
UMOWY O PODZIALE KOSZTÓW A USTALENIE CENY TRANSFEROWEJ

JOWITA PUSTUŁ

SPIS TREŚCI

1. Uwagi wstępne	128
2. Podział kosztów prac badawczo-rozwojowych.....	130
3. Podział kosztów w wypadku usług zapewnianych przez grupę kapitałową	135
4. Podsumowanie	135

1. UWAGI WSTĘPNE

Każda umowa zawierana między podmiotami powiązаныmi musi być przeanalizowana pod kątem prawidłowości ustalenia ceny transferowej. W wypadku niektórych transakcji zbadanie prawidłowości ustalenia ceny transferowej może być zadaniem szczególnie trudnym. Problem pojawia się zwłaszcza w sytuacji, gdy dana transakcja nie jest zawierana przez podmioty niezależne lub gdy jest ona zawierana na warunkach, których nie da się porównać z warunkami stosowanymi przez podmioty powiązane. Z taką sytuacją mamy do czynienia między innymi w przypadku umów w sprawie podziału kosztów.

Ceny stosowane przez podmioty powiązane powinny być ustalane zgodnie z zasadą długości ramienia. Zasada długości ramienia została przyjęta jako standard w wypadku transakcji dokonywanych przez spółki należące do międzynarodowych grup kapitałowych i znalazła wyraz w art. 9 ust. 1 Konwencji Modelowej OECD. Zgodnie z tym przepisem, jeśli dwa przedsiębiorstwa są ze sobą powiązane i jeżeli w zakresie ich stosunków handlowych lub finansowych zostaną umówione lub narzucone warunki, które różnią się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne przedsiębiorstwa, wówczas zyski, które osiągnęłyby jedno z przedsiębiorstw bez tych warunków, ale z

powodu tych warunków ich nie osiągnęło, mogą być uznane za zyski tego przedsiębiorstwa i odpowiednio opodatkowane.

Badając poprawność ustalenia ceny transferowej przyjętej w rozliczeniach wewnątrzgrupowych należy zatem przeanalizować naturę danej transakcji i odpowiedzieć na pytanie, czy warunki na jakich transakcja została dokonana odpowiadają warunkom, które zostałyby przyjęte przez podmioty niezależne. Ustalanie cen między podmiotami powiązаныmi na zasadach, jakie byłyby przyjęte przez podmioty niezależne ma przede wszystkim zapobiegać przeliczeniu dochodów między podmiotami powiązаныmi. Przyjmuje się, że ceny stosowane przez podmioty niepowiązane są zawsze kształtowane przez warunki rynkowe. Podmioty powiązane mogą natomiast ustalać ceny na warunkach odbiegających od warunków rynkowych uwzględniając przy ich kalkulacji różnego rodzaju czynniki wynikające z istniejących powiązań.

W wielu przypadkach stosowanie zasady długości ramienia przy ustalaniu cen transferowych nie będzie związane z istotnymi trudnościami. Jeśli podmioty powiązane zawierają transakcję, która jest też zawierana przez podmioty niezależne z reguły można bowiem porównać ceny i – w razie potrzeby – dokonać stosownej korekty. Problem pojawia się jednak wówczas, gdy dana transakcja nie jest zawierana przez podmioty niepowiązane lub gdy jest ona zawierana na warunkach, których nie da się porównać z warunkami stosowanymi przez podmioty powiązane. Z taką sytuacją mamy do czynienia między innymi w przypadku umów w sprawie podziału kosztów. Umowy tego rodzaju są zawierane wówczas, gdy spółki należące do danego holdingu decydują się na centralizowanie w jednej jednostce kosztów dotyczących wszystkich członków grupy. Kosztami podlegającymi centralizacji mogą być między innymi koszty ponoszone na nabycie usług⁴⁵⁹, czy też wydatki związane z podejmowaniem działań o charakterze innowacyjnym⁴⁶⁰.

