

## Funkcje DEMPE w praktyce – nauka wyciągnięta z ostatnich lat oraz podejście międzynarodowe

Karol Dziwiński\*

Artykuł omawia stosowanie koncepcji DEMPE w praktyce od czasu jej oficjalnego wprowadzenia w ramach Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2017 r. Rozważania rozpoczynają się od uplasowania koncepcji w realiach cen transferowych, a następnie przechodzą do najczęstszych problemów napotykanym w praktyce jej stosowania, co obejmuje również analizę zastosowania DEMPE odnośnie do porozumień w sprawie podziału kosztów. Na koniec w artykule przedstawiono rzeczywiste przykłady zastosowania koncepcji DEMPE w krajach takich jak Austria, Belgia, Chiny, Niemcy i Indie.

**Słowa kluczowe:** DEMPE, wartości niematerialne i prawne, ceny transferowe, międzynarodowe prawo podatkowe, licencjonowanie, CCA, porozumienia w sprawie podziału kosztów

Kod klasyfikacji JEL: K34

\* Dr • Uniwersytet Ekonomiczny w Wiedniu (Wirtschaftsuniversität Wien) •  
✉ karol.adam.dziwinski@wu.ac.at • ORCID: 0000-0003-2911-8232

### Wprowadzenie

Koncepcja funkcji DEMPE (*development* – rozwój, *enhancement* – ulepszenie, *maintenance* – utrzymanie, *protection* – ochrona i *exploitation* – eksploatacja) w odniesieniu do wartości niematerialnych była bez wątpienia jedną z najczęściej omawianych zmian wprowadzonych przez wytyczne OECD w sprawie cen transferowych z 2017 r. Od tego czasu koncepcja utarowała sobie drogę do codziennej praktyki podatników i organów podatkowych, a niektóre kraje zdecydowały się wdrożyć ją bezpośrednio do swoich lokalnych wytycz-

nych, a nawet przepisów prawnych. Upłynięcie pierwszych pięciu lat oficjalnego obowiązywania tej koncepcji to dobra okazja, by przyrzeć się jej funkcjonowaniu oraz zastanowić, czy konkretne problemy sygnalizowane przez różne zainteresowane strony przy jej wprowadzeniu rzeczywiście się pojawiły.

W tym kontekście w niniejszym artykule omówiono pewne konkretne kwestie związane z praktycznym stosowaniem DEMPE, a następnie zaprezentowano, w jaki sposób ta koncepcja została wdrożona oraz jak jest wykorzystywana w różnych jurysdykcjach na całym świecie.

## Rzeczywiste uplasowanie koncepcji DEMPE w realiach cen transferowych

Podejście przedstawione w wytycznych OECD z 2017 r. w sprawie cen transferowych kierujące się w stronę zasady ceny rynkowej stanowiło dużą zmianę w stosunku do *status quo* akceptowanego do czasu rozpoczęcia projektu BEPS. OECD przyznało, że zasada ceny rynkowej przywiązuje zbyt dużą wagę do warunków umownych uzgodnionych przez podmioty powiązane, w szczególności w zakresie przydziału funkcji, aktywów i ryzyka. To z kolei mogło potencjalnie prowadzić do manipulacji oraz sytuacji, w których rzeczywiste postępowanie stron nie odzwierciedlałoby warunków umownych (OECD, 2015). W reakcji na te problemy OECD zdecydowała się przyjąć bardziej materialne podejście, które doprowadziło do wprowadzenia dość niejasnej koncepcji tworzenia wartości oraz zauważalnego odejścia od prawa własności na rzecz idei własności, którą najlepiej można by określić mianem „funkcjonalnej” (przy czym OECD unikała jednak nadawania jakiegokolwiek nazwy temu rodzajowi własności).

