



KOMISJA EUROPEJSKA

Bruksela, dnia 19.9.2012 r.
COM(2012) 516 final

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

**w sprawie prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych
w okresie od lipca 2010 r. do czerwca 2012 r. i związanych z nimi wniosków:**

- 1) sprawozdania dotyczącego małych i średnich przedsiębiorstw i cen transferowych
oraz**
- 2) sprawozdania dotyczącego porozumień w sprawie podziału kosztów w odniesieniu do
usług nietworzących wartości niematerialnych**

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

**w sprawie prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych
w okresie od lipca 2010 r. do czerwca 2012 r. i związanych z nimi wniosków:**

- 1) sprawozdania dotyczącego małych i średnich przedsiębiorstw i cen transferowych
oraz**
- 2) sprawozdania dotyczącego porozumień w sprawie podziału kosztów w odniesieniu do
usług nietworzących wartości niematerialnych**

1. WPROWADZENIE

Powszechnie uznaje się fakt, że wzmożona globalizacja stwarza praktyczne problemy zarówno dla przedsiębiorstw wielonarodowych, jak i dla administracji podatkowych, gdy chodzi o ustalanie ceny do celów podatkowych w odniesieniu do transakcji transgranicznych między przedsiębiorstwami powiązаныmi. Podejście przyjęte przez państwa członkowskie Unii Europejskiej (UE) do celów właściwego oszacowania ceny takich transakcji jest zgodne z zasadą ceny rynkowej¹. Zasada ceny rynkowej jest oparta na porównaniu warunków stosowanych przez przedsiębiorstwa powiązane z warunkami, które miałyby zastosowanie między przedsiębiorstwami niezależnymi.

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

Aby uporać się z tymi trudnościami, w październiku 2002 r.² Komisja powołała Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych (Wspólne Forum), stanowiące grupę ekspertów, której zadaniem jest opracowanie pragmatycznych rozwiązań problemów wynikających ze stosowania zasady ceny rynkowej, w szczególności w UE. W 2011 r. mandat Wspólnego Forum odnowiono i przedłużono w drodze decyzji Komisji do dnia 31 marca 2015 r.³.

Niniejszy komunikat zawiera sprawozdanie z prac Wspólnego Forum w okresie od lipca 2010 r. do czerwca 2012 r. oraz wnioski dotyczące dalszych prac grupy ekspertów.

2. PODSUMOWANIE DZIAŁALNOŚCI WSPÓLNEGO FORUM UE DS. CEN TRANSFEROWYCH

W okresie od lipca 2010 r. do czerwca 2012 r. odbyło się sześć spotkań Wspólnego Forum. Ukończono szczegółowe sprawozdania odnośnie do dwóch tematów. Jedno z nich dotyczy szczególnych uwarunkowań w zakresie cen transferowych w przypadku małych i średnich przedsiębiorstw w UE, natomiast drugie dotyczy szczególnego porozumienia wewnątrzgrupowego, znanego jako porozumienie w sprawie podziału kosztów. Przeprowadzono również działania monitorujące mające na celu zmierzenie poziomu wdrożenia poprzednich inicjatyw Wspólnego Forum. Zgodnie ze swoim odnowionym mandatem w czerwcu 2011 r. Forum przyjęło uaktualniony regulamin wewnętrzny oraz nowy program prac na lata 2011–2015. Dyskusje rozpoczęte w tym

¹ Zasadę ceny rynkowej określono w art. 9 modelowej konwencji podatkowej Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD). OECD opracowało 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 ujednoczonej podstawy wymiaru podatku dochodowego od osób prawnych w odniesieniu do ich działalności obejmującej całą UE, COM(2001) 582 final z 23.10.2001 r., s. 21.

³ Decyzja 2011/C 24/03 z dnia 25 stycznia 2011 r. (Dz.U. C 24 z 26.1.2011, s. 3-4).

okresie, ale jeszcze nie zakończone, dotyczą następujących tematów ujętych w programie prac: podejść do cen transferowych opartych na analizie ryzyka oraz kwestii związanych z podwójnym opodatkowaniem wynikających z korekt wtórnych oraz korekt wyrównawczych/korekt na koniec roku. Wspólne Forum będzie nadal zajmować się tymi kwestiami i monitorować je na następnych spotkaniach.

2.1. Wnioski Wspólnego Forum dotyczące małych i średnich przedsiębiorstw oraz cen transferowych

Ogólną cechą cen transferowych jest powodowane przez nie obciążenie administracyjne dla podatników i administracji podatkowych. Małe i średnie przedsiębiorstwa (MŚP) napotykają szczególne trudności na skutek braku wiedzy, doświadczenia w tej dziedzinie oraz dostępności zasobów. Administracje podatkowe, zajmując się MŚP, również napotykają trudności, ponieważ muszą osiągnąć równowagę pomiędzy stosowaniem swojej polityki podatkowej w sprawiedliwy sposób, biorąc pod uwagę dostępne zasoby własne oraz analizę kosztów i korzyści, a unikaniem nadmiernego obciążenia administracyjnego i zbędnych konfliktów dotyczących podatków w odniesieniu do MŚP oraz między poszczególnymi administracjami podatkowymi.

Wspólne Forum, uznając kluczową rolę MŚP w gospodarce UE, podjęło starania w celu zbadania wyzwań i przedstawienia wniosków służących poprawie środowiska, w którym działają MŚP, z perspektywy cen transferowych. Chociaż ceny transferowe nie są zagadnieniem dotyczącym dużego odsetka MŚP, bezwzględna liczba zainteresowanych przedsiębiorstw może być dość duża.

W sprawozdaniu przedstawiono różne zalecenia dotyczące bardziej jednolitego sposobu rozpatrywania konkretnych wymogów w odniesieniu do MŚP w kontekście cen transferowych. Omówiono różne etapy osiągania przez MŚP zgodności z zasadami dotyczącymi cen transferowych.

W odniesieniu do definicji MŚP w sprawozdaniu wyjaśnia się, że nie ma ono na celu uzgodnienia wspólnej definicji takich przedsiębiorstw do celów podatkowych. Zaleca się jednak, aby rozważając sposób zdefiniowania MŚP, państwa członkowskie opierały się na kryteriach, które zastosowano już w zaleceniu Komisji 2003/361/WE⁴ (suma bilansowa, obrót, liczba pracowników).

W odniesieniu do zgodności z zasadami dotyczącymi cen transferowych w sprawozdaniu przedstawiono najlepsze praktyki oraz zalecane wytyczne dotyczące kontroli wstępnej, kontroli i rozstrzygania sporów. W sprawozdaniu popiera się stosowanie zasady proporcjonalności jako prawidłowego podejścia przy rozpatrywaniu potrzeb MŚP, wymogów administracji podatkowych i zdolności MŚP w zakresie spełniania tych wymogów.

W odniesieniu do etapu kontroli wstępnej w sprawozdaniu zaleca się zapewnienie punktu informacyjnego dostępnego dla MŚP oraz zwiększanie wiedzy MŚP na temat procesów, a tym samym wcześniejszego uzyskania pewności. Państwa członkowskie zachęca się również do opracowania środków upraszczających w celu zmniejszenia obciążeń nałożonych na MŚP związanych z przestrzeganiem przepisów. W odniesieniu do etapu kontroli w sprawozdaniu zaleca się rozważenie pragmatycznych

⁴ Zalecenie Komisji z dnia 6 maja 2003 r. dotyczące definicji mikroprzedsiębiorstw oraz małych i średnich przedsiębiorstw, Dz.U. L 124 z 20.5.2003, s. 36.

rozwiązań, które mogą być oparte na doświadczeniach innych państw członkowskich i wcześniejszych sprawozdaniach Wspólnego Forum. Podczas przeprowadzania kontroli MŚP należy im zapewnić odpowiednie traktowanie. W kwestii rozstrzygania sporów w sprawozdaniu zaleca się zachęcanie do stosowania przyspieszonej procedury rozstrzygania sporów w przypadku nieskomplikowanych wniosków MŚP dotyczących niewielkich wartości oraz do zbadania i wdrożenia kontaktów między kontrolerami w ramach procedur wzajemnego porozumiewania oraz tzw. konwencji arbitrażowej⁵.

We wnioskach sprawozdania uznaje się szczególne potrzeby MŚP w zakresie zgodności z zasadami dotyczącymi cen transferowych. Stwierdza się, że zawarte w sprawozdaniu ustalenia i zalecenia opierają się na stosowaniu zasady proporcjonalności przy elastycznym wdrażaniu tej zasady. Monitorowanie skutków środków zalecanych w sprawozdaniu i wdrażanych przez państwa członkowskie w ich kontaktach z MŚP będą przedmiotem dalszych działań Wspólnego Forum.

2.2. Wnioski Wspólnego Forum dotyczące porozumień w sprawie podziału kosztów w odniesieniu do usług nietworzących wartości niematerialnych

Porozumienia w sprawie podziału kosztów w odniesieniu do usług są powszechnie stosowanym, oszczędnym środkiem pozwalającym przedsiębiorstwom wielonarodowym realizować działania grupy. Decyzję przedsiębiorstwa o zastosowaniu porozumienia w sprawie podziału kosztów może uzasadniać szereg przyczyn, np. względy dotyczące korzyści skali, podziału ryzyka, umiejętności lub zasobów. W celu uniknięcia powielania prac prowadzonych obecnie przez OECD w zakresie aspektów dotyczących cen transferowych w przypadku wartości niematerialnych prace Wspólnego Forum koncentrują się na porozumieniach w sprawie podziału kosztów w odniesieniu do usług nietworzących wartości niematerialnych.

W sprawozdaniu w pierwszej kolejności przedstawiono różne pojęcia stanowiące podstawę porozumień w sprawie podziału kosztów oraz usług wewnątrzgrupowych. W sprawozdaniu położono nacisk na najbardziej odpowiedni sposób, w jaki kontroler może stwierdzić fakt zastosowania zasady ceny rynkowej do porozumień w sprawie podziału kosztów w odniesieniu do usług nietworzących wartości niematerialnych.

W tym celu w sprawozdaniu przedstawiono ogólne cechy pozwalające na stwierdzenie, czy dane porozumienie w sprawie podziału kosztów jest zgodne z zasadą ceny rynkowej. Sprawozdanie zawiera również wykaz informacji, który powinien spełniać wymogi większości kontrolerów przy określaniu, czy dane porozumienie w sprawie podziału kosztów można uznać za zgodne z zasadą ceny rynkowej.

Niektóre aspekty omówiono bardziej szczegółowo, np.: test spodziewanych korzyści, klucze podziału, które można stosować w celu określenia wkładu każdego uczestnika, sposoby pomiaru wkładów niepieniężnych, sposób postępowania w przypadkach, w których przedmiotowe koszty są kosztami pierwotnie zapisanymi w budżecie, a nie kosztami, które zostały faktycznie poniesione, oraz ewentualne

⁵

Konwencja w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych, Dz.U. L 225 z 20.8.1990, s. 10.

zastosowanie standardów rachunkowości, które są powszechnie stosowane w całej grupie.

Znaczenie sprawozdania dotyczącego porozumień w sprawie podziału kosztów w odniesieniu do usług nietworzących wartości niematerialnych jest większe ze względu na fakt, że uzupełnia ono istniejące wytyczne w sprawie usług wewnątrzgrupowych o niskiej wartości dodanej (wytyczne Wspólnego Forum w sprawie usług wewnątrzgrupowych) oraz prace Wspólnego Forum nad usługami wewnątrzgrupowymi.

W sprawozdaniu stwierdza się, że zachowanie zgodności z zawartymi w nim zaleceniami w większości przypadków objętych jego zakresem usprawni ocenę oraz ułatwi administracjom podatkowym zaakceptowanie faktu, że zasada ceny rynkowej została faktycznie zastosowana. Wspólne Forum będzie regularnie monitorować skutki stosowania tych wytycznych.

2.3. Aktualizacja poszczególnych punktów programu prac

W okresie objętym tym sprawozdaniem Wspólne Forum zajmowało się tematami pozostałymi z poprzedniego programu prac na lata 2007–2011, a w czerwcu 2011 r. przyjęło nowy program prac na lata 2011–2015, który stanowi podstawę obecnie prowadzonych prac Wspólnego Forum. W okresie od lipca 2010 r. do czerwca 2011 r. działania Wspólnego Forum skupiały się głównie na MŚP oraz na cenach transferowych. Forum przyjęło sprawozdanie w marcu 2011 r.⁶.