W wytycznych OECD dotyczących zasad ustalania cen w transakcjach z podmiotami powiązаныmi zasadom ustalenia ceny transferowej w umowie o podziale kosztów poświęcono odrębny rozdział⁴⁶¹. Na wstępie tego rozdziału podkreśla się, że typów umów dotyczących podziału kosztów jest na tyle dużo, że nie jest możliwe opisanie skutków podatkowych każdego z nich. Dlatego też wytyczne

⁴⁵⁹ Por. J.Pustuł, Podatkowopravne konsekwencje umowy o podziale kosztów usług wykonywanych na rzecz spółek powiązanych (*cost sharing agreement*); Kwartalnik Prawa Podatkowego 2012, nr 4, s. 75.

⁴⁶⁰ Por. J.Pustuł, Podatkowopravne konsekwencje umowy o podziale kosztów prac badawczo-rozwojowych dotyczących grupy spółek powiązanych (*cost sharing agreement*), Kwartalnik Prawa Podatkowego 2013, nr 2, s. 67 i n.

⁴⁶¹ Por. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, July 2010, rozdział VIII, s. 219 i nast.

mają charakter ogólny. Mają one pomóc w ustaleniu, czy warunki przyjęte w umowie o podziale kosztów pozostają w zgodzie z zasadą długości ramienia.

W wytycznych OECD zauważa się, że umowy o podziale kosztów mogą być zawierane przez podmioty niezależne, które posiadają wspólne potrzeby i oczekują wspólnych korzyści. Podmioty niepowiązane mogą zdecydować się na zawarcie tego rodzaju umów licząc na uzyskanie oszczędności wynikających z możliwości redukcji jednostkowego kosztu kupowanego, czy produkowanego towaru z uwagi na zwiększenie ilości kupowanych towarów, czy rozmiar produkcji (ekonomia skali)⁴⁶².

Niestety w praktyce umowy dotyczące podziału kosztów są zawierane przez podmioty niezależne niezwykle rzadko. Należy także zauważyć, że nawet jeśli danej spółce udało się odnaleźć umowę o podziale kosztów zawartą przez podmioty niezależne to prawdopodobieństwo, że warunki w niej przyjęte będą porównywalne do warunków przyjętych w umowie zawartej przez spółki należące do jej grupy kapitałowej jest faktycznie znikome. Umowa może bowiem odnosić się do podziału kosztów innego rodzaju usług, innego ryzyka, inne mogą być cele stawiane sobie przez spółki niezależne zawierające daną umowę, itp.

2. PODZIAŁ KOSZTÓW PRAC BADAWCZO-ROZWOJOWYCH

Szczególne przypadki ustalania wartości rynkowej dóbr niematerialnych i usług w transakcjach zawieranych przez podmioty powiązane będące osobami prawnymi zostały wskazane w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych⁴⁶³. Przy badaniu ceny transferowej ustalonej w umowie o podziale kosztów prac badawczo-rozwojowych należy zwrócić uwagę w szczególności na § 22 oraz § 23 Rozporządzenia.

Przepis § 22 Rozporządzenia dotyczy sytuacji, w której jeden podmiot powiązany podejmuje badania na zlecenie innego podmiotu powiązanego lub innych podmiotów powiązanych. Zgodnie z jego

⁴⁶² Por. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, July 2010, pkt. 8.8, s. 222.

⁴⁶³ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych, dalej „Rozporządzenie”. Analogiczne regulacje odnoszące się do osób fizycznych zawarto w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób fizycznych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób fizycznych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych.

treścią w celu określenia przychodów podmiotów powiązanych uzyskanych w związku z taką transakcją (takimi transakcjami) należy przypisać ewentualne korzyści z uzyskanych wyników badań tym podmiotom lub wyłącznie jednemu z tych podmiotów. Przypisanie korzyści następuje z zachowaniem zasad przewidzianych w rozdziale 2 Rozporządzenia tj. wymaga dokonania tzw. „analizy porównywalności transakcji”. Analiza ta polegać ma na zbadaniu warunków ustalonych między podmiotami powiązаныmi i ich porównaniu z warunkami, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty w „porównywalnych okolicznościach sprawy”.

