zasad tworzenia puli kosztów.
 - i) Opis klucza(y) podziału.
 - j) Uzasadnienie wysokości stosowanej marży lub wyjaśnienie powodów niestosowania marży w kontekście zasady ceny rynkowej.
 - k) Rejestracja księgowania usług obejmująca system fakturowania, daty wpłat, metody płatności i każdy budżet w zestawieniu z rzeczywistymi korektami.
 - l) Opis sposobu, w jaki wprowadzane są do systemu świadczenia usług połączenia lub przejęcia.
 - m) Wyjaśnienie sposobu, w jaki wprowadzane są do systemu nowe usługi oraz sposobu kończenia świadczenia usług.
 - n) W jaki sposób zarządza się usługami na żądanie.
 - o) W jaki sposób jest prowadzony i aktualizowany system świadczenia usług.
 - p) Dokumentacja, którą można dostarczyć.
24. Powyższe informacje mogą być udostępniane i podawane do wiadomości w różny sposób. Oczywiście można przedstawić pisemny opis. W razie potrzeby niektóre informacje mogą zostać przekazane ustnie. Możliwe jest również, że analiza umów na piśmie pozwoli na ujrzenie sprawy w szerszym kontekście i dostarczy większość informacji do opisu. Każde podejście lub połączenie podejść jest uzasadnione. Ważne jest, aby w rezultacie zrozumieć, w jaki sposób działa system świadczenia usług.
25. Po uzyskaniu opisu następnym etapem jest określenie, o ile jest to konieczne, jakie dodatkowe wyjaśnienia są potrzebne i w jakiej formie należy je dostarczyć.

VII. KONKRETNE OBSZARY

26. W części opisowej zostaną określone ogólne ramy oraz podane zostaną niektóre szczegółowe informacje. W procesie podejmowania uzasadnionej decyzji niektóre obszary są ważniejsze od innych i poniżej przedstawione są dodatkowe wskazówki.

VII.1. Czy usługa została wykonana?

27. Kluczową kwestią jest aby kontroler był przekonany nie tylko, że z punktu widzenia usługodawcy usługa została zrealizowana, i że z punktu widzenia odbiorcy miała

wartość gospodarczą i handlową, która wzmocniła jego pozycję handlową, a odbiorca musiałby zapłacić za tę usługę lub wykonać ją sam.

28. Nie zawsze możliwe jest dostarczenie niepodważalnego dowodu, że konkretne przedsiębiorstwo powiązane uzyskało korzyści z konkretnej usługi. Należy racjonalnie zinterpretować dostępne dowody wspierające argumenty przedsiębiorstwa wielonarodowego. Należy pamiętać o zasadzie, zgodnie z którą wszystkie koszty można przypisać i w związku z tym, jeśli kosztów usługi nie można przypisać konkretnemu przedsiębiorstwu powiązanemu to należy je przypisać innemu, zgodnie z właściwym prawem krajowym, które może nie zezwalać na pełne odliczenie tych kosztów.
29. Jak wspomniano powyżej stopień pewności, jakiego wymaga kontroler, aby uznać, że świadczenie usługi jest zgodne z zasadą ceny rynkowej, będzie różny w poszczególnych przypadkach. Uwzględniając rutynowy charakter, powszechność i niską wartość dodaną usług, wraz z wyjaśnieniem, weryfikacja rodzaju świadczonych usług, o których mowa w wytycznych zawartych w niniejszym dokumencie, nie powinna być źródłem sporów.

VII.2. Pule kosztów

30. Zawartość jakościowa i ilościowa puli kosztów stwarza zwykle pewne trudności.
31. Kontroler będzie chciał mieć pewność, której stopień będzie różny w zależności od poszczególnych okoliczności danego przypadku, że wszystkie właściwe koszty są włączone do puli, a koszty niewłaściwe są z niej wyłączone. Przed rozwiązaniem kwestii marży i przydziału konieczne jest zapewnienie, by koszty akcjonariuszy i koszty związane z usługami fakturowanymi bezpośrednio były wyłączone (np. koszty ogólne - koszty akcjonariusza - minus koszty związane z usługami fakturowanymi bezpośrednio = koszty, jakie należy przydzielić). Ważne jest również zrozumienie charakteru kosztów pozostających w puli. W skład tych kosztów mogą wchodzić koszty bezpośrednie i pośrednie oraz każdy właściwy wydatek operacyjny przedsiębiorstwa jako całości (np. wydatki związane z nadzorem, wydatki ogólne i administracyjne), o ile nie zostały już zaksięgowane do innych kategorii kosztów.
32. Niniejsza sekcja wytycznych proponuje różne podejścia, o różnej szczegółowości, do kwestii weryfikacji puli kosztów. W dalszej części bardziej szczegółowo porusza ona kwestie niektórych szczególnych aspektów weryfikacji puli kosztów.
33. Podejścia te mają na celu osiągnięcie równowagi między odpowiednim poziomem zaufania i niezbędnym poziomem szczegółowości. Każde z opisanych podejść może być stosowane samo lub w połączeniu z innymi i oczywiście istnieje możliwość przyjęcia innych podejść, które są tak samo uzasadnione w dążeniu do uzgodnienia składu puli kosztów.
34. Kontroler może zdecydować się na przeprowadzenie ogólnej oceny puli kosztów, przeprowadzając analizę integralności systemów rachunkowości i audytu. Takie podejście wymaga dobrej znajomości systemów, z których korzysta przedsiębiorstwo wielonarodowe do celów weryfikacji integralności puli kosztów. Potrzebne będą wyjaśnienia dotyczące kryteriów przeprowadzania audytu, norm stosowania tych kryteriów oraz uzasadnienia wysokości marży i stosowanych kluczy podziału. To

podejście w wyraźny sposób wiąże się z przedstawionym powyżej podejściem stałego dialogu z przedsiębiorstwami wielonarodowymi.

35. Aby osiągnąć wymagany poziom zaufania inny kontroler może zdecydować się na przeprowadzenie dodatkowej selektywnej/wyrywkowej analizy kosztów. To podejście jest rozszerzeniem pierwszego podejścia, gdyż również wymaga ono ogólnego zrozumienia procedur tworzenia puli kosztów, ale za właściwe uznaje się również przeprowadzenie dalszej ograniczonej analizy.
36. Tak jak poprzednio, kontroler może uznać, iż potrzebuje bardziej szczegółowych informacji niż te, które są sugerowane w przypadku obu wspomnianych wyżej podejść. W tym wypadku wymagany będzie bardziej szczegółowy opis zasad działania puli kosztów. Jednak w kontekście niniejszego dokumentu przeprowadzenie pełnego audytu puli kosztów byłoby wyjątkiem. Niemniej, w celu pełnego zrozumienia, można zwrócić się z wnioskiem o dostarczenie bardziej szczegółowych informacji dotyczących niektórych właściwych obszarów.
37. W zależności od tego, które z powyższych podejść można najlepiej dopasować do faktów i okoliczności danego przypadku, można powołać się na wszystkie lub niektóre z następujących informacji dotyczących puli kosztów, o ile nie zostały już przewidziane w części opisowej:
 - a) Standard kontroli przedsiębiorstwa/grupy stosowany do puli kosztów, np. progi istotności; normy dowodowe.
 - b) Objaśnienie metody księgowania kosztów stosowanej w przydziale kosztów bezpośrednich i pośrednich do puli kosztów. W przypadku istnienia centrów wielousługowych potrzebny będzie opis zasad zarządzania kosztami.
 - c) Podstawa szczególnego wyłączenia z puli kosztów uznanych za koszty akcjonariusza. Może się zdarzyć, że w celu zapewnienia kompletności przedstawiona będzie oddzielna analiza tych kosztów.
 - d) Opis i analiza pozycji puli kosztów (np. IT, księgowość, zasoby ludzkie).
 - e) Pochodzenie każdej z zastosowanych marży i identyfikacja kosztów poniesionych bez marży.
 - f) Opis i analiza poniesionych kosztów. Szczegółowe informacje będą szczególnie przydatne w przypadku, gdy koszty usług obejmujących cały świat są przypisywane indywidualnym przedsiębiorstwom powiązanym.
 - g) Dostosowanie całej puli kosztów do wszystkich poniesionych kosztów, tak aby poniesione koszty nie były wyższe od sumy kosztów.