Pierwszym punktem programu prac na lata 2011–2015, przeniesionym z poprzedniego programu, było opracowanie wspólnego podejścia do porozumień w sprawie podziału kosztów. Projekt ten, obejmujący porozumienia w sprawie podziału kosztów w odniesieniu do usług nietworzących wartości niematerialnych, ukończono z powodzeniem w czerwcu 2012 r.⁷.

Jeżeli chodzi o ocenę ryzyka – istotny czynnik polityki cen transferowych pozwalający zarówno administracjom podatkowym, jak i podatnikom zmaksymalizować skuteczne wykorzystanie ich ograniczonych zasobów – podstawę dalszych prac będą stanowić prezentacje przedstawione przez kilku członków forum (przedstawiciele zarówno państw członkowskich, jak i sektora prywatnego). Grupa przeanalizuje najlepsze praktyki, aby podjąć decyzję w sprawie możliwego zakresu wytycznych UE w tym względzie.

W UE stosuje się odmienne praktyki dotyczące akceptacji korekt wyrównawczych/korekt na koniec roku. W 2011 r. rozpoczęto badanie z zastosowaniem kwestionariusza, które zakończono w 2012 r. Niniejszy przegląd stanowi już zakończenie części programu prac. Wspólne Forum będzie prowadzić dalszą analizę możliwości opracowania wspólnego podejścia do korekt wyrównawczych w UE.

W niektórych państwach członkowskich korekcie cen transferowych towarzyszy dodatkowa korekta. Skutkiem tych tzw. „korekt wtórnych” może być podwójne opodatkowanie, dlatego też uwzględniono je w programie prac Wspólnego Forum. W 2011 r. rozpoczęto badanie z zastosowaniem kwestionariusza, które zakończono

⁶ Dodatek I.

⁷ Dodatek II.

w 2012 r. Chociaż obecny stan prac stanowi już zakończenie części programu prac, Wspólne Forum analizuje skutki korekt wtórnych w UE, aby zaproponować rozwiązania mające na celu poprawę obecnej sytuacji zarówno w odniesieniu do ewentualnego podwójnego opodatkowania, jak i do pewnych praktycznych aspektów jego stosowania.

2.4. Działania monitorujące

Jednym ze stałych zadań Wspólnego Forum jest monitorowanie skutecznego wdrażania jego osiągnięć oraz zarządzanie tym procesem. Monitorowanie odbywa się poprzez sporządzanie rocznych sprawozdań statystycznych oraz sprawozdań szczegółowych. Następnie służby Komisji oraz Wspólne Forum analizują te sprawozdania w celu określenia ewentualnych dalszych prac Wspólnego Forum.

Co roku są opracowywane i poddawane ocenie sprawozdania statystyczne dotyczące nierozwiązanych spraw w ramach konwencji arbitrażowej oraz uprzednich porozumień cenowych. Format tych sprawozdań statystycznych ulepszono i zostanie on poddany przeglądowi w przyszłości. Opracowano dalsze dodatkowe wytyczne dotyczące przeprowadzania rocznego badania z zastosowaniem kwestionariusza dotyczącego uprzednich porozumień cenowych.

Ponieważ Wspólne Forum działa od 10 lat, prowadzone będą szerzej zakrojone działania monitorujące jego osiągnięcia. Wspólny przegląd obejmie kodeks postępowania w zakresie skutecznego wdrażania konwencji arbitrażowej oraz w zakresie dokumentacji cen transferowych w UE, wytyczne dotyczące uprzednich porozumień cenowych w UE oraz wytyczne dotyczące usług wewnątrzgrupowych o niskiej wartości dodanej. Działania te mają na celu ocenę ogólnej skuteczności wdrażania zaleceń Wspólnego Forum zatwierdzonych przez państwa członkowskie oraz rozważenie możliwych sposobów wprowadzenia usprawnień.

3. WNIOSKI KOMISJI

Komisja nadal uważa grupę ekspertów Wspólnego Forum za wartościowe gremium do celów rozwiązywania kwestii dotyczących cen transferowych i proponowania pragmatycznych rozwiązań szeregu takich kwestii.

W szczególności Komisja zauważa, że w sprawozdaniu dotyczącym małych i średnich przedsiębiorstw i cen transferowych oraz w sprawozdaniu dotyczącym porozumień w sprawie podziału kosztów w odniesieniu do usług nietworzących wartości niematerialnych odniesiono się do kluczowych zadań, jakie określiła Komisja, powołując Wspólne Forum, a mianowicie osiągnięcia bardziej jednolitego stosowania zasad dotyczących cen transferowych w Unii Europejskiej.

Komisja w pełni popiera wnioski i sugestie przedstawione w sprawozdaniach zawartych w dodatku I: Sprawozdanie dotyczące małych i średnich przedsiębiorstw i cen transferowych oraz w dodatku II: Sprawozdanie dotyczące porozumień w sprawie podziału kosztów w odniesieniu do usług nietworzących wartości niematerialnych.

Komisja zwraca się do Rady o zatwierdzenie proponowanego sprawozdania dotyczącego małych i średnich przedsiębiorstw i cen transferowych, a także wzywa państwa członkowskie do wdrożenia praktyk zgodnych z przedstawionymi w

sprawozdaniu podejściami i rozwiązaniami proceduralnymi do ich krajowego ustawodawstwa lub krajowych przepisów administracyjnych.

Komisja zwraca się do Rady o zatwierdzenie proponowanego sprawozdania dotyczącego porozumień w sprawie podziału kosztów w odniesieniu do usług nietworzących wartości niematerialnych, a także wzywa państwa członkowskie do niezwłocznego wdrożenia zawartych w sprawozdaniu zaleceń do ich krajowego ustawodawstwa lub krajowych przepisów administracyjnych.

Komisja uważa, że przyszłe okresowe działania monitorujące wdrażanie wniosków i zaleceń zawartych w przedmiotowych sprawozdaniach oraz ich funkcjonowanie dostarczą przydatnych informacji zwrotnych na potrzeby wszelkich niezbędnych czynności aktualizacyjnych.

W związku z tym Komisja zachęca Wspólne Forum do kontynuowania działań monitorujących i oczekuje na wyniki realizacji obecnego programu prac Wspólnego Forum w punktach dotyczących oceny ryzyka, korekt wtórnych i korekt wyrównawczych/korekt na koniec roku.

DODATEK I
SPRAWOZDANIE DOTYCZĄCE MAŁYCH I ŚREDNICH PRZEDSIĘBIORSTW
I CEN TRANSFEROWYCH

I. Wprowadzenie

1. Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych (Wspólne Forum) w ramach swojego uzgodnionego programu prac rozważyło wpływ cen transferowych na małe i średnie przedsiębiorstwa (MŚP). Przygotowane przez Wspólne Forum dokumenty referencyjne do dyskusji w sprawie tych prac można znaleźć na stronie internetowej DG ds. Podatków i Unii Celnej wraz z uwagami Europejskiej Federacji Księgowych oraz Confédération Fiscale Européenne. Owocem tych prac jest niniejsze sprawozdanie.

II. Kontekst

2. W UE istnieje około 23 mln MŚP, które stanowią 99,8 % wszystkich przedsiębiorstw europejskich. Około 5 % tych MŚP posiada przedsiębiorstwa powiązane, których może dotyczyć zagadnienie cen transferowych⁸. Z tych danych liczbowych wynika, że ceny transferowe nie są zagadnieniem dotyczącym znacznego odsetka MŚP, lecz bezwzględna liczba zainteresowanych przedsiębiorstw może być dość duża. W tych przypadkach, w których kwestia cen transferowych występuje, MŚP napotykają jednak szczególne trudności na skutek braku wiedzy, doświadczenia w tej dziedzinie i dostępności zasobów. Dane liczbowe wskazujące na niski poziom międzynarodowej wewnątrzgrupowej wymiany handlowej na poziomie MŚP może również odzwierciedlać fakt, że te same trudności mogą uniemożliwić MŚP uczestnictwo w wewnątrzgrupowej wymianie handlowej na poziomie transgranicznym.
3. Administracje podatkowe, zajmując się MŚP, również napotykają trudności. Muszą one osiągnąć równowagę pomiędzy stosowaniem swojej polityki podatkowej w sprawiedliwy sposób, biorąc pod uwagę dostępne zasoby własne oraz analizę kosztów i korzyści, a unikaniem nadmiernego obciążenia administracyjnego i zbędnych konfliktów dotyczących podatków w przypadku MŚP oraz między poszczególnymi administracjami podatkowymi. W UE nie istnieje wspólna definicja MŚP do ogólnych celów podatkowych lub szczególnie w kontekście cen transferowych ani wspólny sposób traktowania MŚP.
4. Niektóre administracje podatkowe wprowadziły już szczegółowe środki w zakresie cen transferowych w odniesieniu do MŚP. Środki te można zasadniczo podzielić na kategorie ogólnego podejścia w ramach polityki lub szczegółowych działań administracyjnych. Przykładem podejścia w ramach polityki jest proporcjonalność. Podejście to wiąże się z równoważeniem wymogów dotyczących przestrzegania przepisów z zasobami, którymi dysponują MŚP, aby spełnić te wymogi. Przykładem

⁸ Sprawozdanie roczne w sprawie europejskich MŚP za 2009 r.
(http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/pdf/dgentr_files/supporting-documents/2009/annual_report2010_100511-report_en.pdf, s. 15).

działania administracyjnego jest mniej rygorystyczny wymóg dotyczący dokumentacji cen transferowych dla MŚP niż dla przedsiębiorstw niebędących MŚP.

5. Perspektywa przedsiębiorstw wielonarodowych polega na tym, że prowadząc działalność gospodarczą, przedsiębiorstwa te oraz MŚP często wzajemnie się uzupełniają i w interesie każdego z nich leży efektywna działalność drugiego podmiotu. Przedsiębiorstwa niebędące MŚP chcą jednak również utrzymać odpowiednio równe warunki działania i nie chcą być postawione w niekorzystnym położeniu na skutek odpowiedzi administracji podatkowych na potrzeby MŚP.
6. Przedsiębiorstwa uznają fakt, że ze względu na kwestie takie jak ilość czasu poświęcanego na zarządzanie oraz koszty współpracy z ekspertami w dziedzinie doradztwa podatkowego, MŚP mogą powstrzymywać się od korzystania z usług ekspertów.
7. W sprawozdaniach dotyczących dokumentacji cen transferowych oraz w wytycznych dotyczących uprzednich porozumień cenowych Wspólne Forum uznało konieczność zapewnienia elastyczności w działaniach w odniesieniu do MŚP i cen transferowych. W sprawozdaniu dotyczącym dokumentacji odniesiono się do stosowania „testu zasadności” oraz wytycznych dotyczących uprzednich porozumień cenowych w kontekście „ułatwienia dostępu” dla MŚP.

III. Definicja MŚP

8. Wspólna definicja MŚP do celów cen transferowych zapewniłaby uzgodniony punkt wyjścia w ułatwianiu wdrażania wyników i zaleceń przedstawionych w niniejszym sprawozdaniu. Definicję MŚP przedstawiono w zaleceniu 2003/361/WE⁹, ale nie jest ona powszechnie stosowana przez administracje podatkowe do celów podatków bezpośrednich. Wspólne Forum poczyniło przedstawione niżej uwagi w sprawie stosowania definicji.
9. W przypadku małych państw członkowskich stosowanie konkretnej definicji MŚP mogłoby doprowadzić do sklasyfikowania nawet dużych przedsiębiorstw/grup krajowych jako MŚP. Dlatego należy zachować szczególną ostrożność w odniesieniu do stosowanej definicji MŚP.
10. Podejście dotyczące definicji może mieć wpływ na zachowania MŚP. Może być to czynnikiem zniechęcającym niektóre MŚP do rozwoju działalności, a tym samym do przekroczenia zdefiniowanego progu i potencjalnie ponoszenia wyższych kosztów, większego obciążenia administracyjnego oraz utraty dostępu do zachęt.
11. Podobnie niektóre administracje podatkowe uważają, że zbyt normatywna definicja MŚP na szczeblu UE nie uwzględniałaby w odpowiedni sposób struktury bazy podatkowej danej administracji podatkowej. Przykładowo, jeżeli zgodnie ze wspólnie uzgodnioną definicją, MŚP stanowiłyby duży odsetek bazy podatkowej państwa członkowskiego, mogłoby to prowadzić do wystąpienia innych kwestii niż gdyby MŚP stanowiły jedynie mniejszościowy odsetek bazy podatkowej.

⁹ Dz.U. L 124 z 20.5.2003, s. 36.