Zgodnie natomiast z § 23 ust. 1 i 2 Rozporządzenia, jeżeli podatnik uczestniczy w kosztach wspólnie ponoszonych przez podmioty powiązane na wytworzenie dóbr niematerialnych, wysokość ponoszonych przez podatnika obciążeń z tego tytułu uznać można za określoną zgodnie z zasadami rynku jedynie wówczas, gdy warunki takie, w świetle oczekiwanych korzyści z tytułu takiego uczestnictwa, akceptowałyby podmioty niezależne. Warunki, o których mowa w ust. 1, dotyczą w szczególności proporcjonalnego do oczekiwanych korzyści obciążenia podmiotów tymi kosztami oraz, dodatkowo, proporcjonalnego do wysokości obciążeń podziału korzyści, które nie były oczekiwane (uwzględniane) przy określaniu tych warunków.

Z przepisów Rozporządzenia wynika zatem, że spółka partycypująca w kosztach prac ponoszonych na wytworzenie dóbr niematerialnych prowadzonych przez grupę powinna przede wszystkim przeanalizować, czy przyjęte w umowie zasady nie odbiegają od zasad rynkowych. Innymi słowy powinna odpowiedzieć na pytanie, czy podmioty od siebie niezależne zawarłyby transakcję na podobnych warunkach?

Spółki niezależne teoretycznie mogą zdecydować się wspólnie finansować różnego rodzaju prace badawczo-rozwojowe, jeśli zakładają one, że efekt prowadzonych badań zapewni im obopólne korzyści, czy też jeśli zawarcie umowy umożliwi im ograniczenie ryzyka (np. związanego z prowadzeniem badań z zakresu zaawansowanych technologii), pozwoli na zminimalizowanie potencjalnych strat będących wynikiem podejmowanych działań, itp⁴⁶⁴. Bez wątplenia jednak umowy o podziale kosztów dotyczących prac badawczo-rozwojowych są jednak domeną podmiotów powiązanych i przez podmioty niezależne zawierane są niezmiernie rzadko. W związku z tym, porównanie warunków ustalonych w zawartej umowie o podziale kosztów z warunkami „rynkowymi” stosowanymi przez podmioty niezależne nie jest łatwym zadaniem. Problem ten został dostrzeżony przez OECD. Dlatego też w wytycznych OECD dotyczących zasad ustalania cen w transakcjach z podmiotami powiązаныmi podkreślono, że przy ocenie sposobu podziału kosztów należy przede

⁴⁶⁴ Por. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, July 2010, pkt. 8.8 -8.9, s. 222.

wszystkim sprawdzić, czy celem zawartej umowy jest osiągnięcie przez daną spółkę korzyści. Zwraca się przy tym uwagę, że oszacowanie korzyści wynikających ze wspólnego prowadzenia prac badawczo-rozwojowych przez grupę może nie być łatwe. Efekt przeprowadzonych badań może się bowiem pojawić w bliższej lub dalszej przyszłości. Może się też okazać się, że w wyniku przeprowadzonych czynności grupie nie uda się osiągnąć założonego celu (np. opracować nowych rozwiązań technologicznych, receptur, wynalazków). Dlatego też – zdaniem OECD - należy oceniać przede wszystkim to, czy oczekiwania danej spółki były racjonalne w chwili zawierania danej umowy. Niewykazanie żadnych korzyści w wyniku przeprowadzonych prac badawczo-rozwojowych samo w sobie nie może być bowiem powodem kwestionowania sposobu podziału kosztów. Z wytycznych OECD wynika, że organy podatkowe mogą zacząć kwestionować zasadność ponoszenia wydatków na podstawie umowy o podziale kosztów dopiero w sytuacji, gdy spółki należące do grupy decydują się na kontynuowanie badań mimo negatywnych efektów i upływu okresu, w którym należałoby już oczekiwać powstania określonych korzyści⁴⁶⁵. Zwraca się też uwagę na to, że jeśli celem prowadzonych prac jest stworzenie nowego produktu korzyści uzyskiwane przez spółki zawierające umowę mogą być np. oceniane na podstawie prognoz dotyczących sprzedaży tego produktu, w wypadku opracowywania nowych procesów i technologii korzyści można oceniać uwzględniając prognozowane przychody z udzielania licencji. Wyraźnie zaznacza się przy tym, że tego rodzaju przykłady nie powinny być traktowane jako sugestie co do sposobu oceny korzyści na podstawie konkretnej umowy⁴⁶⁶.