VII.3. Fakturowanie

38. Należy również zwrócić uwagę na to, co można określić mianem uzasadnionych oczekiwań w trakcie przeprowadzania krytycznej analizy puli kosztów.
39. Często faktury nie są dostępne w przypadku gdy poniesione koszty są wewnętrznie podzielonymi kosztami bezpośrednimi lub kosztami pośrednimi. W takich

okolicznościach konieczne będzie wyjaśnienie logiki i procedury zastosowanej w celu ustalenia poniesionych kosztów. W przypadku braku wartości bezwzględnych należy przeprowadzić ocenę tego czy konkretny koszt można włączyć do puli kosztów i czy określona kwota odpowiada poniesionym kosztom.

40. Jeżeli faktury są dostępne, to często w zbiorczej fakturze końcowej odzwierciedlają one połączenie kosztów zewnętrznych poniesionych przez strony trzecie, jak też koszty wewnętrzne. Koszty końcowe są we właściwy sposób przedstawione na fakturze końcowej, chociaż faktura ta jest wynikiem uprzednio zafakturowanych kosztów poniesionych przez kilka jednostek mających udział w świadczeniu ostatecznej usługi. Na przykład przedsiębiorstwo powiązane A świadcząc rutynową usługę pomocy informatycznej może z kolei zlecić wykonanie części tej usługi przedsiębiorstwu powiązanemu B. Przedsiębiorstwo B może z kolei zlecić jej wykonanie niezależnemu przedsiębiorstwu C. Faktura ujęta w puli kosztów A będzie fakturą dostarczoną przez przedsiębiorstwo B. W przypadku tego rodzaju scenariusza, o ile można przewidzieć możliwość zażądania faktury i ustalenia pochodzenia, o tyle nierozsądnym byłoby oczekiwanie ostatecznego szczegółowego opisu każdej części wszystkich faktur wystawionych przez przedsiębiorstwa B, C i być może innych. Przyczynia się do tego między innymi fakt, że zasadniczo faktura wystawiona przez jedno niezależne przedsiębiorstwo innemu przedsiębiorstwu nie pozwala na dokonanie podziału na części, z których składa się ona składa (dokonanie takiego podziału może nie być możliwe).

VII.4. Koszty akcjonariusza

41. W prawie krajowym, procedurach administracyjnych i orzecznictwie nie ma zbyt wielu definicji lub innych informacji dotyczących działalności, której koszty ponoszą akcjonariusze.
42. Wytyczne OECD odnoszą się do niektórych działań, które stanowią działalność akcjonariusza. W załączniku 2 znajduje się otwarty wykaz, w którym zawarte są istniejące elementy OECD i dodatkowe usługi, które zostały poddane analizie przez Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych i uznane za usługi często klasyfikowane jako koszty akcjonariusza. Klasyfikacja zawsze zależeć będzie od szczególnych faktów i okoliczności.
43. Istnieje jednak podstawowy test odniesienia, który można stosować w przypadku, gdy należy podjąć decyzję czy koszty są kosztami akcjonariusza.
44. Ten fragment ust. 7.9 wytycznych OECD wyjaśnia kwestię: *„W nielicznych przypadkach działalność wewnątrzgrupowa może być wykonywana w odniesieniu do członków grupy nawet jeśli ci członkowie grupy jej nie potrzebują (i nie byłiby gotowi za nią zapłacić, jeżeli byliby przedsiębiorstwami niezależnymi). A zatem członek grupy (zwykle spółka dominująca lub regionalna spółka holdingowa) prowadzi tego rodzaju działalność jedynie z powodu posiadania udziałów własnościowych jednej lub kilku członków grupy, tj. jako akcjonariusz. Tego rodzaju działalność nie stanowi uzasadnienia dla obciążania spółek korzystających”*.
45. W przypadku gdy działalność nie tylko odciąża z obowiązków akcjonariusza ale przynosi dodatkowe korzyści niezbędne jest wydanie orzeczenia. Członek zarządu spółki dominującej może wykonywać obowiązki związane z posiadaniem udziałów własnościowych przez tę spółkę dominującą w innych członkach grupy. Taka

działalność została by zwykle zaklasyfikowana jako koszty akcjonariusza. Po określeniu kosztów akcjonariusza nie należy fakturować tych kosztów ani bezpośrednio ani za pośrednictwem puli kosztów.

46. Jednak wykonując te zadania, początkowo – z punktu widzenia kosztów akcjonariusza – może okazać się, że członek zarządu będzie wykonywał obowiązki w taki sposób, że wyświadczona zostanie dodatkowa usługa i uzyskane zostaną korzyści przekraczające korzyści związane z posiadaniem udziałów własnościowych przez spółkę dominującą.
47. W tym przypadku powstało pytanie czy dodatkowa usługa została faktycznie wyświadczona? Aby na nie odpowiedzieć należy uwzględnić następujące elementy: czy korzysta z nich cała grupa czy też tylko konkretna spółka zależna? W jaki sposób są dzielone koszty? Czy stosowana jest odpowiednia cena wolnorynkowa? Odpowiedź polega na podziale kosztów między spółkę dominującą i spółki zależne. Podział ten zależeć będzie od sektora przemysłu, typu przedsiębiorstwa i świadczonej usługi, co prowadzi do wniosku, że racjonalne będzie jedynie indywidualne podejście do każdego przypadku.

VII.5. Klucze podziału

48. W wytycznych OECD znajdują się dwie szczególnie istotne uwagi dotyczące kluczy podziału:

„Każda metoda bezpośredniego naliczania podatku powinna uwzględniać handlowe elementy każdego przypadku (np. klucz podziału powinien mieć sens z uwzględnieniem okoliczności), zawierać klauzule ochronne przed wszelkiego rodzaju manipulacją, być zgodna z solidnymi zasadami rachunkowości i umożliwiać stosowanie stawek lub podziału kosztów odpowiadających rzeczywistym lub oczekiwanym korzyściom uzyskanym przez odbiorcę usługi” (OECD 7.23).

„W celu zachowania zgodności z zasadą ceny rynkowej wybrana metoda podziału musi dawać wyniki podobne do tych, które mogłyby zaakceptować porównywalne przedsiębiorstwa niezależne.” (OECD 7.24)

49. Stosowanie klucza podziału, który jest oczywisty dla pojedynczej świadczonej usługi, nie powinno stwarzać nieprzewidzianych problemów dla kontrolera, np. usługa płacowa podzielona przez liczbę pracowników.
50. Świadczenie więcej niż jednej usługi w ramach jednej umowy może wymagać zastosowania kilku kluczy podziału. W zależności od szczególnych okoliczności uzasadnienie wyboru klucza podziału może być różne. Jednak niewłaściwe byłoby zastosowanie różnych kluczy podziału do różnych odbiorców tych samych usług.
51. Istotne jest aby stosowanie klucza podziału było uzasadnione i spójne (i regularnie poddawane przeglądowi). Korzystając ze skomplikowanego klucza, który daje niewiele lepsze wyniki w stosunku do klucza, który jest łatwiejszy w użyciu z operacyjnego punktu widzenia, należy zapewnić równowagę między dokładnością klucza a obciążeniem związanym z jego zastosowaniem.