12. Definicje MŚP stosowane obecnie przez administracje podatkowe, zarówno ogólnie do celów podatków bezpośrednich, jak i szczególnie w odniesieniu do cen transferowych, zawierają często elementy definicji przedstawionej w zaleceniu 2003/361/WE. Kryteria stosowane w UE obejmują następujące elementy: wartość bilansową, obrót i liczbę pracowników oraz wartości transakcji w ujęciu indywidualnym i zbiorczym. Niekiedy kryteria te rozszerza się o przepisy w zakresie zwalczania nadużyć. Kryteria mogą być stosowane na zasadzie skonsolidowanej, tj. na poziomie grupy, lub mogą nie być stosowane w ten sposób. Jeżeli administracje podatkowe nie opublikowały definicji MŚP, czy to do celów ogólnej definicji czy szczególnie w odniesieniu do cen transferowych, zachęca się je, aby rozważyły zastosowanie kryteriów, które już są powszechnie stosowane.
13. Forum uważa za przydatne umieszczenie w jednym miejscu opisu definicji MŚP opracowanych przez administracje podatkowe UE, które są obecnie stosowane do celów podatków bezpośrednich ogólnie, do celów cen transferowych lub w obu tych przypadkach¹⁰.

Zalecenia:

Zalecenie 1. Jeżeli dana administracja podatkowa państwa członkowskiego UE rozważa stworzenie definicji MŚP do celów podatków bezpośrednich lub bardziej szczegółowo do celów cen transferowych, zaleca się, aby rozważyła zastosowanie kryteriów, które są już stosowane w UE. Takie podejście przyczyni się również do zmniejszenia liczby przypadków nierównego traktowania na skutek istnienia odmiennych definicji MŚP.

Zalecenie 2. Zalecane kryteria, które są obecnie stosowane, obejmują następujące elementy: wartość bilansową, obrót, liczbę pracowników oraz wartości transakcji w ujęciu indywidualnym i zbiorczym. Zaleca się dokonywanie pomiaru tych kryteriów na zasadzie skonsolidowanej, tj. na poziomie grupy.

Zalecenie 3. Definicje, które są obecnie stosowane przez państwa członkowskie, należy umieścić razem w jednym miejscu i regularnie aktualizować¹¹

Zalecenie 4. Zaleca się opracowanie wspólnej definicji podatkowej MŚP na poziomie UE, która zapewniłaby wspólny punkt wyjścia do wdrażania ustaleń i zaleceń przedstawionych w niniejszym sprawozdaniu, jednak osiągnięcie porozumienia w przewidywalnej przyszłości nie jest realne.

IV. MŚP: przestrzeganie przepisów a ceny transferowe

14. Obecnie przestrzeganie przepisów w zakresie cen transferowych w UE oznacza przestrzeganie zasady ceny rynkowej zgodnie z art. 9 modelowej konwencji podatkowej Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD). Zasada ceny rynkowej stosowana jest w sposób równy, niezależnie do wielkości przedsiębiorstwa

¹⁰ Zob. dok.: JTPF/001/ANNEX/2011/EN.

¹¹ Zob. dok.: JTPF/001/ANNEX/2011/EN.

wielonarodowego. Stopień trudności jej stosowania może być jednak większy w przypadku MŚP. Trudność tę uznano wyraźnie w kilku miejscach wytycznych OECD dotyczących cen transferowych. Przykładowo pkt 3.80 zawiera szczegółową uwagę dotyczącą kosztów przestrzegania przepisów dla MŚP. W pkt 3.83 wytycznych dotyczących cen transferowych OECD stwierdza, że „małe i średnie przedsiębiorstwa wkraczają w dziedzinę cen transferowych, a liczba transakcji transgranicznych wciąż wzrasta. Chociaż zasada ceny rynkowej ma zastosowanie w równym stopniu do małych i średnich przedsiębiorstw oraz transakcji, właściwe może być stosowanie pragmatycznych rozwiązań, aby umożliwić znalezienie racjonalnej odpowiedzi na każdy przypadek dotyczący cen transferowych.

15. W niniejszym sprawozdaniu rozważa się najlepsze praktyki oraz zalecane wytyczne, jakie można określić na podstawie obecnie realizowanych działań w zakresie przestrzegania przepisów. Przydatną strukturę takiej analizy stanowi rozważenie działań w ramach kontroli wstępnej, kontroli i rozstrzygnięcia sporów. Pewien stopień pokrywania się tych raczej ogólnych kategorii jest jednak nieunikniony.
16. Powracającym tematem wśród administracji podatkowych jest kwestia tego, że podejście wobec MŚP powinno być proporcjonalne do wymogów administracji podatkowej oraz zdolności MŚP do spełnienia tych wymogów. Wspólne Forum popiera zasadę proporcjonalności jako prawidłowego podejścia do uwzględnienia potrzeb MŚP. Wspólne Forum zauważyło również, że podejście oparte na proporcjonalności łączy się odpowiednio z uwagami zawartymi w rozdziałach IV i V wytycznych OECD.

Zalecenie:

Zalecenie 5. Wspólne Forum przyjmuje z zadowoleniem podejście oparte na proporcjonalności. Szczególnie właściwe wydaje się zrównoważenie potrzeby administracji podatkowej w zakresie sprawiedliwego stosowania zasad dotyczących cen transferowych z obciążeniem mogącym wynikać z przestrzegania tych zasad dla MŚP.

Kontrola wstępna

17. Administracje podatkowe chcą otrzymywać, a podatnicy chcą uiszczać właściwą kwotę podatku we właściwym czasie. Bez wątpienia najskuteczniejszym środkiem mającym doprowadzić do dobrowolnego przestrzegania przez podatników obowiązujących przepisów – co jest najbardziej oszczędną formą ich przestrzegania – jest kontrola wstępna. – najbardziej oszczędną formą przestrzegania przepisów. Osiągnięcie tego celu jest łatwiejsze dzięki dobrej komunikacji, przekazywaniu i zrozumieniu istotnych informacji, uzupełnionych o łatwo dostępną poradę specjalistyczną. Uzyskanie właściwej interakcji ma bezpośredni wpływ na poziom dobrowolnego przestrzegania przepisów oraz poziom obciążenia związanego z przestrzeganiem przepisów.

18. Na poziomie międzynarodowym w coraz większym stopniu uznaje się¹², że wzmocnienie relacji między administracją podatkową a podatnikami będącymi osobami prawnymi poprzez prowadzenie ciągłego dialogu poza określonymi czynnościami kontrolnymi jest korzystne dla obu stron. Wymiana zdań będzie mniej konfrontacyjna i będzie promować szersze i lepsze zrozumienie wzajemnych perspektyw. W przypadku rozpoczęcia kontroli, każda ze stron przystąpi do niej w bardziej świadomy sposób.
19. Budowanie sieci komunikacji z MŚP jest szczególnie trudne zwłaszcza z powodu ich ograniczonych zasobów. Reprezentatywne grupy MŚP dostarczają przydatnych spostrzeżeń na temat spraw stanowiących problem dla ich członków. Wydaje się, że większą trudność sprawia ustanowienie bezpośredniej drogi komunikacji z głównymi MŚP. Zachęca się administracje podatkowe do poszukiwania możliwości współpracy z pojedynczymi MŚP, reprezentatywnymi grupami oraz zawodowymi doradcami na rzecz budowania lub wzmacniania lokalnych sieci komunikacji z MŚP. Przykładowo stosunkowo prostym działaniem, które jest już realizowane w niektórych administracjach podatkowych, jest organizacja warsztatów technicznych. Do uczestnictwa zaprasza się różne MŚP w celu przeprowadzenia dyskusji, poszukiwania rozwiązań w obszarach, w których występują problemy, oraz określenia najlepszej praktyki. Takie wydarzenia można również wykorzystać w celu zasięgnięcia opinii MŚP w sprawie inicjatyw w zakresie polityki cen transferowych, które dana administracja chce wprowadzić.

Dostęp do informacji

20. Ilość i szczegółowość przekazywanych informacji, które mają pomóc MŚP w przestrzeganiu zasad dotyczących cen transferowych, różni się w poszczególnych administracjach podatkowych. Możliwość posiadania dostępu do takich informacji byłaby korzystna zarówno dla przedsiębiorstw, jak i dla administracji podatkowych. Szczegółowe informacje na temat miejsc, w których obecnie można znaleźć takie informacje, zawarto w dokumencie JTPF/001/ANNEX/2011/EN.
21. Wspólne Forum proponuje, aby informacje przekazywane przez administracje podatkowe do celów niniejszego sprawozdania były systematycznie aktualizowane. Administracje powinny rozważyć najlepszy sposób wprowadzenia elektronicznie dostępnych informacji na temat MŚP być może w postaci specjalnej strony internetowej albo jako integralnej części istniejącej strony. Taka strona/strony zawierałaby/zawierałyby szczegółowe definicje MŚP, w zakresie ogólnym lub w kontekście cen transferowych, a także inne przepisy w zakresie cen transferowych mające zastosowanie do MŚP, praktykę administracyjną lub materiały szkoleniowe. Ponadto można zamieścić tam również adres/adresy do kontaktów w przypadku dalszych pytań. Na stronach internetowych można również zamieścić inne informacje na tematy niezwiązane z cenami transferowymi. Wykaz takich stron internetowych będzie prowadzony na stronach internetowych Wspólnego Forum.

Szkolenie

¹² Jako przykład można przytoczyć prowadzone ostatnio prace forum OECD poświęconego administracji podatkowej.

22. Omówiono możliwość opracowania pewnego rodzaju projektu modułu szkoleń w zakresie cen transferowych dla MŚP. Rozwinięcie tej sugestii wymagałoby poświęcenia znacznej ilości zasobów Forum. Ponadto nie było jasne, jaką dodatkową korzyść Wspólne Forum mogłoby dodać do materiałów opracowywanych na poziomie lokalnym¹³.

Pewność przed realizacją transakcji

23. MŚP często dążą do uzyskania pewności odnośnie do zgodności z zasadami dotyczącymi cen transferowych przed realizacją transakcji, ale mogą nie wiedzieć, w jaki sposób można ją uzyskać.
24. Mechanizmem powszechnie stosowanym w kontekście cen transferowych w celu zaspokojenia tej potrzeby jest uprzednie porozumienie cenowe. W ramach tego procesu określa się odpowiedni zbiór kryteriów, uzgodnionych między administracją podatkową a podatnikiem, w celu ustalenia ceny transferowej przyszłej transakcji. Zasady uprzedniego porozumienia cenowego mogą jednak zawierać skomplikowane progi lub opłaty, które powodują, że proces jest niedostępny lub co najmniej trudniej dostępny dla MŚP. Jak stwierdzono w pkt 4.158 i 4.163 wytycznych OECD dotyczących cen transferowych, „charakter procedury uprzedniego porozumienia cenowego może w rzeczywistości ograniczać dostępność takich porozumień do dużych podatników. Ograniczenie uprzednich porozumień cenowych do dużych podatników może powodować powstanie kwestii równości i jednolitości, ponieważ podatnicy znajdujący się w identycznej sytuacji nie powinni być traktowani w odmienny sposób. Elastyczny przydział zasobów na potrzeby analizy może zmniejszyć te obawy. Dla administracji podatkowych konieczne może być również rozważenie możliwości przyjęcia usprawnionego dostępu dla małych podatników. Administracje podatkowe powinny zadbać o dostosowanie swoich poziomów zapytań w ramach oceny uprzednich porozumień cenowych do wielkości przedmiotowej transakcji międzynarodowej”. Wspólne Forum wydało wcześniej pewne wytyczne dotyczące najlepszego podejścia do kwestii dostępności, w których stwierdza się, że administracje podatkowe powinny korzystać ze swojego doświadczenia dotyczącego problemów napotykanym przez MŚP, aby ułatwić MŚP dostęp do uprzednich porozumień cenowych w przypadku, gdy porozumienia te są przydatne w kontekście unikania lub rozstrzygnięcia sporów. Takie sformułowanie ma zachęcać do stosowania elastycznego podejścia przy przyjmowaniu poszczególnych przypadków w ramach programu uprzednich porozumień cenowych.
25. Niektóre administracje podatkowe oferują inne możliwości pozwalające uzyskać pewność dotyczącą rozwiązań podatkowych. Możliwe jest wydanie niewiążącej opinii. W takim przypadku specjalista z ramienia administracji podatkowej przedstawi opinię na temat danej transakcji, w której być może potwierdzi, że cena transferowa jest właściwa oraz uzna, że sugerowana metodologia OECD jest odpowiednia. Podejście to nie oznacza jeszcze uzgodnienia faktycznej ceny transferowej. Mogą istnieć systemy potwierdzeń lub orzeczeń, zapewniające wiążącą opinię administracji podatkowej. Potwierdzenie lub orzeczenie można uzyskać *ex ante* po złożeniu odpowiedniej deklaracji podatkowej.