W powyższym kontekście koncepcja funkcji DEMPE zrodziła pytania dotyczące jej rzeczywistego charakteru oraz powiązań z zasadą ceny rynkowej. Niektórzy autorzy sugerowali, że może ona pośrednio wprowadzać formułę repartycji, a tym samym stanowić próbę zastąpienia zasady ceny rynkowej lub – biorąc pod uwagę fakt, że koncentruje się ona na analizie wkładu w wartość wartości niematerialnych – prowadzić do automatycznego stosowania metody podziału zysku (Wilkie, 2019; Screpante, 2019). Inny nurt krytyki nawiązywał do zgodności koncepcji z zasadą ceny rynkowej i koncentrował się głównie na często brakującej porównywalności transakcji zawieranych przez podmioty powiązane, a dotyczących wartości niematerialnych i prawnych, z transakcjami zawieranymi przez przedsiębiorstwa niepowiązane. Odnosi się to do podziału zysku między różnymi podmiotami (co zwykle nie ma miejsca w przypadku podmiotów niepowiązanych), często brakującego wyraźnego określenia przypisanych ról

(w tym kontroli nad ryzykiem i sprawowaniem funkcji) w umowach między podmiotami niepowiązаныmi, a także uprawnień wszystkich podmiotów sprawujących funkcje DEMPE do przypadkowych lub nieprzewidzianych zysków z wartości niematerialnych i prawnych (Schoueri, 2015).

Koncepcja DEMPE jako taka koncentruje się na charakterze transakcji obejmującej wartości niematerialne i prawne. Niemniej jednak jej wprowadzenie nie przyczyniło się do masowych restrukturyzacji przedsiębiorstw, mających na celu przeniesienie ważnych funkcji biznesowych, jak obawiali się niektórzy autorzy (Screpante, 2019). Dostosowywanie nowego modelu biznesowego do konkretnego wyniku analizy DEMPE mogłoby nie odpowiadać koncepcji racjonalności ekonomicznej promowanej przez OECD, co jest szczególnie ważne w świetle wytycznych OECD w tym zakresie<sup>1</sup>. Bez wątpienia praktyczna implementacja takiej struktury nie byłaby zgodna z zasadą ceny rynkowej, biorąc pod uwagę fakt, że podmioty niepowiązane nie tworzyłyby z pewnością struktur, które nie odpowiadałyby ich interesom ekonomicznym. W tym kontekście analiza DEMPE powinna raczej potwierdzać, że charakter transakcji dotyczącej wartości niematerialnych i prawnych jest tożsamy z tym, jaki miałyby również transakcje zawierane między podmiotami niepowiązаныmi. Tym samym należałoby stwierdzić, że omawiana koncepcja nie rywalizuje z zasadą ceny rynkowej, lecz ma raczej dostarczać dalszych dowodów na to, że dana transakcja między powiązаныmi stronami stosuje się do powszechnie znanej zasady. Do takich wniosków skłania także historyczna analiza rozwoju wytycznych OECD dotyczących cen transferowych (w tym odpowiednich nowelizacji BEPS) oraz ich powiązań z art. 9 Modelowej Konwencji OECD (Dziwiński, 2022).

Biorąc pod uwagę powyższe, w praktyce koncepcja DEMPE jest wykorzystywana głównie jako dodatek do analizy funkcjonalnej skoncentrowanej w szczególności na funkcjach, ryzyku i aktywach istotnych w transakcjach dotyczących warto-

<sup>1</sup> Paragraf 9.36 wytycznych OECD dotyczących cen transferowych z 2017 r.

ści niematerialnych i prawnych. W rzeczywistości gospodarczej analiza taka powinna potwierdzać, że podmioty należące do grupy i pełniące odpowiednie funkcje otrzymują odpowiednie wynagrodzenie, a jeśli nie – że należy wprowadzić pewne zmiany. Z praktycznego punktu widzenia przy wdrażaniu jakiegokolwiek nowej struktury powiązanej z wartościami niematerialnymi w ramach grupy międzynarodowej należałoby z wyprzedzeniem uwzględnić konsekwencje analizy DEMPE. Warto zauważyć, że organy podatkowe w niektórych krajach zaczęły już stosować analizę DEMPE (a nawet żądać jej przeprowadzenia), na przykład podczas kontroli podatkowych (Colling Russo, Karnath, 2019).