52. Zatem zgodnie z opisanym powyżej pragmatycznym podejściem, zastosowanie klucza podziału, niezależnie od tego jaki został wybrany, musi być możliwe do uzasadnienia i spójne.
53. Chociaż stosowanie klucza podziału zależęć będzie od faktów i okoliczności danego przypadku, powszechnie stosowane są następujące klucze:
- a) IT: liczba komputerów
 - b) Oprogramowanie służące do zarządzania przedsiębiorstwem (np. SAP): liczba licencji
 - c) Zasoby ludzkie: liczba pracowników
 - d) Zdrowie i bezpieczeństwo: liczba pracowników
 - e) Szkolenie kadry kierowniczej: liczba pracowników
 - f) Podatki, księgowość, itp.: obrót lub wielkość bilansu
 - g) Usługi marketingowe: obrót
 - h) Zarządzanie parkiem samochodowym: liczba samochodów
54. Należy zauważyć, że można stosować bardziej złożone klucze podziału.
55. Może się zdarzyć, że zgodnie z tradycją klucz podziału przyjęto dlatego, gdyż odzwierciedla on warunki pełnej konkurencji i wynikającą z nich cenę. Niniejsze wytyczne nie wymagają automatycznego przeglądu już obowiązujących przepisów.

VII.6. „Usługi na żądanie” (OECD 7.16-7.17)

56. Innym obszarem, który należy dokładnie zbadać jest traktowanie tego, co określane jest mianem „umów na żądanie”. W innych sytuacjach powszechne jest, że umowy zawierane są w celu skorzystania z usługi wtedy, gdy jest to konieczne. Skutek tego jest potrójny. Jeśli płaci się tylko za dostęp do usługi, to jakie płatności dodatkowe powinny być wymagane w przypadku rzeczywistego korzystania z usługi i co się dzieje jeśli w danym roku nie korzysta się z usługi?
57. Po pierwsze musi istnieć infrastruktura umożliwiająca zaoferowanie usługi i wywiązanie się z zobowiązań wynikających z umowy na żądanie. W niektórych przypadkach rozsądne byłoby wprowadzenie opłaty na pokrycie kosztów infrastruktury oraz marży. Podobnie w innych przypadkach rozsądne byłoby, aby użytkownik płacił pewną określoną cenę za możliwość korzystania z infrastruktury i nie uiszczal żadnej dodatkowej opłaty w związku z aktywacją usługi na żądanie. Sytuację taką można porównać z przypadkiem gdy potrzebna jest konkretna usługa wykraczająca poza standardową usługę na żądanie. W tym przypadku należy zastosować i bezpośrednio naliczyć oddzielną dodatkową opłatę.
58. Członek grupy może nie mieć potrzeby korzystania z usługi na żądanie w danym roku ale nie musi to oznaczać, że nie zakupi usługi w roku następnym. Taka sytuacja nie oznacza automatycznej obniżki rocznej opłaty ze względu na fakt, że w danym

roku z usługi nie korzystano. Opłata zależeć będzie bardziej od ryzyka jakie widzi dostawca oraz skłonności użytkownika do ponoszenia ryzyka z roku na rok.

VII.7. Opłata z zastosowaniem ceny wolnorynkowej

59. W myśl często przytaczanego stwierdzenia ustalenie ceny transferowej jest raczej kwestią sztuki a nie nauki ścisłej, tak więc dopuszczalne jest kierowanie się osądem odnośnie dokumentów wymaganych do oszacowania ceny transferowej i upewnienia się, że konkretna metoda jest racjonalnym wyznacznikiem ceny wolnorynkowej (OECD 1.12-1.13 i 1.68-1.69).

VII.8. Metodologia

60. Może się zdarzyć, że zgodnie z tradycją przyjęto metodologię inną niż opisaną w wytycznych OECD, ponieważ odzwierciedla ona warunki pełnej konkurencji i wynikającą z nich cenę. (OECD 1.68). Celem niniejszych wytycznych nie jest zastąpienie takiej metody.
61. Najbardziej właściwą metodą jest znalezienie na wolnym rynku właściwej ceny porównywalnej za konkretną świadczoną usługę. Na przykład rozpatrywana usługa była świadczona niezależnym stronom trzecim lub podobną usługę świadczyły strony trzecie.
62. Jednak w odniesieniu do usług świadczonych wewnątrz grup częściej zdarza się, że nie można ustalić ceny porównywalnej na wolnym rynku. Zasadniczo, o ile wszystkie inne metody OECD mogą umożliwić sprawdzenie, czy świadczenie usługi jest zgodne z zasadą ceny rynkowej, to niniejszy dokument potwierdza, że najczęściej stosowaną metodą jest metoda oparta na kosztach (OECD 7.31).

VII.9. Uwagi dotyczące marży

63. Ponieważ będące przedmiotem niniejszego dokumentu usługi o niskiej wartości dodanej generują jedynie niewielką marżę, stworzenie stosownej podstawy kosztowej jest w tym przypadku ważniejsze.
64. Po określeniu podstawy kosztowej konkretnej usługi należy rozważyć czy i jaką marżą należy obciążyć te koszty. W wytycznych OECD stwierdza się, że nie zawsze trzeba stosować marżę (OECD 7.33 i 7.36). W istocie wytyczne sugerują, że nawet jeśli zasadniczo należałoby zastosować marżę, to w wyniku analizy kosztów i korzyści administracja podatkowa nie wykracza poza podział kosztów (OECD 7.37). (OECD 7.37).
65. W przypadkach, w których należy zastosować marżę, będzie ona zwykle niewysoka i, jak pokazuje doświadczenie, zwykle uzgadniane marże mieszczą się w przedziale od 3 do 10 %, a najczęściej oscylują w granicach 5 %. Jednak takie stwierdzenie zależy od faktów i okoliczności, które mogą stanowić uzasadnienie dla innej marży.
66. Ze względu na charakter usług, których dotyczą niniejsze wytyczne, może okazać się, że dogłębna analiza pięciu czynników porównywalności w celu ustalenia właściwej marży może wymagać zbyt dużej ilości środków (dogłębna analiza włącznie z analizą funkcjonalną, jak również wybiórczą analizą porównawczą obejmującą analizę ilościową i jakościową elementów, które można porównać).

Można jednak sobie wyobrazić, że kontroler zdecyduje się na mniej wymagające badanie informacji, aby ocenić zastosowaną marżę. Jednak badanie to, o ile jest mniej wymagające, powinno oczywiście uwzględniać zasadę ceny rynkowej. Aby zająć ostateczne stanowisko, kontroler może w mniejszym lub w większym stopniu korzystać z przedstawionego poniżej otwartego wykazu:

- a) Motywy i dowody, na podstawie których usługodawca ustalił swoją marżę.
- b) Doświadczenie i wiedza kontrolera w zakresie uzgodnionych marży występujących w usługach, których dotyczą niniejsze wytyczne.
- c) Większa ilość dowodów wynikających z badań statystycznych.
- d) Publikacje na temat praktyki i doświadczeń (np. niektórych administracji podatkowych).