¹³

Zob. dok.: JTPF/001/ANNEX/2011/EN.

26. Środki skierowane do MŚP i dotyczące „małych transakcji” zidentyfikowano jako najczęściej występujące środki upraszczające.
27. Kilku komentatorów sugeruje, że zastosowanie obszarów bezpieczeństwa zapewni środek upraszczający dla MŚP, a także pozwoli zaoszczędzić zasoby administracyjne i zmniejszyć koszty przestrzegania przepisów.
28. W celu poprawy jasności i przejrzystości zarówno dla MŚP, jak i administracji podatkowych, zaleca się, aby każda administracja podatkowa określiła dostępne procedury wcześniej zapewniające pewność w odniesieniu do cen transferowych, sposób dostępu do tych procedur oraz wyniki, których można oczekiwać. Dostępne obecnie informacje można znaleźć w dokumencie JTPF/001/ANNEX/2011/EN.

Zalecenia dotyczące kontroli wstępnej:

Zalecenie 6. W celu ułatwienia dobrowolnego przestrzegania przepisów państwa członkowskie powinny zapewnić MŚP dostęp do aktualnych informacji i poradnictwa. Zaleca się, aby każde państwo członkowskie utworzyło internetową stronę informacyjną dostępną drogą elektroniczną, zawierającą szczegółowe informacje na temat osób, z którymi można się kontaktować w celu uzyskania dalszych porad. Wykaz takich stron internetowych będzie dostępny na stronach internetowych Wspólnego Forum wraz z łączami.

Zalecenie 7. Państwa członkowskie oraz przedsiębiorstwa powinny wykorzystać okazje do nawiązania konstruktywnych relacji z poszczególnymi MŚP oraz ich reprezentatywnymi grupami.

Zalecenie 8. Państwa członkowskie powinny dążyć do zwiększenia wiedzy MŚP oraz poszerzenia możliwości dostępu do procesów umożliwiających im uzyskanie pewności przed realizacją transakcji lub przed jej zgłoszeniem do celów podatkowych.

Zalecenie 9. W celu zmniejszenia obciążenia administracyjnego oraz obciążenia MŚP związanego z przestrzeganiem przepisów zachęca się państwa członkowskie do aktywnego opracowywania środków upraszczających..

Kontrola

29. Co najmniej jedno państwo członkowskie uważa, że polityka niestosowania w odniesieniu do większości transakcji swoich MŚP zasad dotyczących cen transferowych jest działaniem proporcjonalnym. Oczywiście takie podejście ma zalety w postaci oszczędności zasobów oraz pewności traktowania, lecz może również mieć szkodliwy wpływ na bazę podatkową państwa, które je stosuje, przy czym znaczenie tego wpływu będzie zależęć od wielkości działalności prowadzonej przez MŚP w tym państwie. Może jednak dojść do nierównego traktowania, jeżeli przedsiębiorstwa powiązane nie mogą być podobnie traktowane w innych państwach członkowskich.

30. Inne państwa członkowskie, wdrażając zasadę proporcjonalności, nie stosują tak szeroko zakrojonego podejścia. Zarówno w przypadku procesów kontroli, jak i procesów uprzednich porozumień cenowych wprowadza się szczegółowe środki, które obejmują: uproszczone wymogi dotyczące dokumentacji, ustne przekazywanie istotnych informacji, przygotowanie badania dotyczącego ograniczonych cen transferowych przez administrację podatkową, udzielanie podatnikowi pomocy przez administrację podatkową przy przygotowaniu porównywalnych danych, specjalne środki w przypadku umów długoterminowych. Więcej szczegółowych informacji na stosowanych obecnie środków można znaleźć w dokumencie JTPF/001/ANNEX/2011/EN.
31. Wspólne Forum uznało, że przestrzeganie zasady proporcjonalności zapewnia administracjom podatkowym ogólne wystarczająco elastyczne ramy w opracowywaniu szczegółowych środków. Administracje podatkowe zachęca się do przeanalizowania środków, które zostały już wprowadzone przez inne administracje podatkowe, oraz do poszukiwania możliwości ich włączenia, w stosownych przypadkach, do własnych zasad.
32. Zaleca się również, aby podejścia dostępne w ramach jednego procesu zapewniały podobne korzyści w ramach innego procesu. Przykładem tego jest pomoc, jakiej administracja podatkowa udziela w ramach procesu uprzedniego porozumienia cenowego, opracowując dla podatnika porównywalne dane lub sprawozdanie dotyczące ograniczonych cen transferowych. Ten rodzaj pomocy jest równie przydatny w procesie kontroli.
33. Podobnie istniejące sprawozdania Wspólnego Forum mogą być w przydatny sposób stosowane jako materiały referencyjne w tym zakresie. Przykładowo w sprawozdaniu dotyczącym usług wewnątrzgrupowych omówiono proces oceny ceny wolnorynkowej. W sprawozdaniu tym potwierdzono, że uwzględnienie analizy kosztów i korzyści jest szczególnie właściwe w przypadkach obciążonych małym ryzykiem podatkowym. W sprawozdaniu proponuje się, aby w takich przypadkach szczególnie istotne było osiągnięcie równowagi pomiędzy dostępnymi zasobami, obciążeniem związanym z przestrzeganiem przepisów oraz potencjalnym poziomem korekty. Istotny jest również zawarty w sprawozdaniu komentarz dotyczący części opisowych oraz opłaty z zastosowaniem ceny wolnorynkowej. W sprawozdaniu kładzie się nacisk na to, aby przy ocenie ceny transferowej korzystać raczej z minimalnej niż maksymalnej ilości informacji. Sugeruje się, aby zasadę tę stosować z równym naciskiem przy ocenie cen transferowych MŚP.
34. Rozważano temat kar odnoszących się do dokumentacji. Byłoby działaniem niespójnym ze strony administracji podatkowej, gdyby stosowała ona uproszczone podejście w ramach wstępnej kontroli przestrzegania wymogów w zakresie dokumentacji, a następnie nakładała kary za brak dodatkowej dokumentacji wymaganej wyłącznie w wyniku kontroli, jeżeli podatnik działał w dobrej wierze, opierając się na uproszczonym podejściu, i nie jest w stanie przedstawić wymaganej dokumentacji.
35. Pojawiły się obawy, że doświadczony personel ds. cen transferowych w administracjach podatkowych często nie zajmuje się kwestiami dotyczącymi cen transferowych w kontekście MŚP. Mogłoby to doprowadzić do nierównego traktowania MŚP i przedsiębiorstw niebędących MŚP. Niektóre administracje

unikają ewentualnych problemów związanych z przedzielaniem mniej doświadczonych urzędników do prac dotyczących cen transferowych w kontekście MŚP, stosując środki strukturalne, na przykład tworząc specjalne centra ds. MŚP, które zajmują się szerokim zakresem spraw, lecz zatrudniają stosunkowo niewielką grupę osób. Inne administracje stosują systemy procesowe, w ramach których w celu zapewnienia spójności przeprowadza się wewnętrzną wzajemną ocenę kontroli. Zaleca się rozważenie obu przedstawionych podejść.

Zalecenia:

Zalecenie 10. Zachęca się państwa członkowskie, aby rozważając podejścia do kontroli MŚP, wzięły pod uwagę środki upraszczające, które wprowadzono już w innych państwach, oraz, w miarę możliwości, wprowadziły podobne środki u siebie.

Zalecenie 11. Wcześniejsze sprawozdania Wspólnego Forum zawierają przydatne materiały na temat pragmatycznych sposobów podejścia do kwestii cen transferowych. Wzywa się państwa członkowskie do dokonania przeglądu tych wcześniejszych sprawozdań w celu wykorzystania ustanowionych w nich zasad, które mogą mieć również zastosowanie w tym kontekście.

Zalecenie 12. Niewłaściwe byłoby nakładanie kar odnoszących się do dokumentacji, wynikających z wymogu kontrolnego dotyczącego przedstawienia dokumentacji, której nie wymagano podczas kontroli wstępnej, jeżeli podatnik działał w dobrej wierze, opierając się na uproszczonym podejściu, i nie jest w stanie przedstawić wymaganej dokumentacji.

Zalecenie 13. Państwa członkowskie powinny dążyć do zapewnienia odpowiedniego traktowania MŚP w przypadku poddawania ich kontroli na potrzeby cen transferowych. Jako oszczędny środek zapewniający osiągnięcie tego celu proponuje się wewnętrzne oceny wzajemne lub strukturalną organizację zasobów kontrolnych.

Rozstrzygnięcie sporów

36. Przeprowadzenie korekty cen transferowych prowadzi często do potencjalnego podwójnego opodatkowania. Możliwość wystąpienia z wnioskiem o zwolnienie z podwójnego opodatkowania jest dostępna na mocy konwencji podatkowej, tzw. konwencji arbitrażowej¹⁴, lub obu tych aktów. W przypadku MŚP wysokość wnioskowanego zwolnienia mieści się na ogół na najniższym poziomie skali, ale jego wpływ na ich działalność gospodarczą mieści się na wysokim poziomie skali. Ponadto czas rozpatrywania wniosków jest często nieproporcjonalny do złożoności danego wniosku oraz kwot, których dotyczy.
37. Sugeruje się, aby rozpatrując wnioski MŚP, przedstawione zarówno przez własnych kontrolerów, jak i przez inne państwa członkowskie, organy podatkowe w większym

¹⁴ Konwencja w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych, Dz.U. L 225 z 20.8.1990, s. 10.

stopniu korzystały z przysługującego im prawa do jednostronnego rozwiązywania kwestii podwójnego opodatkowania na mocy art. 6 ust. 2 konwencji arbitrażowej lub na mocy postanowień zawartych przez nie konwencji w sprawie podwójnego opodatkowania odpowiadających art. 9 modelowej konwencji OECD.

38. Jeżeli korekta dotycząca nieskomplikowanej transakcji o stosunkowo niskiej wartości pieniężnej wymaga poddania jej pełnej procedurze wzajemnego porozumiewania, o której mowa w konwencjach w sprawie podwójnego opodatkowania, lub procedurze przewidzianej w sekcji 3 konwencji arbitrażowej, wówczas sugeruje się zastosowanie procedury przyspieszonej. Wspólne Forum nie określiło szczegółowo procesu przeprowadzenia takiej procedury, ale zauważa, że prawdopodobnie będzie ona wiązać się ze zgodą właściwych organów na pracę w dużo krótszym czasie niż miałyby to miejsce w przypadku dużych i złożonych korekt. W tym przypadku w równym stopniu miałyby zastosowanie przedstawione wyżej zasady stanowiące podstawę podejścia dotyczącego zgodności: na przykład podejmowanie decyzji na podstawie minimalnej ilości informacji, elastyczne podejście do sposobu przekazywania informacji, na przykład przekazywanie istotnych informacji raczej w formie ustnej niż w formie stanowiska na piśmie. W niektórych państwach procedura przyspieszona mogłaby opierać się na przykład na zasadzie *de minimis*.
39. Potrzebę formalnych procesów rozstrzygania sporów można ograniczyć, jeżeli kontrolerzy właściwych administracji podatkowych komunikują się ze sobą w ramach procedury wzajemnego porozumiewania przewidzianej w konwencjach w sprawie podwójnego opodatkowania lub w ramach procedur ustanowionych w konwencji arbitrażowej w celu lepszego zrozumienia uzasadnienia konkretnej korekty, komunikacja taka nie może jednak naruszać zasad wymiany informacji. Okazją do nawiązania takich bezpośrednich kontaktów mogą być spotkania, na których właściwi kontrolerzy lokalni, działający w charakterze właściwych organów, bezpośrednio omawiają niektóre przypadki i uzgadniają odpowiednie rozwiązania, w miarę możliwości przy niewielkim udziale stałego personelu właściwego organu.

Zalecenia:

Zalecenie 14. Organy podatkowe wzywa się do skorzystania z przysługującego im prawa do działania jednostronnego w zakresie rozstrzygania kwestii podwójnego opodatkowania cen transferowych w przypadku MŚP.

Zalecenie 15. Zachęca się do stosowania przyspieszonych procedur rozstrzygania sporów na potrzeby rozpatrywania nieskomplikowanych wniosków MŚP o przyznanie zwolnienia z podwójnego opodatkowania, które dotyczą kwot o niskiej wartości.

Zalecenie 16. W stosownych przypadkach administracje podatkowe powinny przeanalizować i wdrożyć alternatywne podejścia do rozstrzygania sporów, w tym kontakty między kontrolerami oraz zasady ograniczające *de minimis* w ramach procedury wzajemnego porozumiewania przewidzianej w konwencjach w sprawie podwójnego opodatkowania oraz w ramach procedur ustanowionych w konwencji arbitrażowej.