### **Częste problemy pojawiające się przy stosowaniu koncepcji DEMPE w praktyce**

Od momentu wprowadzenia DEMPE wszystkie strony zainteresowane tematyką cen transferowych szeroko omawiały tę koncepcję, również ze względu na brak wytycznych w zakresie wielu jej aspektów. OECD wprowadziła pozornie ważną, nową koncepcję, pomijając jednak jakiegokolwiek szczegółowe informacje dotyczące jej interpretacji i stosowania w praktyce. W związku z tym najczęstsze problemy pojawiające się przy przeprowadzaniu analizy DEMPE są następujące:

- definicja i określenie konkretnego znaczenia każdej z funkcji DEMPE,
- wybór odpowiedniego modelu zastosowania koncepcji,
- różne lokalne interpretacje koncepcji.<sup>2</sup>

W zakresie pierwszego punktu wyszczególnionego powyżej prawdopodobnie najważniejszym krokiem jest zrozumienie, jakie działania i okoliczności są w danym przypadku istotne dla pra-

<sup>2</sup> Więcej informacji na temat interpretacji i stosowania koncepcji DEMPE przez różne jurysdykcje można znaleźć w części pt. *Wdrożenie i stosowanie koncepcji DEMPE w różnych jurysdykcjach*.

widłowej analizy cen transferowych. Czynniki takie jak wielkość przedsiębiorstwa, rodzaj wartości niematerialnych i prawnych oraz analizowana działalność lub transakcja zazwyczaj wpływają na sposób interpretacji poszczególnych funkcji DEMPE, ale także na to, czy konkretne funkcje w ogóle pojawiają się w danym przypadku. Takie rozbieżności między różnymi wartościami niematerialnymi zostały dostrzeżone zarówno przez OECD<sup>3</sup>, jak i w literaturze (Subramanian, 2017). Jak wspomniano powyżej, zależnie od tego, jakie są fakty i okoliczności sprawy, możemy nawet nie mieć do czynienia ze wszystkimi funkcjami DEMPE – na przykład ze względu na to, że w wielu sytuacjach funkcje ulepszania i utrzymywania niewiele się od siebie różnią, a niektóre działania z trudem poddają się klasyfikacji lub pasują do wielu kategorii (Stocker, Schmid, 2018).

W powyższym kontekście należy również zauważyć, że ze względu na cechy poszczególnych funkcji DEMPE, różne są także problemy, które należy wziąć pod uwagę, co można podsumować w następujący sposób (Dziwiński, 2022):

- funkcję rozwojową można podzielić na tworzenie, nabywanie i licencjonowanie – zatem potencjalne kwestie podatkowe i cen transferowych będą zależne od formy rozwoju;
- ulepszenie może prowadzić do różnych rezultatów (nawet do powstania nowej wartości niematerialnej), dlatego konieczne jest odpowiednie rozpoznanie ról wszystkich podmiotów (np. podmiotów obciążonych niskim ryzykiem, a wnoszących znaczące wkłady);
- funkcja utrzymywania jest pod wieloma względami bardzo podobna do ulepszania, dlatego ważne jest prowadzenie ewidencji wykonywanych funkcji i wyraźny rozdział uwzględniający, dlaczego niektóre działania są uważane za utrzymywanie, a inne za ulepszenie; w przypadku obu tych funkcji ważne jest również rozpoznanie i odpowied-

<sup>3</sup> Paragraf 6.56 wytycznych OECD dotyczących cen transferowych z 2017 r.

nie wynagrodzenie sytuacji, w której prace nad ulepszeniem lub utrzymaniem podejmowane przez jeden podmiot przynoszą korzyści innym podmiotom powiązanym;