67. Zdarza się niekiedy, że taka sama marża jest stosowana do szerokiego zakresu usług świadczonych w ramach jednej umowy. Propozycja ta może być do zaakceptowania w przypadku, gdy można stwierdzić, że konkretne usługi mogłyby generować podobną marżę, a przewidywane odchylenia byłyby minimalne.

VIII. DOKUMENTACJA

68. Wytyczne OECD (ust. 5.4) odnoszą się do zasad ostrożnego zarządzania procesem ustalania, czy cena transferowa jest właściwa dla celów podatkowych, i określania zakresu każdego wymaganego poziomu dodatkowej dokumentacji cen transferowych.

69. Temat ten poruszono w pkt 2.3.1 raportu Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych dotyczącego kodeksu postępowania w sprawie dokumentacji cen transferowych dla przedsiębiorstw stowarzyszonych w UE, w którym umieszczono zapis:

„Zasada ostrożnego zarządzania”, oparta na zasadach ekonomicznych, oznacza, że dowody właściwe dla transakcji o dużej wartości mogą w znacznym stopniu różnić się od dowodów właściwych dla transakcji, których łączna wartość jest znacznie niższa”.

70. Stosując tę zasadę do usług będących przedmiotem niniejszych wytycznych dokumentacja zawierająca pisemne porozumienia może nie być dostępna. Jednak brak pisemnej dokumentacji nie powinien być czynnikiem decydującym o odrzuceniu usługi lub korzyści, ale raczej powinien być elementem ogólnych zasad, na których oparta jest decyzja (OECD 7.18).

71. Uwzględniając kumulacyjny charakter tego podejścia – odnoszącego się do usług o charakterze rutynowym, akceptacji pewnych krytycznych założeń, dostarczenia wyjaśnień dotyczących części opisowej i wyjaśnienia puli kosztów – logiczne jest, że cel żądania dodatkowej dokumentacji mógł już zostać osiągnięty.

72. Jednak przydatne może okazać się powtórzenie tego, co może zawierać przydatny i odpowiedni pakiet informacji:

- a) Część opisową, którą szczegółowo przedstawiono powyżej.
 - b) Umowy na piśmie.
 - c) Pulę kosztów, którą szczegółowo przedstawiono powyżej.
 - d) Uzasadnienie zastosowanej metodologii OECD.
 - e) Weryfikację zastosowanej ceny wolnorynkowej.
 - f) System fakturowania i faktury – zob. część opisowa.
73. Należy zwrócić uwagę na fakt, że informacja z jednego źródła (np. umowa na piśmie) może zawierać wymagane informacje z innego źródła (np. część opisowa). Szerokie wykorzystanie systemów komputerowych stwarza również możliwość dostępu do szczegółowych informacji, co może zapobiec konieczności skorzystania z bardziej kompletnej dokumentacji wstępnej.

IX. UWAGI WNOSZONE PO DOKONANIU PRZEGLĄDU

74. Zaleca się również na przyszłość, by pod koniec tego procesu część opisowa stała się notatką do akt, która będzie regularnie aktualizowana.
75. Kontynuując temat efektywnego wykorzystania zasobów, efekt przeciwny do zamierzonego przyniosłoby zignorowanie ustaleń wcześniejszej analizy. Może być wprowadzona procedura informowania o wyjątkach, zgodnie z którą zachowane zostanie status quo, aczkolwiek przy założeniu korekty cen, chyba że administracja podatkowa otrzyma powiadomienie, że ma być inaczej.
76. Administracja podatkowa powinna rozważyć, czy wymiana informacji byłaby właściwym rozwiązaniem, a przedsiębiorstwo wielonarodowe może uznać, że zagadnieniu temu warto poświęcić jedną sekcję kodeksu postępowania w sprawie dokumentacji cen transferowych dla przedsiębiorstw stowarzyszonych w UE.
77. Zgodnie z kodeksem postępowania w sprawie dokumentacji cen transferowych dla przedsiębiorstw stowarzyszonych w UE państwa członkowskie nie powinny stosować sankcji odnoszących się do dokumentacji w przypadku gdy podatnicy przestrzegają wymogów w dobrej wierze, w rozsądny sposób i w odpowiednim terminie, dostarczając wymienionych powyżej informacji.
78. Przegląd może doprowadzić do korekty. Jeśli korekta jest wynikiem odrzucenia konkretnych kosztów, motywy tej decyzji powinny zostać przedstawione w wyraźny sposób, tak by koszty mogły zostać przeniesione i aby zachowana została zasada, że wszystkie koszty można przydzielić.
79. Zatem korekta może stanowić podstawę procedury wzajemnego porozumiewania w ramach umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania i/lub konwencji arbitrażowej. W tym wypadku wskazane byłoby zwrócenie uwagi właściwych organów na fakt zastosowania wytycznych. Wobec braku nowych elementów uznanie korekty bez dodatkowego badania może być uzasadnione.

X. WNIOSKI

80. Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych stwierdza, że postępowanie zgodne z niniejszymi wytycznymi ułatwi ocenę i uznanie stosowania zasady ceny rynkowej w większości przypadków, które wchodzą w zakres niniejszych wytycznych.
81. Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych stwierdza, że niniejsze sprawozdanie dotyczy w szczególności usług o niskiej wartości dodanej, ale niektóre z zawartych w nim krytycznych założeń i elementów mogą odnosić się również do bardziej złożonych usług o dużej wartości dodanej. .
82. Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych będzie regularnie monitorować skutki stosowania niniejszych wytycznych, a w szczególności dopilnuje, aby omówione w nich marże pozostały aktualne.

Załącznik 1: Wykaz usług ogólnie świadczonych wewnątrz grup, które mogą, ale nie muszą być objęte zakresem niniejszego dokumentu

A. Usługi informatyczne, na przykład:

- A.1. tworzenie, rozwijanie i zarządzanie systemem informatycznym;
- A.2. badanie, rozwój, instalacja i regularna/nadzwyczajna obsługa techniczna oprogramowania;
- A.3. badanie, rozwój i regularna/nadzwyczajna obsługa techniczna sprzętu komputerowego;
- A.4. dostarczanie i transmisja danych; oraz
- A.5. usługi związane z tworzeniem kopii zapasowych.

B. Usługi związane z zarządzaniem zasobami ludzkimi, na przykład:

- B.1. działania związane ze standardowym i nadzwyczajnym zarządzaniem personelem (prawne, wynikające z umów, administracyjne, dotyczące zabezpieczenia społecznego i podatków);
- B.2. dobór i zatrudnianie personelu;
- B.3. pomoc w określaniu ścieżek kariery;
- B.4. pomoc w opracowywaniu systemów wynagradzania i świadczeń (włącznie z planami opcji na akcje);
- B.5. określanie procesu oceny personelu;
- B.6. szkolenie personelu;
- B.7. zapewnienie personelu na czas określony;
- B.8. koordynacja podziału personelu na tymczasowy i stały; oraz zarządzanie zwolnieniami.

C. Usługi marketingowe, na przykład:

- C.1. badanie, rozwój i koordynacja działalności marketingowej;
- C.2. badanie, rozwój i koordynacja promocji handlowych;
- C.3. badanie, rozwój i koordynacja kampanii reklamowych;
- C.4. badanie rynku;
- C.5. tworzenie strony internetowej i zarządzanie nią;
- C.6. wydawanie czasopism przeznaczonych dla klientów spółki zależnej (nawet jeśli dotyczą one całej grupy).