O tym jak wiele kontrowersji może budzić prawidłowe ustalenie wysokości opłaty uiszczanej na podstawie umowy o podziale kosztów świadczyć mogą dwie głośne sprawy analizowane przez sądy amerykańskie - sprawa *Xilinx, Inc. v. Commissioner*⁴⁶⁷ oraz *Veritas Software Corp. v. Commissioner*⁴⁶⁸.

W pierwszym przypadku sąd stanął przed koniecznością odpowiedzi na pytanie, czy wszystkie wydatki dotyczące prac badawczo-rozwojowych powinny być dzielone między spółki należące do grupy. Sprawa dotyczyła spółki Xilinx Inc., która zajmowała się produkcją i sprzedażą oprogramowania komputerowego. Ponościła ona znaczne wydatki na badania i rozwój. Xilinx Inc. założyła spółkę zależną

⁴⁶⁵ Por. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, July 2010, pkt. 8.11, s.223

⁴⁶⁶ Por. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, July 2010, pkt. 8.21, s. 226.

⁴⁶⁷ O dużym zainteresowaniu sprawą Xilinx Inc. świadczyć może ilość artykułów jej poświęconych por. np. J.M. O'Brien, M. A.Oates, No Mas! : Why the IRS Needs to Give up the Stock Option Ghost, Tax Journal 7-8/2010, s. 5, P.D.Morrison, Xilinx Inc. – The Ninth Circuit Changes Its Mind, Tax Management International Journal Vol. 39, No 6/ 2011, s. 335., L.J.Greenwald, Xilinx: Time for a Tweak to Treas. Reg. Section 1.482-1(b)(1)?, Tax Notes International, Vol. 59, No 2, 2010, J.J.Tobin, B.M.Angus, D.J.Canale, Preserving and Protecting the Arm's-Length Standard, Tax Management Transfer Pricing, Vol. 19, No 6, 2010.

⁴⁶⁸ Por. np. J.Tobin, B.M.Angus, D.J.Canale, Preserving and Protecting the Arm's-Length Standard, Tax Management Transfer Pricing, Vol. 19, No 6, 2010.