V. WNIOSKI

40. Wspólne Forum uznaje, że MŚP mają szczególne potrzeby związane z wypełnianiem obowiązującego je wymogu przestrzegania zasad dotyczących cen transferowych. Wspólne Forum zauważa, że państwa członkowskie wdrożyły już pewne istotne środki w odpowiedzi na te potrzeby i w niniejszym sprawozdaniu dąży się do uwzględnienia tych środków.
41. Ustalenia i zalecenia zawarte w niniejszym sprawozdaniu opierają się na stosowaniu zasady proporcjonalności przy elastycznym wdrażaniu tej zasady. W sprawozdaniu sugeruje się również możliwy sposób identyfikowania MŚP w celu skutecznego ukierunkowania sugerowanych środków.
42. W stosownych przypadkach w punktach przyszłego programu prac Wspólnego Forum należy wziąć pod uwagę szczególne potrzeby MŚP.
43. Należy regularnie monitorować skutki środków dotyczących MŚP, zalecanych przez Wspólne Forum.

DODATEK II
SPRAWOZDANIE DOTYCZĄCE POROZUMIEŃ W SPRAWIE PODZIAŁU
KOSZTÓW W ODNIESIENIU DO USŁUG NIETWORZĄCYCH WARTOŚCI
NIEMATERIALNYCH

I. WPROWADZENIE

1. Porozumienia w sprawie podziału kosztów są powszechnie stosowanym, oszczędnym środkiem pozwalającym przedsiębiorstwom wielonarodowym realizować działania grupy. Decyzję przedsiębiorstwa o zastosowaniu porozumienia w sprawie podziału kosztów może uzasadniać szereg przyczyn, np. względy dotyczące korzyści skali, podziału ryzyka, umiejętności lub zasobów.
2. Porozumienia w sprawie podziału kosztów są od dawna przedmiotem zainteresowania Wspólnego Forum ds. Cen Transferowych (Wspólne Forum). Temat ten przeniesiono z poprzedniego programu prac i w ramach nowego mandatu Wspólne Forum potwierdziło swoją wcześniejszą decyzję dotyczącą zbadania możliwego zakresu oraz stopnia wspólnego podejścia do porozumień w sprawie podziału kosztów, które można by opracować w UE.
3. Porozumienia w sprawie podziału kosztów omówiono szczegółowo w rozdziale VIII wytycznych OECD w sprawie cen transferowych (wytyczne OECD) i obecnie OECD jest zaangażowane w realizację projektu dotyczącego aspektów wartości niematerialnych związanych z cenami transferowymi. W celu uniknięcia powielania prac prowadzonych obecnie przez OECD prace Wspólnego Forum koncentrują się na usługach nietworzących wartości niematerialnych. Prace te należy postrzegać jako uzupełnienie istniejących wytycznych w sprawie usług wewnątrzgrupowych o niskiej wartości dodanej (wytyczne Wspólnego Forum w sprawie usług wewnątrzgrupowych).
4. W niniejszym sprawozdaniu skoncentrowano się na kwestiach, które w praktyce sprawiają trudności kontrolerowi, i proponuje się najlepszy sposób ich rozwiązania. Pojęcie kontrolera obejmuje zarówno podatnika, jak i administrację podatkową. Podstawę niniejszego sprawozdania stanowi założenie, że zarówno przedsiębiorstwa wielonarodowe, jak i administracje podatkowe działają w dobrej wierze i jednoznacznie przyjmują zasady OECD. W związku z tym w sprawozdaniu skoncentrowano się na najbardziej właściwym sposobie, w jaki kontroler może stwierdzić fakt zastosowania zasady ceny rynkowej do porozumień w sprawie podziału kosztów w odniesieniu do usług nietworzących wartości niematerialnych.
5. W niniejszym dokumencie uwzględniono zarówno wytyczne OECD (głównie rozdział VIII, lecz także rozdziały VI i VII w odniesieniu do określenia zasady ceny rynkowej), jak i wytyczne Wspólnego Forum w sprawie usług wewnątrzgrupowych.

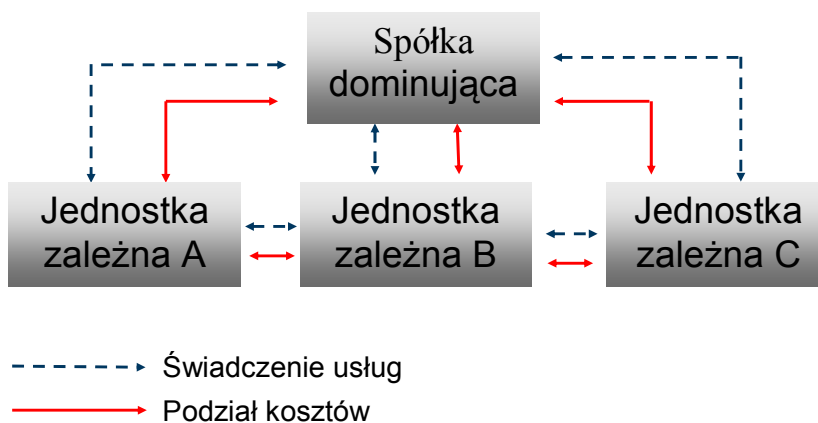
II. TERMINOLOGIA

6. Biorąc pod uwagę, że możliwe jest różne rozumienie tego, czy i w jaki sposób porozumienie w sprawie podziału kosztów w odniesieniu do usług można odróżnić

od usług wewnątrzgrupowych, za które opłaty pobiera się bezpośrednio lub w drodze utworzenia puli kosztów, w niniejszym rozdziale chodzi o próbę ustalenia wspólnego rozumienia stosowanej terminologii. Opisano w nim pojęcie porozumienia w sprawie podziału kosztów w odniesieniu do usług oraz odróżniono je od usług wewnątrzgrupowych.

7. W pkt 8.3 wytycznych OECD porozumienie w sprawie podziału kosztów definiuje się jako „uzgodnione między przedsiębiorstwami ramy dotyczące podziału kosztów i ryzyka związanego z rozwojem, wytworzeniem lub nabyciem aktywów, usług lub praw oraz określenia charakteru i zakresu interesów każdego uczestnika w odniesieniu do takich aktywów, usług lub praw. Porozumienie w sprawie podziału kosztów jest ustaleniem umownym, a niekoniecznie odrębnym podmiotem prawnym lub stałym miejscem prowadzenia działalności wszystkich uczestników. W ramach porozumienia w sprawie podziału kosztów proporcjonalny udział każdego uczestnika w ogólnym wkładzie do porozumienia będzie zgodny z proporcjonalnym udziałem każdego uczestnika w ogólnych spodziewanych korzyściach wynikających z porozumienia, biorąc pod uwagę fakt, że ceny transferowe nie są nauką ścisłą”.
8. Ilustracja porozumienia w sprawie podziału kosztów w odniesieniu do usług:

Porozumienie w sprawie podziału kosztów

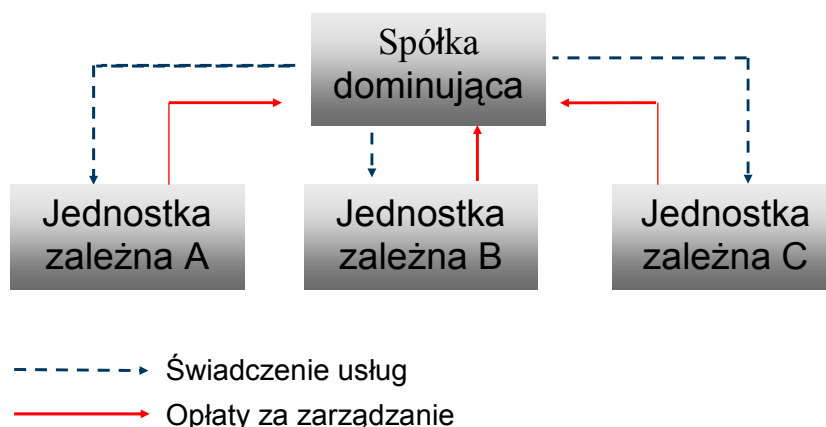


9. Pojęcie usług wewnątrzgrupowych opisano w pkt 7.2 wytycznych OECD: „prawie każda wielonarodowa grupa przedsiębiorstw musi zapewnić szeroki zakres usług dostępnych dla jej członków, w szczególności usług administracyjnych, technicznych, finansowych i handlowych” oraz „koszt świadczenia takich usług może pierwotnie ponosić spółka dominująca, specjalnie wyznaczony w tym celu członek grupy (centrum usług grupy) lub inny członek grupy”. Rozdział VII wytycznych OECD zawiera wskazówki dotyczące ustalania czy świadczone były usługi wewnątrzgrupowe, mechanizmów bezpośredniego lub pośredniego pobierania opłat oraz ustalania, w jakich okolicznościach za świadczenie usług można pobierać

opłaty po kosztach oraz czy i w jaki sposób można określić wysokość opłaty z zastosowaniem ceny rynkowej z uwzględnieniem elementu zysku.

10. Ilustracja usług wewnątrzgrupowych:

Usługi wewnątrzgrupowe



11. Dodatkowym wariantem, o którym nie wspomniano wyraźnie w wytycznych OECD, ale który często znajduje zastosowanie w praktyce, są ustalenia, w ramach których kilku członków grupy wielonarodowej tworzy pulę kosztów niektórych usług i obciąża kosztami tych usług (bezpośrednio lub pośrednio) członków grupy, którzy z nich korzystają. Ponadto istnieje możliwość, że niektórzy członkowie grupy wielonarodowej uzgodnią porozumienie w sprawie podziału kosztów w odniesieniu do usług, a inni członkowie grupy, którzy nie uczestniczą w porozumieniu w sprawie podziału kosztów, będą świadczyć usługi na rzecz członków tego porozumienia. Uczestnik porozumienia w sprawie podziału kosztów może również zaangażować niezależny podmiot do realizacji wszystkich lub części swoich działań.
12. W praktyce niekiedy trudno jest dokonać rozróżnienia między (wspólnymi) usługami wewnątrzgrupowymi – w tym pulami kosztów – a porozumieniami w sprawie podziału kosztów w odniesieniu do usług nietworzących wartości niematerialnych. Poniższa tabela może pomóc kontrolerom w rozróżnieniu tych dwóch pojęć.

Porozumienia w sprawie podziału kosztów w odniesieniu do usług nietworzących wartości niematerialnych	Usługi wewnątrzgrupowe
Porozumienie w sprawie podziału kosztów, ryzyka i korzyści, w ramach którego wszyscy uczestnicy wnoszą wkład pieniężny lub niepieniężny.	Usługi wewnątrzgrupowe ograniczają się do świadczenia lub nabycia danej usługi przez członków wielonarodowej grupy przedsiębiorstw. Ryzyko nieudanego i

	nieskutecznego świadczenia usługi ponosi na ogół usługodawca.
Jeżeli uczestnicy przystępują do porozumienia w sprawie podziału kosztów lub odstępują od niego, wówczas udziały należy skorygować/zrównoważyć zgodnie z zasadą ceny rynkowej.	Rozwiązanie umowy o świadczenie usług lub jej rozszerzenie na innych uczestników zasadniczo w żaden sposób nie wpływa na pozostałych odbiorców usług.
Porozumienia pisemne są zdecydowanie zalecane ze względu na konieczność akceptacji lub uznania danego porozumienia w sprawie podziału kosztów przez administracje podatkowe. W niektórych państwach członkowskich są one nawet obowiązkowe. Pisemne porozumienie lub odpowiednia dokumentacja są istotne dla kontrolera podczas badania wdrażania/wykonania porozumienia w sprawie podziału kosztów.	W praktyce zawarcie formalnych umów nie zawsze jest możliwe. Umowa często ogranicza się do bezpośrednich relacji między usługodawcą a odbiorcą usługi. Powinna istnieć możliwość wykazania, że z perspektywy usługodawcy dana usługa została zrealizowana oraz że z perspektywy odbiorcy zapewnia ona wartość ekonomiczną lub handlową wzmacniającą jego pozycję (sekcja VII.1 wytycznych w sprawie usług wewnątrzgrupowych).
W związku z tym, że wszyscy uczestnicy wnoszą wkład we wspólne działania i dzielą się kosztami, a ich wkłady odzwierciedlają spodziewane korzyści, wartość wkładów szacuje się zazwyczaj na podstawie kosztów.	Element zysku, z tytułu którego usługodawca pobiera opłatę, jest zwykle kluczowym elementem, ponieważ usługodawca nie dzieli się zyskiem z odbiorcami.
Podział kosztów jest oparty na spodziewanych korzyściach z tytułu porozumienia w sprawie podziału kosztów dla każdego uczestnika.	Klucz podziału jest oparty na zakresie, jakiego zażądało/jaki uzyskało każde przedsiębiorstwo, lub do jakiego jest uprawnione, w odniesieniu do danej usługi.