D. Usługi prawne, na przykład:

- D.1. pomoc w sporządzaniu i przeglądzie umów i porozumień;
- D.2. udzielanie na bieżąco porad prawnych;
- D.3. sporządzanie i zamawianie opinii prawnych i podatkowych;
- D.4. pomoc w wypełnianiu zobowiązań prawnych ;
- D.5. pomoc w sporach sądowych;
- D.6. centralne zarządzanie relacjami z zakładami ubezpieczeń i brokerami;
- D.7. doradztwo podatkowe;
- D.8. badania cen transferowych; oraz
- D.9. ochrona dóbr niematerialnych.

E. Księgowość i usługi administracyjne, na przykład:

- E.1. pomoc w przygotowywaniu budżetu i planów operacyjnych, prowadzenie obowiązkowych ksiąg i rachunków;
- E.2. pomoc w przygotowywaniu okresowych sprawozdań finansowych, rocznych i nadzwyczajnych bilansów lub wyciągów z rachunku (innych niż skonsolidowane sprawozdania finansowe);
- E.3. pomoc w wypełnianiu zobowiązań podatkowych, takich jak wypełnianie deklaracji podatkowych, obliczanie i płacenie podatków, itp.; przetwarzanie danych;
- E.4. audyt rachunków spółki zależnej; oraz zarządzanie procesem fakturowania.

F. Usługi techniczne, na przykład:

- F.1. Pomoc w zakresie instalacji, maszyn, wyposażenia, procesów, itp.
- F.2. planowanie i realizacja zwyczajnych i nadzwyczajnych czynności obsługi technicznej pomieszczeń i instalacji;
- F.3. planowanie i realizacja zwyczajnych i nadzwyczajnych działań restrukturyzacyjnych dotyczących pomieszczeń i instalacji;
- F.4. transfer wiedzy technicznej;
- F.5. dostarczanie wytycznych dotyczących produktów innowacyjnych;
- F.6. planowanie produkcji w celu ograniczenia nadwyżek mocy produkcyjnej i skutecznego zaspokojenia popytu;
- F.7. pomoc w planowaniu i realizacji wydatków inwestycyjnych;

F.8. kontrola efektywności; oraz

F.9. usługi inżynierskie.

G. Kontrola jakości, na przykład:

G.1. tworzenie wysokiej jakości polityki i standardów produkcji oraz świadczenia usług;

G.2. pomoc w uzyskaniu certyfikatów jakości (np. ISO 9000); oraz

G.3. rozwój i wdrażanie programów satysfakcji klienta.

H. Inne usługi:

H.1. usługi związane ze strategią i rozwojem przedsiębiorstw w przypadku występowania związku z istniejącą lub mającą powstać spółką zależną;

H.2. bezpieczeństwo korporacyjne;

H.3. badania i rozwój;

H.4. zarządzanie nieruchomościami i infrastrukturą;

H.5. usługi logistyczne;

H.6. zarządzanie inwentarzem;

H.7. doradztwo w sprawach transportu i strategii dystrybucji;

H.8. usługi składowania;

H.9. zakup usług i pozyskiwanie surowców;

H.10. zarządzanie obniżaniem kosztów;

H.11. usługi w zakresie pakowania.

Załącznik 2: Otwarty i niewiążący wykaz kosztów akcjonariusza (w tekście kursywą powtórzono wytyczne OECD)

Na podstawie dyskusji przeprowadzonej na spotkaniu Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych w marcu 2009 r. można stwierdzić, że generalnie koszty wymienione w poniższej tabeli można uważać za poniesione z korzyścią dla spółki dominującej. Jednak Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych uznało, że podczas analizy trzeba będzie poruszyć następujące kwestie związane z każdym z wymienionych w wykazie kosztów: czy korzyści odnosi cała grupa, czy też tylko spółka dominująca; czy koszt należy przydzielić spółkom zależnym, czy też należy uznać, że korzyści odnosi jedna spółka zależna? W związku z tym każdy przypadek należy rozpatrywać oddzielnie.

	Opis kosztów uznanych za koszty akcjonariusza	Uwagi
a.	<i>Koszty działalności związanej ze strukturą prawną samej spółki dominującej (zob. wytyczne OECD ust. 7.10a)</i>	Ogólnie koszty akcjonariusza, ale zobacz poniżej
a.1.	<i>Koszty organizacji zgromadzenia akcjonariuszy spółki dominującej, włącznie z kosztami reklamy</i>	Koszty akcjonariusza
a.2.	<i>Koszty emisji akcji spółki dominującej</i>	Koszty akcjonariusza
a.3.	Koszty zarządu spółki dominującej związane ze statutowymi zadaniami dyrektora jako członka zarządu.	<p>W raporcie OECD z 1984 r. zakłada się, że członkowie zarządu mogą prowadzić działalność na rzecz spółek zależnych i w związku z tym tylko część kosztów zarządu można uznać za koszty akcjonariusza. Tak może być w przypadku, gdy jeden lub kilku dyrektorów posiada kwalifikacje i umiejętności wykraczające poza samą sprawowaną funkcję, obejmujące wiedzę i umiejętności odpowiadające działalności spółek zależnych.</p> <p><u>Wnioski Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych:</u></p> <p>W dalszym ciągu należy indywidualnie podchodzić do każdego przypadku ponieważ dyrektor lub członek zarządu może prowadzić działalność (częściowo lub całkowicie) na rzecz spółki zależnej/spółek zależnych i w związku z tym konieczny może być podział kosztów.</p>

a.4.	Koszty związane ze stosowaniem przez spółkę dominującą prawa podatkowego (zwroty podatków, prowadzenie księgowości, itp.)	Koszty akcjonariusza
b.	<i>Koszty związane z wymogami w zakresie sprawozdawczości spółki dominującej włącznie z konsolidacją sprawozdań (zob. wytyczne OECD ust. 7.10b)</i>	Koszty akcjonariusza
b.1.	Koszty skonsolidowanego sprawozdania finansowego spółki dominującej;	Koszty akcjonariusza
b.2.	Koszty skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy	<p><u>Wnioski Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych:</u></p> <p>Koszty docelowe: wszystkie niezbędne koszty dokonania konsolidacji, niezależnie od szczebla</p> <p>Mogą to być koszty spółki dominującej lub spółki zależnej i powstaje pytanie, kto na tym zyskuje? Może również zaistnieć równoległa korzyść dla spółki zależnej, ale konsolidacja jako taka jest działaniem grupy. Niektórzy członkowie wyjaśnili, że w praktyce koszty lokalne spółek zależnych nie przechodzą na spółkę dominującą, ponieważ zbyt kosztowne byłoby ustalenie i dokonanie podziału tych kosztów.</p>
b.3.	Koszty związane ze stosowaniem i przestrzeganiem transgranicznej konsolidacji podatków. Prawo podatkowe niektórych państw członkowskich przewiduje transgraniczną konsolidację podatków, która wymaga, by spółka dominująca zbierała informacje od spółek zależnych i spełniała wymogi formalne, takie jak dostosowanie podatkowe ksiąg rachunkowych zagranicznych spółek zależnych w celu obliczenia skonsolidowanego rachunku zysków dla celów podatkowych spółki. Koszty te ponoszone są z wyłączną korzyścią dla spółki dominującej;	<p>Koszty akcjonariusza</p> <p>Chociaż w rzadkich przypadkach spółka zależna może uzyskać korzyść z konsolidacji, taką jak uniknięcie pobierania podatków u źródła, które byłyby pobierane w przeciwnym wypadku w kraju spółki dominującej od płatności dokonanych przez spółkę dominującą.</p>
b.4.	Koszty związane z audytem spółki	Koszty akcjonariusza