w Irlandii, z którą zawarła umowę dotyczącą podziału kosztów prac badawczo-rozwojowych. Na mocy umowy spółka zależna miała zwracać Xilinx Inc. część kosztów bezpośrednich ponoszonych na badania i rozwój obejmujących koszty zatrudnienia pracowników działu R&D (wynagrodzenia, premie i inne koszty związane z zatrudnieniem), koszty pośrednie i koszty związane z zakupem praw własności intelektualnej. Wątpliwości pojawiły się wówczas gdy Xilinx Inc. wdrożyła program motywacyjny dla pracowników zatrudnionych w dziale R&D (oferowała pracownikom tego działu opcje na akcje). Koszty programu motywacyjnego nie były zaliczane do puli kosztów dzielonych w ramach umowy zawartej ze spółką irlandzką. Amerykańskie organy podatkowe, powołując się na przepisy prawa wewnętrznego, uznały, że spółka zależna powinna partycypować w kosztach związanych z programem opcji na akcje dla pracowników R&D. Zdaniem organów podatkowych niezaliczanie kosztów dotyczących programu opcyjnego w puli kosztów dzielonych między spółkami doprowadziło do zaniżenia przez Xilinx Inc. przychodów. Z przepisów podatkowych obowiązujących w Stanach Zjednoczonych wynikało bowiem, że spółki zawierające umowę o podziale kosztów powinny dzielić między siebie wszystkie koszty ponoszone celem wytworzenia wartości niematerialnej i prawnej. Xilinx Inc. nie zgodziła się ze stanowiskiem organów podnosząc, że podmioty od siebie niezależne nie uwzględniałyby w puli kosztów przeznaczonych do podziału wydatków dotyczących funkcjonowania programu opcji na akcje, a w konsekwencji, że zasadne jest wyłączenie tego rodzaju kosztów przy kalkulacji wynagrodzenia należnego na podstawie umowy⁴⁶⁹. Kwestią sporną było zatem to, czy spółki powiązane zawierające umowę o podziale kosztów przy ustalaniu zasad podziału kosztów powinny kierować się zasadą długości ramienia, czy też – zgodnie z przepisami prawa wewnętrznego - powinny dzielić się wszystkimi kosztami, nawet takimi, które nie byłyby dzielone między spółkami niepowiązanymi?

Początkowo sąd amerykański podzielił poglądy organów podatkowych i w wyroku z dnia 27 maja 2009r. orzekł, że z uwagi na przepisy prawa wewnętrznego koszty związane z programem opcji dla pracowników powinny być dzielone w ramach umowy o podziale kosztów, nawet jeśli nie byłyby ujmowane w puli kosztów dzielonych przez podmioty niezależne. Wyrok ten został jednak skrytykowany w piśmiennictwie podatkowym⁴⁷⁰. W dniu 22 marca 2010r. sąd zmienił stanowisko uznając, że zasady ustalania wynagrodzenia między podmiotami powiązanymi zawsze muszą uwzględniać zasadę długości ramienia. W związku z tym sąd orzekł, że skoro podmioty niezależne do kosztów alokowanych na poszczególne strony umowy nie zaliczałyby wydatków związanych z wdrożeniem systemu motywacyjnego dla pracowników, to również spółki powiązane, przy kalkulacji

⁴⁶⁹ Por. L. J. Greenwald, Xilinx: Time for a Tweak to Treas. Reg. Section 1.482-1(b)? Tax Notes International, Vol. 59, No 2, z dnia 12 lipca 2010, s. 117.

⁴⁷⁰ Por. P. D. Morrison, Xilinx Inc – The Ninth Circuit Changes Its Mind, Tax Management International Journal, Vol. 39, No. 6, z dnia 11 czerwca 2011r., s. 335.

wynagrodzenia płaconego na podstawie umów dotyczących podziału kosztów, nie muszą tego rodzaju wydatków uwzględniać.