III. ZAKRES

13. Chociaż w wytycznych Wspólnego Forum w sprawie usług wewnątrzgrupowych skoncentrowano się na kwestiach związanych z usługami o charakterze administracyjnym, będącymi usługami pomocniczymi w stosunku do działalności odbiorcy, w niniejszym dokumencie poruszono szczegółowe zagadnienia dotyczące przypadków, w których wszystkie rodzaje usług wewnątrzgrupowych, niemające wpływu na wartości niematerialne, są ujęte w porozumieniu w sprawie podziału kosztów.
14. Nie jest ani możliwe ani pożądane zdefiniowanie w sposób wyczerpujący usług, które mogą być przedmiotem porozumienia w sprawie podziału kosztów. Usługi objęte zakresem niniejszego dokumentu mogą obejmować następujące rodzaje działalności: IT, logistykę, transakcje zakupu, nieruchomości, finanse, podatki, usługi w zakresie zasobów ludzkich, księgowość/rachunkowość, płace i fakturowanie. Przedstawiony wykaz usług ma jedynie przykładowy charakter i nie oznacza automatycznie, że dana usługa jest objęta zakresem niniejszego dokumentu lub jest z niego wyłączona.

IV. CECHY OGÓLNE: ZGODNOŚĆ POROZUMIENIA W SPRAWIE PODZIAŁU KOSZTÓW Z ZASADĄ CENY RYNKOWEJ

15. Zasadniczo porozumienie w sprawie podziału kosztów jest zgodne z zasadą ceny rynkowej, jeżeli uzgodnione wkłady odpowiadają wkładom, które uzgodniłyby niezależne przedsiębiorstwa na porównywalnych warunkach, biorąc pod uwagę korzyści, jakie w uzasadniony sposób spodziewają się uzyskać dzięki temu porozumieniu, co obejmuje podział kosztów i ryzyka w celu zaspokojenia wspólnych potrzeb. Istotnym pytaniem dla kontrolera w związku z art. 9 modelowej konwencji OECD jest pytanie, czy porozumienie w sprawie podziału kosztów jest wdrażane/realizowane zgodnie z zasadą ceny rynkowej.
16. W wytycznych OECD (9.163) stwierdza się, że przedsiębiorstwa wielonarodowe mogą swobodnie organizować swoją działalność gospodarczą, w sposób, jaki uznają za stosowny. Administracja podatkowa może w razie potrzeby dokonywać korekt cen transferowych zgodnie z art. 9 modelowej konwencji OECD. Oznacza to, że przedsiębiorstwo wielonarodowe przy podejmowaniu decyzji, czy opłaty z tytułu usług wewnątrzgrupowych będą pobierane bezpośrednio lub pośrednio w ramach usług wewnątrzgrupowych (w tym pul kosztów), czy też bardziej odpowiednim rozwiązaniem jest porozumienie w sprawie podziału kosztów, powinno wziąć pod uwagę odpowiednie skutki (np. dotyczące ponoszenia ryzyka) każdej z racjonalnie dostępnych alternatyw. Wybór nie powinien opierać się wyłącznie na wskazaniu jednej z kategorii (zob. również pkt 43 poniżej). Należy udokumentować istotne fakty. Nie powinno to prowadzić kontrolera do zakwestionowania wyboru biznesowego lub przyczyn leżących u jego podstaw ani do zażądania od podatnika analizy rozwiązań stanowiących najlepszy wybór.

Porozumienie w sprawie podziału kosztów w odniesieniu do usług nietworzących wartości niematerialnych zgodne z zasadą ceny rynkowej będzie miało następujące cechy:

- i) porozumienie powinno być opłacalne z punktu widzenia działalności gospodarczej;
- ii) treść ekonomiczna powinna być zgodna z warunkami porozumienia w sprawie podziału kosztów;
- iii) warunki porozumienia w sprawie podziału kosztów powinny zostać zasadniczo uzgodnione przed rozpoczęciem działalności;
- iv) warunki porozumienia w sprawie podziału kosztów powinny być zgodne z zasadą ceny rynkowej, biorąc pod uwagę okoliczności znane lub w racjonalnie przewidywalne w momencie zawarcia porozumienia;
- v) każdy uczestnik oczekuje uzasadnionych korzyści;
- vi) udział w kosztach użytkownika powinien odpowiadać jego udziałowi w spodziewanych korzyściach;
- vii) racjonalnie spodziewane korzyści można ocenić pod względem wydajności lub skuteczności w ujęciu ilościowym lub jakościowym;
- viii) uczestnik może wnieść wkład pieniężny lub niepieniężny i w związku z tym nie wymaga się aktywnego uczestnictwa. Poziom wpływu na proces decyzyjny

będzie różnić się w zależności do rodzaju porozumienia w sprawie podziału kosztów, wiedzy fachowej uczestników oraz wysokości kosztów przydzielonych dla poszczególnych uczestników;

- ix) jeżeli dana usługa będąca przedmiotem porozumienia w sprawie podziału kosztów jest świadczona również na rzecz podmiotów niebędących uczestnikami tego porozumienia lub jest świadczona przez takie podmioty, należy ją wycenić po cenie rynkowej;
 - x) jeżeli uczestnicy przystępują do porozumienia w sprawie podziału kosztów lub odstępują od niego, wówczas udziały należy skorygować/zrównoważyć zgodnie z zasadą ceny rynkowej.
17. Faktyczny i prognozowany wynik mogą się różnić, np. wkład wniesiony przez uczestnika jest nadmierny lub korzyść uzyskana dzięki jego uczestnictwu w porozumieniu w sprawie podziału kosztów jest niewystarczająca. W przypadku wystąpienia takiej różnicy kontroler powinien przeanalizować jej przyczyny, zanim stwierdzi poprawność lub niepoprawność określenia proporcjonalnego wkładu użytkownika czy też poprawność lub niepoprawność oceny proporcjonalnych spodziewanych korzyści tego uczestnika.
18. Kontroler musi również odpowiedzieć na pytanie, czy różnica jest tak istotna, że wymaga korekty, czy można uznać, że jest na tyle niewielka, aby można było uniknąć korekty, biorąc pod uwagę, że zgodnie z wytycznymi OECD administracje podatkowe powinny powstrzymywać się od dokonywania niewielkich lub marginalnych korekt. Kontroler powinien również wziąć pod uwagę fakt, że wszelkie zmiany będą miały wpływ na pozostałych uczestników, co jest również czynnikiem przemawiającym za unikaniem niewielkich korekt.
19. W niektórych przypadkach z faktów i okoliczności może wynikać, że ustalenia odbiegają od warunków rzekomo uzgodnionych przez uczestników (pkt 8.29 wytycznych OECD). Decyzja kontrolera powinna być zawsze oparta na faktach i okolicznościach odnoszących się do konkretnych ustaleń w odpowiednim okresie czasu, ale zasadniczo kontroler powinien powstrzymać się od dokonywania korekty na podstawie jednego roku. Kontroler powinien również wziąć pod uwagę fakt, iż sama zasada ceny rynkowej nie wymaga zgodności prognoz dotyczących korzyści z faktycznie uzyskanymi korzyściami i nawet istotna różnica między faktycznymi a prognozowanymi korzyściami nie oznacza automatycznie, że prognoza nie była oparta na zasadzie ceny rynkowej. Należy zwrócić uwagę na unikanie wykorzystywania wiedzy zdobytej *post factum*.
20. Biorąc pod uwagę treść poprzedniego punktu, stosowanie zasady ceny rynkowej może wymagać korekty wkładu uczestnika za pomocą płatności wyrównawczej w przypadku, gdy przyczyną zaistniałej sytuacji była niewłaściwa ocena spodziewanych korzyści. W innych przypadkach część lub całość postanowień porozumienia w sprawie podziału kosztów nie będzie brana pod uwagę, np. w przypadku rozbieżności między faktami i okolicznościami a warunkami uzgodnionymi w porozumieniu w sprawie podziału kosztów (pkt 8.26–8.30 wytycznych OECD).
21. Płatności wyrównawcze będą traktowane jako dodatkowy koszt dla płatnika oraz jako zwrot kosztów dla odbiorców.

V. INFORMACJE POTWIERDZAJĄCE: CZĘŚĆ OPISOWA DOTYCZĄCA POROZUMIENIA W SPRAWIE PODZIAŁU KOSZTÓW W ODNIESIENIU DO USŁUG NIETWORZĄCYCH WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH

22. W świetle faktów i okoliczności danego przypadku oraz poziomu doświadczenia i wiedzy konkretnego zainteresowanego przedsiębiorstwa wielonarodowego kontroler może przyjąć różne podejścia, zwracając się z wnioskiem o udzielenie wystarczających informacji potwierdzających zgodność danego porozumienia w sprawie podziału kosztów z zasadą ceny rynkowej. Przy podejmowaniu świadomej decyzji dostęp do dobrej jakości właściwych informacji ma podstawowe znaczenie.
23. Przygotowując się do przeglądu porozumienia w sprawie podziału kosztów kontroler będzie musiał uzyskać zrozumienie i zaufanie w odniesieniu do kilku kluczowych kwestii. Głównym pytaniem jest: „czy porozumienie zapewnia osiągnięcie wyniku zgodnego z zasadą ceny rynkowej?”. W większości przypadków odpowiedzi na to pytanie można udzielić dzięki przedstawieniu części opisowej zawierającej informacje wymagane w pkt 24 i 25 poniżej¹⁵.
24. Kluczowym elementem jest oczywiście samo porozumienie. Powinno istnieć wyraźne oczekiwanie wzajemnej korzyści dla wszystkich stron porozumienia w sprawie podziału kosztów. Niezależny podmiot nie zawarłby podobnego porozumienia bez uzasadnionego oczekiwania korzyści (zob. pkt VI.1 poniżej). Po drugie, należy dopilnować, aby w ramach porozumienia podział wkładów odzwierciedlał spodziewane korzyści każdego uczestnika (zob. pkt VI.2 poniżej).
25. Ponieważ każde porozumienie w sprawie podziału kosztów będzie inne, dokładna treść i wielkość części opisowej mogą się różnić, ale poniższy wykaz elementów powinien spełniać wymogi większości kontrolerów. W razie potrzeby można zawsze przedstawić dodatkową dokumentację.

i) ogólne informacje na temat porozumienia w sprawie podziału kosztów

- a) wyjaśnienie porozumienia w sprawie podziału kosztów w ramach ogólnego kontekstu działalności przedsiębiorstwa wielonarodowego w celu zrozumienia uzasadnienia zawarcia porozumienia: dalekosiężna polityka cen transferowych przedsiębiorstwa wielonarodowego, rodzaj usług objętych porozumieniem w sprawie podziału kosztów, wzajemne interesy ekonomiczne uczestników, wymagana wiedza i umiejętności, wkłady i czynniki ryzyka objęte podziałem itp.;
- b) wykaz uczestników oraz podział obowiązków i zadań związanych z realizacją porozumienia w sprawie podziału kosztów między uczestnikami a innymi przedsiębiorstwami;
- c) budżet porozumienia w sprawie podziału kosztów i jego przewidywany czas trwania;

¹⁵ W podobny sposób cel ten osiągnięto w sekcji VI Część opisowa, pkt 21–25 wytycznych Wspólnego Forum dotyczących usług wewnątrzgrupowych.

ii) spodziewana korzyść z porozumienia w sprawie podziału kosztów

d) spodziewana korzyść dla każdego uczestnika oraz sposób jej oceny i odzwierciedlenia w metodzie podziału (w tym w zastosowanej metodyce oraz wszelkich prognozach);

iii) wkład w porozumienie w sprawie podziału kosztów

e) forma i wartość wkładu każdego uczestnika oraz szczegółowy opis sposobu wyznaczenia wartości wkładu początkowego i wkładów bieżących;

f) opis zastosowanego standardu rachunkowości oraz sposobu jego konsekwentnego stosowania w odniesieniu do wszystkich uczestników przy określaniu wydatków i wartości wkładów; opis kosztów bezpośrednich i pośrednich zawartych w puli kosztów, terminów rozliczeń, metod płatności oraz wszelkich korekt dotyczących stosunku kosztów przewidzianych w budżecie do kosztów faktycznie poniesionych;

g) informacje na temat istnienia dotacji rządowych lub zachęt podatkowych związanych z wkładami uczestników oraz ich wpływu;

iv) monitorowanie/korekta porozumienia w sprawie podziału kosztów

h) informacje na temat płatności wyrównawczych, tj. na jakich warunkach są realizowane, w jaki sposób są obliczane i kiedy są należne;

i) opis normy stosowanej przez grupę w kontekście jej związku z podejściem do kontroli oraz zastosowaniem do porozumień w sprawie podziału kosztów; na przykład wprowadzone zabezpieczenia zapewniające konsekwentne stosowanie klucza podziału dla danej usługi; zapewnienie niepowielania kosztów/usług;

j) sposób monitorowania i aktualizacji warunków porozumienia w sprawie podziału kosztów;

k) rozumienie zasad włączania nowych członków do porozumienia w sprawie podziału kosztów oraz zakończenia uczestnictwa; przedstawienie metody, którą należy stosować w przypadku konieczności skorygowania/zrównoważenia udziałów w porozumieniu w sprawie podziału kosztów;

v) relacje z innymi podmiotami

l) wykaz członków grupy lub niezależnych przedsiębiorstw korzystających z usług objętych porozumieniem w sprawie podziału kosztów; opis opłat, które należy pobrać oraz klucza/kluczy podziału między uczestników;

26. Wymienione wyżej informacje mogą być udostępniane i przekazywane w różny sposób, w szczególności w specjalnym sprawozdaniu pisemnym; może też zdarzyć się, że pisemne porozumienie już zawiera większość informacji. Najważniejsze jest to, aby kontroler zrozumiał w jaki sposób porozumienie w sprawie podziału kosztów funkcjonuje w praktyce.