	dominującej	
c.	<i>Koszty pozyskiwania funduszy na nabycie swoich [spółki dominującej] udziałów (zob. wytyczne OECD ust. 7.10c)</i>	Koszty akcjonariusza
d.	<i>Koszty działań zarządczych i kontroli (monitoringu) związane z zarządzaniem i ochroną inwestycji w udziały, z wyjątkiem przypadku gdy strona trzecia byłaby zainteresowana ich zakupem lub prowadzeniem tych działań.</i>	Ogólnie uznaje się za koszty akcjonariusza
d.1.	Ponoszone przez spółkę dominującą koszty audytu ksiąg rachunkowych spółki zależnej, jeśli jest on prowadzony wyłącznie w interesie spółki dominującej;	Koszty akcjonariusza Jednak jeśli przeprowadzenie audytu leży również w interesie spółki zależnej, taka działalność jest częściowo usługą świadczoną wewnątrz grupy: Tak jest w przypadku, gdy audyt jest obowiązkowy zgodnie z prawem państwa, w którym założono spółkę zależną, w przypadku gdy sprawozdanie z audytu zostaje opublikowane wraz ze sprawozdaniem finansowym spółki zależnej lub opublikowane na stronie internetowej spółki zależnej lub, zasadniczo, jest wykorzystywane przez spółkę zależną (np. gdy jest przedstawiane bankowi kiedy spółka zależna występuje o udzielenie pożyczki lub wykorzystywane przez zarząd samej spółki zależnej).
d.2.	Koszty sporządzenia i zatwierdzenia sprawozdania finansowego spółki zależnej zgodnie z zasadami rachunkowości państwa spółki dominującej (np. amerykańskimi standardami rachunkowości – US GAAP)	Koszty akcjonariusza, z wyjątkiem przypadków gdy ta działalność ma pozytywny wpływ na działalność spółki zależnej prowadzoną z własnej inicjatywy, a nie dlatego, że wchodzi ona w skład grupy. Może to mieć miejsce w przypadku gdy sprawozdanie finansowe, sporządzone z zastosowaniem zasad rachunkowości spółki dominującej, jest wykorzystywane przez samą spółkę dominującą do świadczenia usług na rzecz spółki zależnej, takich jak badanie rynku, przygotowanie budżetu. itp.

d.3.	Koszty technologii informacyjnych	<p><u>Wnioski Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych:</u></p> <p>Koszty te rzadko ponoszone są z wyłączną korzyścią dla spółki dominującej. W związku z tym każdy przypadek należy rozpatrywać oddzielnie.</p>
d.4.	Koszty ogólnego przeglądu wyników działalności spółki zależnej, jeśli nie wiążą się ze świadczeniem usług konsultingowych na rzecz spółek zależnych	<p><u>Wnioski Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych:</u></p> <p>Koszty te mogą być ponoszone wyłącznie na rzecz spółki dominującej i są w tym przypadku tylko kosztami akcjonariusza, jednak w wielu przypadkach może to pomóc w poprawie zarządzania spółką zależną, a co za tym idzie, koszty wymagają przydzielenia</p>
e.	Koszty reorganizacji grupy, pozyskania nowych członków lub zniesienia podziału	<p><u>Wnioski Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych:</u></p> <p>W OECD prowadzona jest obecnie dyskusja na temat restrukturyzacji przedsiębiorstw i jej wnioski mogłyby okazać się pomocne.</p> <p>Zasugerowano indywidualne podejście do każdego przypadku, ponieważ jednostka poddawana restrukturyzacji również mogłaby odnieść bezpośrednie korzyści.</p> <p>Uwagi OECD: OECD przyznaje, że treść pkt 7.12 wytycznych dotyczących cen transferowych jest następująca „koszty analizy kwestii, czy należy przeprowadzić reorganizację grupy, pozyskać nowych członków lub znieść podział” oraz że chodzi o wiele węższy zakres. Zdaniem OECD nie należy traktować kosztów restrukturyzacji, takich jak spisywanie aktywów, rozwiązywanie umów o pracę, itp., jako kosztów akcjonariusza lub jako usługi, ale raczej należy zbadać dla każdego przypadku, która jednostka powinna ponieść te koszty, w szczególności z uwzględnieniem praw i innych aktywów</p>

		<p>stron.</p> <p>W projekcie raportu OECD dotyczącym aspektów restrukturyzacji przedsiębiorstw związanych z cenami transferowymi poruszana jest kwestia tego, która jednostka przedsiębiorstwa wielonarodowego powinna ponosić koszty restrukturyzacji i OECD wstępnie stwierdza, że w zależności od faktów i okoliczności danego przypadku, może to być jednostka poddawana restrukturyzacji, inna grupa kapitałowa korzystająca na przeniesieniu działalności, spółka dominująca, kilka grup kapitałowych, itd.</p>
f.	<p>Koszty wstępnej rejestracji spółki dominującej na giełdzie papierów wartościowych oraz koszty działalności związanej z notowaniem na giełdzie papierów wartościowych spółki zależnej, w kolejnych latach po wstępnej rejestracji (np. przygotowania dokumentów wymaganych przez organ nadzorujący giełdę).</p>	Koszty akcjonariusza
g. g.1.	<p>Koszty związane z relacjami z inwestorami spółki dominującej</p> <p>Koszty konferencji prasowych i innych metod komunikacji z (i) akcjonariuszami spółki dominującej, (ii) analitykami finansowymi, (iii) funduszami oraz (iv) pozostałymi udziałowcami spółki dominującej;</p>	Koszty akcjonariusza
h.	<p>Analiza i wdrożenie struktury kapitalizacji spółek zależnych</p>	Indywidualne podejście do każdego przypadku
i.	<p>Koszty podwyższenia kapitału akcyjnego spółki zależnej</p>	Indywidualne podejście do każdego przypadku
j.	<p>Innego rodzaju działalność uznawana za działalność akcjonariusza:</p> <p>Działalność związana z przyjęciem i wykonywaniem zasad statutowych oraz zasad postępowania w odniesieniu do „ładu korporacyjnego” przez samą spółkę dominującą lub całą grupę</p>	Koszty akcjonariusza

Dodatek II

RAPORT DOTYCZĄCY SPRAW TRÓJSTRONNYCH POZA UE

1. WSTĘP

1. W wyniku dyskusji przeprowadzonych na spotkaniach Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych w dniach 23 października 2007 r. i 21 lutego 2008 r. zwrócono się do podgrupy o dalsze przedyskutowanie kwestii cen transferowych w przypadku spraw trójstronnych. Spotkania podgrupy odbyły się w Brukseli w dniach 15 stycznia 2008 r., 29 kwietnia 2008 r., 8 lipca 2008 r. i 23 stycznia 2009 r.
2. Niniejszy raport opiera się na wynikach prac podgrupy przedstawionych na spotkaniu plenarnym w marcu 2009 r.
3. W niniejszym sprawozdaniu Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych zawarte są pewne niewiążące sugestie dotyczące rozwiązywania sporów związanych z cenami transferowymi w przypadku spraw trójstronnych poza UE, które zdefiniowano poniżej, bez jakiegokolwiek uszczerbku dla tego, czy takie sprawy mogą być częściowo lub w całości objęte konwencją arbitrażową UE.
4. Celem tego raportu nie jest ani zwiększenie pewności działań właściwych organów w sprawach trójstronnych poza UE w stosunku do spraw trójstronnych w UE ani też uniemożliwienie przez definicję spraw poza UE zastosowania konwencji arbitrażowej jedynie z powodu zaangażowania państwa nie będącego członkiem UE.