Sądy amerykańskie musiały również rozstrzygnąć, jaka metoda kalkulacji wynagrodzenia powinna być uznana za prawidłową w wypadku zawierania umowy o podział kosztów związanych z prowadzeniem prac badawczo rozwojowych. Wątpliwości co do sposobu ustalenia wynagrodzenia płaconego na podstawie umowy o podziale kosztów pojawiły się w sprawie *Veritas Software Corp. v. Commissioner*. Spółka ta zajmowała się produkcją oprogramowania. W latach 90 tych spółka ta rozpoczęła ekspansję rynkową zakładając spółki zależne w Europie, krajach Bliskiego Wschodu i Afryki. Podjęto też decyzje o utworzeniu spółki zależnej w Irlandii (*Veritas Software International Ltd*). *Veritas Software Corporation* zawarła ze swoją irlandzką spółką córką umowę dotyczącą podziału kosztów ponoszonych na rozwój wartości niematerialnych. Nie była to jedyna umowa zawarta między spółkami. Doszło również do zawarcia umowy licencyjnej (na mocy której irlandzka spółka nabyła prawo do korzystania ze znaku towarowego *Veritas*, jak również prawo do posiadanych przez spółkę amerykańską wartości niematerialnych) oraz szeregu innych umów, dzięki którym spółka irlandzka mogła korzystać ze wsparcia pracowników działu R&D i marketingu spółki amerykańskiej, nabyła prawo do produkowania i sprzedaży istniejącego oprogramowania, mogła korzystać z kanałów dystrybucji spółki matki, itp. Organy podatkowe zakwestionowały sposób kalkulacji wynagrodzenia zastosowany w umowie o podziale kosztów prac badawczo-rozwojowych. Twierdziły, że z uwagi na całokształt okoliczności towarzyszących zawarciu umowy o podziale kosztów metodą właściwą do ustalenia zysków, jakie powinna wykazać *Veritas Software Corporation* w związku z zawarciem umowy o podziale kosztów powinna być np. metoda zdyskontowanych przepływów pieniężnych stosowana przy wycenie przedsiębiorstw⁴⁷¹. Sąd uznał jednak, że przy obliczaniu wynagrodzenia należnego od spółki irlandzkiej najlepszą metodą jest metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej. Innymi słowy – zdaniem sądu – w każdym przypadku warunki przyjęte w umowie o podziale kosztów powinny być analizowane pod kątem zasady długości ramienia. Spółki zawierające umowy o podziale kosztów powinny ocenić, czy przyjęte w niej zasady odpowiadają zasadom, które byłyby stosowane przez podmioty niezależne.

⁴⁷¹ Por. S.Blought, C.Cope, T.Zollo, *Veritas Vinci*, <http://us.kpmg.com/microsite/taxnewsflash/2010>, L. J. Greenwald, *Veritas v. Comr.: Ta Court Finds IRS's § 482 Allocations To Be "Arbitrary, Capricious and Unreasonable"*, *Tax Management International Journal*, Vol. 39, No. 5, z dnia 14 maja 2010 r., s. 256 i nast.

3. PODZIAŁ KOSZTÓW W WYPADKU USŁUG ZAPEWNIANYCH PRZEZ GRUPĘ KAPITAŁOWĄ

Przepisy Rozporządzenia tylko w ograniczonym stopniu mogą być przydatne przy ustalaniu zasad wynagrodzenia w umowach dotyczących podziału kosztów usług. Możliwość proporcjonalnego podziału kosztów przewidziana została wprost w odniesieniu do usług reklamowych. Zgodnie z § 20 Rozporządzenia koszty ponoszone przez podmioty powiązane na reklamę powinny być proporcjonalne do osiąganych przez te podmioty korzyści z reklamy. W szczególności, w celu określenia proporcjonalności ponoszonych wydatków na reklamę, której prowadzenie przynosi korzyści dwóm lub większej liczbie podmiotów powiązanych, uwzględnić należy, na jakich rynkach prowadzona jest reklama, oraz udział sprzedaży reklamowanych dóbr i usług poszczególnych podmiotów powiązanych na rynkach objętych reklamą. Jeżeli jeden podatnik ponosi koszty reklamy, z której korzyści osiąga również podmiot powiązany z tym podatnikiem, zgodnie z Rozporządzeniem, uznać należy, że ten pierwszy podmiot wykonuje usługi handlowe w granicach, w jakich odpowiadają one co do natury i zakresu usługom prowadzonym przez niezależne przedsiębiorstwo reklamowe.

Bez wątplenia proporcjonalny podział kosztów może być stosowany również w wypadku innego rodzaju usług niż usługi reklamowe. Jak zatem dzielić koszty usług nabywanych przez grupę dla wszystkich jej członków? Jaki klucz alokacji uznać za prawidłowy?