VI. ASPEKTY SZCZEGÓŁOWE

27. W niniejszym rozdziale poruszono pewne kwestie, w odniesieniu do których kontrolerzy mogą potrzebować dodatkowych wskazówek.

VI.1. Test „spodziewanych korzyści”

28. Test „spodziewanych korzyści” jest podstawowym elementem sporządzania, odpowiedniego monitorowania oraz przeglądu porozumienia w sprawie podziału kosztów. Będzie on również stanowić podstawę dla oceny zgodności wkładów uczestników do porozumienia w sprawie podziału kosztów z zasadą ceny rynkowej oraz stanowić uzasadnienie klucza podziału.

29. Zgodnie z zasadą ceny rynkowej wkład uczestnika musi odpowiadać spodziewanym korzyściom, wynikającym z jego uczestnictwa w porozumieniu w sprawie podziału kosztów. W tym kontekście korzyść oznacza wzrost wartości ekonomicznej lub handlowej w postaci oszczędności wydatków lub wzrostu dochodów lub zysków. Za spodziewaną korzyść można uznać również odpowiednie wykazanie możliwości utrzymania zysków lub dochodów, bądź uniknięcia strat/większych strat. Należy zauważyć, że elementem odróżniającym usługi wewnątrzgrupowe od porozumienia w sprawie podziału kosztów w kontekście testu korzyści jest to, że w przypadku porozumienia w sprawie podziału kosztów kontroler poza zweryfikowaniem czy usługi objęte porozumieniem były faktycznie świadczone (wymóg dotyczący usług wewnątrzgrupowych) powinien sprawdzić, czy wkłady są zgodne z przewidywanymi korzyściami, które uczestnicy mogą uzyskać dzięki porozumieniu.

30. Ważne jest, aby kontroler był przekonany, że z perspektywy uczestnika wkład jest zgodny z przewidywanymi korzyściami pod względem np. korzyści skali lub podziału ryzyka i umiejętności, oraz że uczestnik zapłaciłby za daną usługę lub w innym przypadku sam ją zrealizował. Klucz stosowany przy podziale kosztów powinien odzwierciedlać korzyść, której oczekuje uczestnik, oraz sposób, w jaki uczestnik korzysta z wyniku porozumienia w sprawie podziału kosztów, zgodnie z treścią porozumienia.

31. Stopień pewności, jakiego wymaga kontroler, aby uznać, że świadczenie usługi jest zgodne z zasadą ceny rynkowej, będzie różny w poszczególnych przypadkach w zależności od oceny ryzyka. Chociaż w większości przypadków spodziewaną korzyść dla konkretnego uczestnika można w łatwy sposób obliczyć odpowiednio wykazując ogólną korzyść z porozumienia w sprawie podziału kosztów oraz stosowność wybranego klucza podziału, przypadki, w których spodziewana korzyść dla danej osoby nie jest tak wyraźna, wymagają większego skupienia się na ocenie z perspektywy indywidualnego uczestnika. Dodatkowo i w zależności od faktów i okoliczności spodziewane korzyści można ocenić również bezpośrednio, tj. poprzez oszacowanie dodatkowego dochodu, który ma być wygenerowany, lub zaoszczędzonych kosztów, albo pośrednio, tj. poprzez zastosowanie pośrednich wskaźników spodziewanych korzyści, takich jak obrót, liczba pracowników, zysk brutto ze sprzedaży itp.

VI.2. Wkład każdego uczestnika

32. Wkład każdego uczestnika musi być zgodny z wkładem, jaki w porównywalnych okolicznościach wniosłyby niezależne podmioty. Wycena udziałów w spodziewanych korzyściach jest jednym z kluczowych elementów porozumienia w sprawie podziału kosztów. Będzie ona stanowić podstawę obliczenia wkładów.
33. W celu określenia wkładu, jaki będzie musiał wnieść każdy uczestnik, często stosowane są klucze podziału, chociaż metoda podziału może być oparta na szacunkowych kosztach, które zaoszczędzi każdy uczestnik porozumienia. Wskazówki dotyczące wyboru, uzasadnienia, stosowania, dokumentowania i możliwych kluczy podziału, przedstawione w pkt 48–55 wytycznych Wspólnego Forum dotyczących usług wewnątrzgrupowych, mają również zastosowanie w kontekście porozumień w sprawie podziału kosztów w odniesieniu do usług nietworzących wartości niematerialnych.
34. Wartość wkładu każdego uczestnika musi być zgodna z wartością, jaką w porównywalnych okolicznościach uzgodniłyby niezależne podmioty. Nie można przedstawić żadnych konkretnych wyników na potrzeby określenia wkładów uczestników we wszystkich sytuacjach, należy raczej rozwiązywać tę kwestię w każdym indywidualnym przypadku w sposób spójny z ogólnym funkcjonowaniem zasady ceny rynkowej. W odniesieniu do porozumień w sprawie podziału kosztów zasadniczo państwa posiadają doświadczenie zarówno w stosowaniu kosztów, jak i cen rynkowych do celów pomiaru zgodności wartości wkładów do porozumień w sprawie podziału kosztów z zasadą ceny rynkowej (pkt 8.15 wytycznych OECD). W przypadku określonego rodzaju porozumień w sprawie podziału kosztów, o którym mowa w niniejszym dokumencie, zakłada się jednak, że różnica między ustalaniem ceny według kosztów a jej ustalaniem według wartości rynkowej jest często niewielka, dlatego ze względów praktycznych zaleca się na ogół wycenę wkładów według kosztów.
35. Ponieważ wysokość wkładów zależy od spodziewanych korzyści, zasadniczo oznacza to, że początkowo zależy ona od kosztów zapisanych w budżecie. W przypadku porozumień w sprawie podziału kosztów w odniesieniu do usług może istnieć niewiele istotnych różnic między kosztami zapisanymi w budżecie a kosztami faktycznymi, dlatego praktycznym rozwiązaniem może być zastosowanie faktycznych kosztów jako miary wkładu każdego uczestnika. W przypadku gdy konieczna jest jednak korekta wkładu z kosztów szacowanych do faktycznych, na ogół odbywa się to retrospektywnie, tj. w drodze korekty historycznych kosztów zapisanych w budżecie. O ile nie zabrania tego prawo krajowe, ze względów praktycznych właściwe może być dokonanie korekty prospektywnie. Oznacza to uwzględnienie ewentualnej korekty w kolejnym roku, jeżeli można uznać, że jej wpływ nie będzie znaczący. Kwestię ewentualnej konieczności zastosowania korekty wkładów z kosztów (zapisanych w budżecie lub faktycznych) do ceny rynkowej¹⁶ omówiono w pkt 34.

¹⁶ Pkt 8.15 wytycznych OECD dotyczących cen transferowych odnosi się do wyceny wkładów według ceny rynkowej.

36. Jeżeli chodzi o kwestię korekt wkładów, w wytycznych OECD zaleca się opracowanie rocznego rachunku wydatków poniesionych w związku z prowadzeniem działalności w ramach porozumienia w sprawie podziału kosztów, który obejmowałby szczegółowy opis sposobu określania wartości wkładów oraz sposób stosowania zasad rachunkowości spójnie wobec wszystkich uczestników przy określeniu wydatków i wartości wkładów. Można przyjąć, że również osoby trzecie, wnosząc wspólny wkład w konkretny projekt, zgodzą się na wspólny standard dotyczący sposobu określania ich wkładów. Dlatego ze względów praktycznych zaleca się, aby zezwolić przedsiębiorstwom wielonarodowym na stosowanie standardów rachunkowości, które są ogólnie stosowane w całej grupie. Administracja podatkowa jest jednak uprawniona do zażądania korekt, szczególnie w przypadkach, w których można spodziewać się stałych znacznych różnic w odniesieniu do krajowych standardów rachunkowości przez cały okres obowiązywania porozumienia w sprawie podziału kosztów.
37. Wkłady powinny obejmować wszystkie istotne koszty uzyskania, utrzymania lub zabezpieczenia korzyści wynikających z porozumienia. Kontroler będzie musiał zrozumieć, które koszty zostały uznane za istotne (i w związku z tym mogą być objęte podziałem). Niekiedy będzie to jednoznacznie wynikać z rodzaju usług, których dotyczy porozumienie w sprawie podziału kosztów. Niekiedy, w bardziej złożonych sytuacjach, w treści porozumienia należy wyraźnie wyjaśnić, które koszty zostają wyłączone lub w jaki sposób uniknięto ewentualnego powielenia kosztów.
38. Powiązaną z tym kwestią jest sposób traktowania zachęt podatkowych oraz dotacji rządowych, o którym mowa w pkt 8.17 wytycznych OECD. Kluczowym pytaniem jest to, czy koszty przeniesione na porozumienie w sprawie podziału kosztów powinny obejmować wyłącznie faktycznie poniesione koszty, pomniejszone o zachęty podatkowe i dotacje rządowe. „Czy i ewentualnie w jakim zakresie oszczędności te można uwzględnić przy określaniu wartości wkładu danego uczestnika zależy od tego, czy niezależne przedsiębiorstwa postąpiłyby w ten sam sposób w podobnych okolicznościach”.

VI.3. Korzyść przewidywana a faktyczna

39. Ponieważ porozumienia w sprawie podziału kosztów są oparte na spodziewanych korzyściach, często ze względu na długi okres obowiązywania porozumienia w sprawie podziału kosztów niezależne podmioty mogłyby zawrzeć w umowie zapis umożliwiający dokonywanie regularnej oceny zgodności spodziewanych korzyści z korzyściami faktycznymi oraz ewentualnej konieczności zmiany wkładów w przyszłości.
40. Podjęcie tych dwóch problemów otwiera kwestię możliwości dostosowania wkładów do faktycznej sytuacji oraz stosowności uznania tego dostosowania za zastosowanie zasady ceny rynkowej albo za niewłaściwe wykorzystanie informacji zdobytych *post factum*.
41. Porozumienie w sprawie podziału kosztów należy zbadać w kontekście założeń dotyczących przyszłych korzyści na podstawie sytuacji ekonomicznej i handlowej istniejącej lub racjonalnie przewidywalnej w czasie zawierania porozumienia. Dlatego jeżeli kontroler uznaje prognozy dotyczące korzyści za racjonalne, przyszłe

zdarzenia mające wpływ na pierwotne prognozy nie powinny prowadzić do wstecznej korekty wkładów.

42. Ponieważ nieprzewidziane lub nieprzewidywalne zdarzenia lub okoliczności mogą mieć wpływ na pierwotne założenia dotyczące korzyści, kontroler powinien rozważyć, czy w takich przypadkach niezależne podmioty przewidziałyby korektę czy też renegocjacje porozumienia.