2. DEFINICJA SPRAW TRÓJSTRONNYCH (W KONTEKŚCIE PROCEDURY WZAJEMNEGO POROZUMIEWANIA)

5. Aby pomóc w ukierunkowaniu dyskusji Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych zasugerowano przyjęcie definicji spraw trójstronnych, która nie byłaby ani zbyt szeroka, ani zbyt wąska. Przyjęta definicja jest powtórzeniem definicji zawartej w sprawozdaniu dotyczącym spraw trójstronnych w UE.
6. Dla celów niniejszego dokumentu sprawa trójstronna ma miejsce, kiedy dwa państwa objęte procedurą wzajemnego porozumiewania nie są w stanie z zastosowaniem zasady ceny rynkowej w pełni rozwiązać żadnego problemu podwójnego opodatkowania w przypadku zastosowania cen transferowych, ponieważ przedsiębiorstwo powiązane- zgodnie z definicją zawartą w konwencji arbitrażowej - mające siedzibę w państwie trzecim i wskazane przez oba właściwe organy w UE (w oparciu o dowody uzyskane w wyniku analizy porównawczej, obejmującej analizę funkcjonalną i inne elementy stanu faktycznego), w znaczny sposób przyczyniło się do osiągnięcia wyniku stanowiącego naruszenie zasady ceny rynkowej w serii transakcji lub w stosunkach handlowych/finansowych i sytuacja ta jest postrzegana jako sprawa trójstronna przez podatnika, który podlega podwójnemu opodatkowaniu i domaga się zastosowania procedury wzajemnego porozumiewania.
7. Można wyróżnić dwa typy spraw:

- sprawy, w których wszystkie zainteresowane przedsiębiorstwa powiązane mają siedzibę w UE (zwane dalej sprawami trójstronnymi w UE);
- sprawy, w których przedsiębiorstwo powiązane uznane za źródło wyniku stanowiącego naruszenie zasady ceny rynkowej w serii transakcji lub w stosunkach handlowych/finansowych ma siedzibę poza UE (zwane dalej sprawami trójstronnymi poza UE).

3. POTENCJALNE PODEJŚCIA DO SPRAW TRÓJSTRONNYCH POZA UE

3.1. Sieć umów podatkowych

3.1.1. *Ulepszenie i rozszerzenie sieci umów podatkowych*

8. W przypadku braku umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub kiedy umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie zawiera przepisów dotyczących procedury wzajemnego porozumiewania, nie istnieje żadna przejrzysta procedura ułatwiająca unikanie podwójnego opodatkowania. Aby zaradzić tej sytuacji za niezbędne uznaje się stworzenie rozbudowanej sieci umów podatkowych między państwami członkowskimi UE i państwami niebędącymi państwami członkowskimi UE, zawierających artykuł dotyczący procedury wzajemnego porozumiewania.

3.1.2. *Włączenie art. 25 ust. 5 Modelowej konwencji podatkowej Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju(OECD)*

9. W najnowszych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania procedura wzajemnego porozumiewania nie wymaga, aby właściwe organy osiągnęły porozumienie, które eliminuje podwójne opodatkowanie, ale jedynie, aby dołożyły wszelkich starań w celu rozwiązania problemu. Jeśli, mimo dołożenia wszelkich starań, właściwe organy nie mogą dojść do porozumienia, może to być przyczyną stosowania podwójnego opodatkowania lub opodatkowania niezgodnego z umową podatkową. Taka sytuacja jest głównym powodem niepokoju podatników i właściwych organów. W ramach ostatnich prac OECD nad art. 25 ust. 5 Modelowej konwencji podatkowej przewidziano możliwość zastosowania obowiązkowego postępowania arbitrażowego.

10. Zgodnie z ust. 64 komentarzy OECD do tego przepisu, art. 25 ust. 5 „... jest [zatem] rozszerzeniem procedury wzajemnego porozumiewania, które służy zwiększeniu skuteczności tej procedury poprzez zapewnienie, że – w przypadku gdy właściwe organy nie mogą osiągnąć porozumienia w jednej lub większej liczbie kwestii, co uniemożliwia rozwiązanie sprawy – rozwiązanie jej będzie wciąż możliwe poprzez przedstawienie sprawy do postępowania arbitrażowego...”.

11. W związku z tym, ponieważ dwustronne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania będą zawierały taką klauzulę, wzrośnie skuteczność procedury wzajemnego porozumiewania.

12. Korzystne byłoby również gdyby państwa członkowskie UE były w stanie wskazać, czy w trakcie negocjowania lub przeglądu swoich umów podatkowych zaproponują włączenie do nich art. 25 ust. 5 Modelowej konwencji podatkowej OECD.

13. Omówiono również niektóre praktyczne aspekty włączenia nowego art.25 ust. 5. Uznano, że stosując art. 25 ust. 5 Modelowej konwencji podatkowej OECD w dwustronnych umowach podatkowych, właściwe organy mogą napotkać trudności związane z jego wdrożeniem ze względu na brak jasnych zasad (np. jak utworzyć komisję doradczą, jak dokonać wyboru członków, jak dzielić koszty, jakiego używać języka, jak wybrać poszczególne kwestie, itp.). Wynikiem tego mogłyby być bardzo długie procedury oraz ryzyko ostatecznego zrezygnowania z postępowania arbitrażowego przewidzianego w art. 25 ust. 5. Jednak wzorcowy sposób stosowania („wzór wspólnego porozumienia w sprawie arbitrażu”), który został włączony jako załącznik do zaktualizowanej przez OECD wersji komentarza do art. 25 mógłby w tym przypadku okazać się przydatny.

3.2. Rozpatrywanie każdego przypadku oddzielnie w celu rozwiązania sporu

14. Przedstawiono następujące sposoby mające służyć rozwiązaniu sporu, ale należy podkreślić, że fakty i okoliczności konkretnych przypadków ostatecznie zadecydują, czy zaproponowane rozwiązanie jest właściwe.

3.2.1. Wcześniejsze rozwiązywanie sporów: Uprzednie porozumienia cenowe

15. Możliwym podejściem może być zawarcie uprzedniego porozumienia cenowego dotyczącego transakcji w celu uniknięcia sporów w kolejnych latach. Ponadto zawierając uprzednie porozumienia cenowe właściwe organy mogłyby zgodzić się na zastosowanie wyników uprzedniego porozumienia cenowego w odniesieniu do poprzednich lat, objętych toczącymi się procedurami wzajemnego porozumiewania, zawierając oficjalne lub nieformalne porozumienie z uwzględnieniem możliwości jakie dopuszcza prawo krajowe.
16. W przedmiocie możliwego działania wstecz podgrupa, o której mowa w pkt 8.3 wytycznych dotyczących uprzednich porozumień cenowych w UE, włączyła do komunikatu Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych w dziedzinie procedur unikania i rozstrzygania sporów oraz w sprawie wytycznych dotyczących uprzednich porozumień cenowych w UE (COM (2007) 71 wersja ostateczna) z dnia 26 lutego 2007 r. załącznik w brzmieniu:

“8.3. Działanie wstecz

58. Działanie wstecz, jeśli przewidziane zostało w krajowym ustawodawstwie, może być brane pod uwagę tam, gdzie rozstrzygnie ono spory lub zapobiegnie ryzyku wystąpienia sporów we wcześniejszych okresach.