Zgodnie z wytycznymi OECD - analizując, czy zastosowany w umowie klucz podziału kosztów jest właściwy należy przede wszystkim odpowiedzieć na pytanie, czy spółka będąca stroną umowy może oczekiwać określonych korzyści w związku z jej zawarciem? Jeśli odpowiedź na to pytanie jest pozytywna należy zastanowić się, czy koszty związane z zawarciem umowy przez taką spółkę są – w porównaniu do zakładanych korzyści – adekwatne. W wytycznych OECD proponuje, aby na wstępie dokonać oceny spodziewanych korzyści, które mogą być uzyskane przez poszczególne spółki zawierające umowę. Innymi słowy należy zastanowić się, które spółki należące do grupy uzyskują największe korzyści z tytułu świadczonych usługi, a które najmniejsze. Ocena korzyści może być dokonana przy uwzględnieniu poziomu dochodów uzyskiwanych przez spółki, obrotu, ograniczenia kosztów, itp. Powinna być ona dostosowana do specyfiki konkretnej grupy kapitałowej i zakresu i rodzaju usług zapewnianych jej członkom na podstawie umowy o podziale kosztów. Ustalona proporcja dotycząca spodziewanych lub uzyskanych korzyści może być następnie stosowana jako klucz podziału poniesionych kosztów. Podkreśla się jednak, że o tym, czy dany klucz podziału jest właściwy decydować będzie zawsze natura danej transakcji. Zwraca się uwagę na to, że nie jest możliwe wskazanie jednego właściwego klucza podziału kosztów, który sprawdzałby się na gruncie każdej

zawartej umowy. Klucze alokacji mogą być różne w poszczególnych umowach, gdyż mogą one dotyczyć innego rodzaju i zakresu usług, różny może być też profil działalności prowadzony przez spółki zawierające umowę⁴⁷².

W praktyce najczęściej przy ustalaniu klucza alokacji kosztów uwzględnia się wysokość przychodów, czy obrotów osiąganych przez poszczególnych członków grupy. Klucz ten stosowany jest często w wypadku kosztów reklamowych, doradczych, zarządczych, zwłaszcza jeśli wszystkie spółki zawierające umowę zajmują się analogiczną działalnością np. sprzedażą towarów. W niektórych przypadkach przy ustalaniu klucza alokacji uwzględnia się ilość osób zatrudnionych w spółkach. Tego rodzaju klucz uznaje się za właściwy w sytuacji gdy wsparcie zapewniane przez grupę dotyczy doradztwa w sprawach kadrowych, informatycznych, itp.

4. PODSUMOWANIE

Udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy warunki przyjęte w umowie o podziale kosztów zawartej między podmiotami powiązаныmi mogą być uznane za warunki zgodne z zasadą długości ramienia, może okazać się niezwykle trudne. Typowe postępowanie stosowane w celu zbadania poprawności ustalenia ceny transferowej polegające na znalezieniu podobnej transakcji zawartej przez podmioty niezależne, a następnie porównaniu do stosowanych w niej warunków, może nie odnieść zakładanego rezultatu. Umowy w sprawie podziału kosztów są bowiem umowami zawieranyymi przede wszystkim przez podmioty powiązane. Można więc co najwyżej porównywać warunki przyjęte przez spółki należące do danej grupy kapitałowej z warunkami stosowanymi przy zawieraniu tego rodzaju umów przez członków innej grupy kapitałowej. Dokonanie porównania postanowień przyjętych w umowie o podziale kosztów zawartej przez spółki powiązane z warunkami stosowanymi przez podmioty niezależne może być w praktyce niewykonalne. Dlatego też w wypadku umów o podziale kosztów przede wszystkim należy sprawdzić, czy dany podmiot będący stroną umowy uzyskuje z tytułu zawarcia takiej umowy korzyści i czy są one adekwatne do ponoszonych przez niego wydatków.

⁴⁷² Por. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, July 2010, pkt. 8.19, s. 225.