VI.4. Uczestnictwo w porozumieniu w sprawie podziału kosztów

43. Kluczową cechą porozumienia w sprawie podziału kosztów jest fakt, że wkłady uczestników są zgodne z spodziewanymi korzyściami odpowiednich uczestników wynikającymi z uczestnictwa w porozumieniu. Przedsiębiorstwo uzyskujące spodziewane korzyści wyłącznie lub głównie z prowadzenia działalności objętej porozumieniem nie będzie uznawane za członka porozumienia, ale raczej za usługodawcę (przedsiębiorstwo), które w swoich obliczeniach dodaje element zysku, czyli należy je uznać za przedsiębiorstwo świadczące usługi zgodnie z zasadą ceny rynkowej.

VI.5. Przystąpienie do/odstąpienie od porozumienia w sprawie podziału kosztów

44. Ogólne kwestie podmiotów przystępujących do porozumienia w sprawie podziału kosztów lub odstępujących od niego jest w praktyce często bardzo trudnym tematem, nawet jeśli połączenia i restrukturyzacja są elementem codziennej działalności przedsiębiorstw wielonarodowych. Sposób oceny wartości trwających prac lub szczegółowych umiejętności zdobytych podczas realizacji działań w przeszłości jest kwestią, która często sprawia trudności kontrolerom.
45. Ponieważ jednak zakres niniejszego sprawozdania jest ograniczony do porozumień w sprawie podziału kosztów w odniesieniu do usług nietworzących wartości niematerialnych, analiza kwestii dotyczących zakupów na otwartym rynku/wykupów powinna być bardzo ograniczona (albo nie powinno się jej przeprowadzać). Kontrolerom powinno pomóc udzielenie odpowiedzi na następujące pytania: jakie dodatkowe koszty poniosą uczestnicy w przypadku odstąpienia danego podmiotu od porozumienia lub, wyjątkowo, w przypadku jego przystąpienia? Czy porozumienie zostanie utrzymane po odejściu tego przedsiębiorstwa? Czy te nowe elementy (inna struktura kosztów lub inna wiedza fachowa, umiejętności, ryzyko itp.) powinny zostać zrekompensowane w formie pieniężnej czy też powodują one jedynie zmianę spodziewanych korzyści, która doprowadzi do przyjęcia nowych kluczy podziału, czy też może nowy uczestnik wnosi konkretną wiedzę?
46. Oczywiście, jeżeli wyniki wcześniejszej działalności realizowanej w ramach porozumienia w sprawie podziału kosztów nie mają żadnej wartości, rekompensata nie powinna mieć miejsca. Zasadniczo jednak przystąpienie lub odejście przedsiębiorstwa będzie prowadzić do korekty proporcjonalnych udziałów (kluczy podziału).

VI.6. Dokumentacja

47. Kontrolerzy powinni być świadomi tego, że porozumienia w sprawie podziału kosztów reguluje kodeks postępowania dotyczący dokumentacji cen transferowych

w UE (DCT UE), w którym stwierdza się, że przedsiębiorstwa wielonarodowe powinny uwzględnić w dokumentacji podstawowej wykaz porozumień w sprawie podziału kosztów w zakresie, w jakim dotyczy to członków grupy z UE.

48. 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.
49. Temat poruszono w pkt 2.3.1 DCT UE, który stanowi, że: „*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”.
50. Dzięki zastosowaniu tej zasady do porozumień w sprawie podziału kosztów uczestnicy mogą opracować lub uzyskać materiały dotyczące charakteru usług objętych porozumieniem oraz warunków porozumienia, a także jego zgodności z zasadą ceny rynkowej (w tym z prognozami wykorzystanymi w celu określenia spodziewanych korzyści oraz stosunku wydatków planowanych do faktycznych).
51. Należy zauważyć, że informacje pochodzące z jednego źródła (np. porozumienie pisemne) mogą obejmować informacje uzyskane już z innego źródła (np. części opisowej). Szerokie wykorzystanie systemów komputerowych stwarza również możliwość dostępu do szczegółowych informacji, co może zapobiec konieczności korzystania z bardziej kompletnej dokumentacji podstawowej.
52. Wspólne Forum uznaje umowy dotyczące porozumienia w sprawie podziału kosztów, uzupełnione w razie potrzeby o informacje wymienione w części opisowej dotyczącej porozumień w sprawie podziału kosztów, za informacje istotne w odniesieniu do wymogów DCT UE.

VI.7. Uwagi wnoszone po dokonaniu przeglądu

53. Często w porozumienia w sprawie podziału kosztów zaangażowane będą więcej niż dwa podmioty i często porozumienia te będą zawierane między wieloma lub nawet wszystkimi członkami danego przedsiębiorstwa wielonarodowego. Dlatego korekty mogą dotyczyć nie tylko jednego podmiotu, ale mogą mieć wpływ na wszystkich pozostałych uczestników. W takich spornych przypadkach unikanie podwójnego opodatkowania może wymagać procedur, które wiążą się z wysokimi kosztami i zaangażowaniem dużej ilości zasobów. Dlatego zaleca się, aby z jednej strony administracje podatkowe powstrzymały od kwestionowania uczestnictwa lub wkładu przydzielonego ich podatnikowi w przypadku drobnych korekt, a z drugiej strony, aby podatnicy starali się przestrzegać tych wytycznych przy sporządzaniu i dokumentowaniu porozumień w sprawie podziału kosztów w odniesieniu do usług nietworzących wartości niematerialnych.
54. W przypadku sporu procedura wzajemnego porozumiewania może obejmować więcej niż dwa właściwe organy. Dlatego celowe będzie zastosowanie podejścia wielostronnego zalecanego w kodeksie postępowania dotyczącym konwencji arbitrażowej w odniesieniu do spraw trójstronnych.

VII. WNIOSKI

55. Zachowanie zgodności z zaleceniami zawartymi w niniejszym sprawozdaniu w większości przypadków objętych jego zakresem usprawni przeprowadzenie oceny oraz ułatwi administracjom podatkowym stwierdzenie, że zasada ceny rynkowej została faktycznie zastosowana.
56. Na przyszłość zaleca się, aby na koniec tego procesu część opisowa stała się notatką do akt, która będzie podlegała ustaleniom w sprawie regularnej aktualizacji.
57. Wspólne Forum będzie regularnie monitorować skutki stosowania tych wytycznych.

ZAŁĄCZNIK: Podsumowanie aktualnej sytuacji w zakresie ustawodawstwa, wytycznych administracyjnych i najlepszych praktyk państw członkowskich dotyczących porozumień w sprawie podziału kosztów

Celem niniejszej sekcji jest podsumowanie aktualnej sytuacji w zakresie ustawodawstwa lub wytycznych administracyjnych dotyczących porozumień w sprawie podziału kosztów w państwach członkowskich UE.

Poniższą sekcję opracowano na podstawie informacji przekazanych przez administracje podatkowe państw członkowskich UE w celu przedstawienia sytuacji na dzień 1 lipca 2011 r.

Pytanie 1. Czy posiadają Państwo szczegółowe ustawodawstwo dotyczące porozumień w sprawie podziału kosztów? Jeżeli nie, czy rozważa się jego wprowadzenie i kiedy może zostać to nastąpić?

Niewielka liczba państw członkowskich posiada szczegółowe ustawodawstwo dotyczące porozumień w sprawie podziału kosztów.

Estonia, Hiszpania, Niderlandy, Portugalia i Słowenia stosują szczegółowe przepisy prawne dotyczące porozumień w sprawie podziału kosztów w celu uzyskania aktywów, praw lub usług, natomiast ustawodawstwo polskie odnosi się do porozumień w sprawie podziału kosztów wyłącznie w kontekście wartości niematerialnych. Niemcy posiadają szczegółowe przepisy dotyczące dokumentacji porozumień w sprawie podziału kosztów. Inne państwa członkowskie na potrzeby oceny porozumień w sprawie podziału kosztów stosują wytyczne OECD dotyczące cen transferowych lub własne wytyczne dotyczące cen transferowych.

Wprowadzenie nowych przepisów szczegółowych dotyczących porozumień w sprawie podziału kosztów rozważa się wyłącznie w Grecji.

Pytanie 2. Czy Państwa administracja wydała wewnętrzne wytyczne dotyczące kontroli, zawierające wskazówki odnośnie do porozumień w sprawie podziału kosztów, a jeżeli tak, jakie kluczowe kwestie zostały w nich poruszone (np. jak rozpoznać porozumienie, jak przeprowadzać kontrolę porozumienia, jak ułatwiać wymianę informacji z innymi państwami itp.)?

Niewielka liczba państw członkowskich wydała wytyczne dotyczące przeprowadzania kontroli porozumień w sprawie podziału kosztów.

Litwa, Słowenia, Włochy i Zjednoczone Królestwo posiadają wytyczne dotyczące cen transferowych, które obejmują również kontrolę porozumień w sprawie podziału kosztów. W szczególności w wytycznych Zjednoczonego Królestwa podkreśla się znaczenie określenia wyraźnych przewidywań co do wzajemnej, ogólnej korzyści, aby odróżnić porozumienie w sprawie podziału kosztów od zwykłego handlu towarami lub usługami.

Na Węgrzech zasadniczo stosuje się rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie wymogów dotyczących dokumentacji w odniesieniu do porozumień w sprawie cen transferowych.

Łotwa posiada ogólne wytyczne wewnętrzne dotyczące porozumień w sprawie podziału kosztów, które są oparte na wytycznych OECD.

Portugalia jest w trakcie zatwierdzania podręcznika dotyczącego kontroli cen transferowych, który zawiera również wewnętrzne wytyczne dotyczące kontroli w dziedzinach takich jak porozumienia w sprawie podziału kosztów.

Pytanie 3: Czy Państwa administracja opublikowała krajowe wytyczne administracyjne dotyczące porozumień w sprawie podziału kosztów (wytyczne, zarządzenia, okólniki itp.), w których wyjaśnia się procedurę, którą podatnik ma stosować przygotowując porozumienie w sprawie podziału kosztów, ze szczególnym uwzględnieniem wymogów dotyczących struktury i dokumentacji (jeżeli istnieją, czy mogłoby Państwo podać dokładne łącze elektroniczne do tych dokumentów)?

Niewielka liczba państw członkowskich wydała wytyczne administracyjne dotyczące porozumień w sprawie podziału kosztów.

W Danii kwestia porozumień w sprawie podziału kosztów została poruszona w duńskich wytycznych dotyczących dokumentacji cen transferowych.

Estonia wydała wytyczne zawierające krótki przegląd wytycznych OECD dotyczących cen transferowych wraz z przykładami.

Na Węgrzech zasadniczo stosuje się rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie wymogów dotyczących dokumentacji w odniesieniu do porozumień w sprawie cen transferowych.

Niemcy wydały wytyczne administracyjne, które są wiążące dla administracji podatkowej, ale nie są wiążące dla sądów.

Włoskie wytyczne dotyczące kontroli są jawne, skierowane do inspektorów podatkowych, ale stosują je również podatnicy.

Przepisy portugalskie przewidują uwzględnienie istotnych informacji na temat porozumienia w sprawie podziału kosztów w dokumentacji cen transferowych.

Pytanie 4. Jaki jest najczęściej spotykany typ porozumień w sprawie podziału kosztów, który stosują przedsiębiorstwa w Państwa państwie członkowskim?

Porozumienia w sprawie podziału kosztów, którymi zajmują się administracje podatkowe, dotyczą najczęściej usług, rozwoju własności intelektualnej, badań i rozwoju oraz nabywania aktywów.

Pytania 5–7. Jakie szczególne problemy napotkali Państwo zajmując się porozumieniami w sprawie podziału kosztów i w jaki sposób rozwiązali je Państwo? Jakie szczególne problemy wiążą się z porozumieniami w sprawie podziału kosztów

dotyczącymi usług? Na podstawie Państwa doświadczenia proszę określić jak często występują spory związane z porozumieniami w sprawie podziału kosztów?

Praktyczne problemy napotymane w kontekście porozumień w sprawie podziału kosztów dotyczą najczęściej: dostępności/terminowego przedstawiania przez podatników wystarczających informacji/dokumentacji cen transferowych, stosowności kluczy podziału, obliczania opłat za przystąpienie do porozumienia i odstąpienie od niego, wyceny płatności z tytułu zakupów na otwartym rynku/wykupów, podziału kosztów, określania elementów porównawczych, możliwości stosowania marż zysku oraz faktycznej identyfikacji porozumienia w sprawie podziału kosztów.

Szczególne obawy administracji podatkowych w tym kontekście budzą kryteria identyfikacji porozumienia w sprawie podziału kosztów, pomiar wartości wkładów uczestników w porozumienie oraz ocena związanych z nim zysków (spodziewanych i faktycznych) i ryzyka na potrzeby podziału kosztów, możliwość stosowania marż, a także dostęp do właściwej dokumentacji.