Działanie wstecz powinno być jedynie wtórnym skutkiem uprzedniego porozumienia cenowego i powinno mieć zastosowanie tylko w przypadkach uzasadnionych okolicznościami sprawy. Aby działanie wstecz było uzasadnione, fakty i okoliczności właściwe dla poprzednich okresów powinny być podobne do warunków i okoliczności właściwych dla tych uprzednich porozumień cenowych.

Działanie wstecz uprzedniego porozumienia cenowego powinno być uzależnione od zgody podatnika.

Administracja podatkowa ma możliwość skorzystania ze zwykle stosowanych krajowych środków, jeśli – w ramach procesu uprzedniego porozumienia cenowego – odkryje informacje, które miały wpływ na opodatkowanie wcześniejszych okresów. Jednak administracje podatkowe, zanim dokonają ponownego wymierzenia podatków dotyczących poprzednich okresów, powinny powiadomić podatnika o każdym zamiarze takiego działania, aby dać mu możliwość wyjaśnienia widocznej niezgodności.”

W celu uzyskania bardziej szczegółowych informacji zob. ust. 77 raportu dotyczącego uprzednich porozumień cenowych (APA).

3.2.2. *Artykuł 25 ust. 3 Modelowej konwencji podatkowej OECD*

17. Artykuł 25 ust. 3 Modelowej konwencji podatkowej OECD, w przypadku gdy jest włączony do odpowiednich umów podatkowych zawartych między stronami, może być interpretowany jako rozszerzający zakres stosowania art. 25 o kwestię rozwiązywania sporów dotyczących dostosowania cen transferowych w przypadku spraw trójstronnych poza UE dotyczących cen transferowych i przewiduje opcję trójstronnego podejścia w celu unikania podwójnego opodatkowania. Jednak nie we wszystkich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania stosowana jest terminologia Modelowej konwencji podatkowej mająca ułatwić tę interpretację.
18. W podobnych przypadkach możliwym rozwiązaniem może być podpisanie oddzielnego i szczegółowego (dwustronnego/wielostronnego) protokołu / (dodatkowej) konwencji mającego/ej służyć rozwiązywaniu takich spraw. Jednak zatwierdzenie tego protokołu / (dodatkowej) konwencji może wymagać przyjęcia przez izby ustawodawcze, co może zabrać dużo czasu.

3.2.3. *Rozszerzenie konwencji arbitrażowej na państwo trzecie*

19. Interesujące byłoby zbadanie dla każdego przypadku, czy postanowienia konwencji arbitrażowej można rozszerzyć na państwo trzecie, na podstawie art. 35 i 36 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów, zakładając przyjęcie przez państwo trzecie takich praw i obowiązków. Właściwe organy mogą zechcieć rozważyć wykorzystanie tego instrumentu w taki sposób, by państwo trzecie również zostało włączone do postępowania. Takie rozszerzenie byłoby wiążące tylko dla właściwych organów zaangażowanych w daną sprawę.
20. Artykuły 35 i 36 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów stanowią:

„Artykuł 35: Traktaty przewidujące obowiązki dla państw trzecich

Obowiązek powstaje dla państwa trzeciego z postanowienia traktatu, jeżeli strony traktatu mają zamiar, aby postanowienie było środkiem ustanowienia obowiązku, a państwo trzecie wyraźnie na piśmie ten obowiązek przyjmuje.

Artykuł 36: Traktaty przewidujące prawa dla państw trzecich

Z postanowienia traktatu powstaje prawo dla państwa trzeciego, jeżeli strony traktatu zamierzają przez to postanowienie przyznać prawo państwu trzeciemu bądź grupie państw, do której ono należy, bądź wszystkim państwom, a

państwo trzecie na to się zgadza. Zgody jego domniemywa się tak długo, jak długo nie zostanie wykazane co innego, chyba że traktat postanawia inaczej.

Państwo korzystające z prawa zgodnie z ustępem 1 zobowiązane jest stosować się do warunków korzystania z tego prawa, przewidzianych w traktacie lub ustanowionych zgodnie z traktatem.”.

3.3. Uwagi proceduralne

3.3.1. Rola podatnika

21. Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych uznaje kluczową rolę podatnika w sprawach trójstronnych poza UE.
22. Chociaż procedura wzajemnego porozumiewania jest w istocie procedurą między administracjami podatkowymi, to mając na uwadze szczególnie charakter spraw trójstronnych, można oczekiwać wzrostu zaangażowania podatników w procedurę wzajemnego porozumiewania np. poprzez dostarczanie wymaganych dodatkowych informacji oraz wyjaśnianie faktów.
23. W tym kontekście trzeba również dodać, że w pierwszej kolejności podatnik musi określić jakie stosunki o charakterze handlowym/finansowym prowadzą do podwójnego opodatkowania. Podatnik musi dostarczyć pełną analizę wszystkich stosownych faktów oraz przedstawić poparte dowodami fakty, na podstawie których umawiające się państwa powinny wszcząć odpowiednią procedurę. Bardzo pomocne mogłoby być przyjęcie pojęć przyjętych w kodeksie postępowania Unii Europejskiej w sprawie dokumentacji cen transferowych dla przedsiębiorstw stowarzyszonych (EUTPD).
24. W możliwie najkrótszym czasie podatnik powinien powiadomić właściwe organy o zaangażowaniu jednej lub kilku stron z państwa trzeciego nie będącego członkiem UE. W rzeczywistości rozwiązanie sprawy bez takiego powiadomienia może być niemożliwe z powodu różnych terminów. Zarówno w interesie administracji podatkowych jak i podatników leży podjęcie współpracy w celu znalezienia szybkiego rozwiązania problemu. Wymaga to sprawnej wymiany informacji i dostarczania dokumentacji przez wszystkie zainteresowane strony (również administracje podatkowe).

3.3.2. Skoordynowane działania właściwych organów UE

25. W przypadku konkretnej sprawy trójstronnej poza UE decydujące znaczenie dla unikania podwójnego opodatkowania ma udział właściwych organów spoza UE. Właściwe organy UE powinny uzgodnić, w jaki sposób ma być omawiana sprawa i kto ma najlepsze możliwości nawiązania pierwszego kontaktu z odpowiednimi organami spoza UE, w celu zainicjowania procesu mającego na celu skuteczne wdrożenie procedury wzajemnego porozumiewania.

3.3.3. Przedłużenie dwuletniego terminu

26. W razie potrzeby dla zapewnienia zaangażowanym właściwym organom czasu wystarczającego na znalezienie odpowiedniego i możliwego do przyjęcia rozwiązania, można rozważyć - powołując się na art. 7 ust. 4 tj. poprzez wzajemne

porozumienie i porozumienie zainteresowanych powiązanych przedsiębiorstw - możliwość przedłużenia dwuletniego terminu określonego w art. 7 ust. 1. W przypadku wyboru tej opcji/tego rozwiązania zaleca się, aby strony z góry zgodziły się na przedłużenie dwuletniego terminu i nie przedłużały go bezterminowo. W ten sposób chronione byłyby prawa podatników, a organy podatkowe mogłyby znaleźć sprawiedliwe rozstrzygnięcie, chociaż zabrałoby to więcej czasu niż w przypadku zastosowania art. 7 konwencji arbitrażowej.

4. WNIOSEK

27. Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych uważa, że w świetle dotychczasowych doświadczeń przeprowadzono dyskusję w zakresie, w jakim było to możliwe. Jednak sytuacja może ulec zmianie, kiedy państwa i przedsiębiorstwa zdobędą większe doświadczenia w tej materii, i temat ten może wówczas powrócić do programu prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych.

28.