- ochrona wartości niematerialnych i prawnych może przybierać kilka różnych form (na przykład zastosowanie rozwiązań prawnych lub czysto wewnętrznych strategii ochrony) – a to należy odpowiednio odzwierciedlić w polityce podatkowej i transferowej danego przedsiębiorstwa międzynarodowego;
- z punktu widzenia podatków i cen transferowych eksploatacja jest prawdopodobnie najbardziej problematyczną funkcją, która budzi wiele obaw dotyczących takich kwestii jak wewnętrzne wykorzystywanie wartości niematerialnych i prawnych przez przedsiębiorstwa międzynarodowe, przepisy dotyczące zagranicznych spółek kontrolowanych i potencjalne nadużycia (fikcyjny obrót środków typu *round-tripping*).

W zakresie stosowania koncepcji DEMPE w praktyce wśród podatników wyraźnie upowszechniła się tendencja do korzystania z jednego z dwóch modeli opartych na podejściu jakościowym lub ilościowym (Dziwiński, 2022). Pierwszy można uznać za bardzo szczegółową analizę funkcjonalną przeprowadzaną specjalnie dla celów analizowanej transakcji dotyczącej wartości niematerialnych. Model ten powinien w zasadzie opisywać po prostu powiązania – obejmujące odpowiednie funkcje, aktywa i ryzyko – podmiotów należących do grupy z tą konkretną wartością niematerialną. Na tej podstawie powinno być możliwe wyciągnięcie wniosków w zakresie tego, którym z tych podmiotów należy się uczestnictwo w zyskach z tytułu wartości niematerialnej. Drugi model opiera się na ilościowym ujęciu wkładu w wartość przypisaną składnikowi wartości niematerialnych. W związku z tym zwykle opiera się na analizie czynników wpływających na wartość oraz procesów związanych ze składnikiem wartości niematerialnych, którym następnie przypisuje się określone wagi. Efektem są kalkulacja i konkretny wynik, które – w przypadku

zastosowania metody podziału zysku jako najodpowiedniejszej dla analizowanej transakcji – mogą posłużyć za podstawę do rzeczywistego podziału zysków.

W kontekście powyższych rozważań należy również zauważyć, że koncepcja DEMPE pozwoli uzyskać tak wiarygodne i obiektywne wyniki, jak obiektywne będą podmioty odpowiedzialne za przeprowadzenie tej analizy. Należy przez to rozumieć, że koncepcja DEMPE jako taka jest z natury wadliwa, ponieważ w praktyce niemożliwe jest uzyskanie obiektywnego wyniku analizy, jeśli w znacznej części zależy on od zawłości stosunków wewnątrz grupy powiązanych stron. Dlatego również zaawansowane kalkulacje ilościowe dotyczące funkcji DEMPE, które przedstawiają odpowiednie wkłady poszczególnych podmiotów do wartości dobra niematerialnego, mogą zostać podważone przez organy podatkowe w przypadku potencjalnej kontroli podatkowej. Wydaje się jednak, że przy wsparciu innych narzędzi (np. analizy RACI – Lagarden, Peng, 2019 – lub modelu Stage-Gate – Kost, Weidlich, 2020) analiza ilościowa może zaoferować bardziej szczegółowe i jednoznaczne wyniki niż zwykła analiza jakościowa.

### Zastosowanie koncepcji DEMPE w porozumieniach w sprawie podziału kosztów

Porozumienia w sprawie podziału kosztów, nazywane również porozumieniami CCA, są umowami zawieranymi między podmiotami gospodarczymi w celu podziału określonych wkładów ponoszonych na rozwój niektórych aktywów lub świadczenie określonych usług, a także związanego z tym ryzyka. Zyskały one dużą popularność wśród grup międzynarodowych, również w przypadku wspólnego rozwijania wartości niematerialnych i prawnych, na przykład marek. Biorąc pod uwagę, że często taki rozwój wymaga wielostronnej współpracy podmiotów z różnych państw (na przykład w celu oceny odbioru konkretnych marek czy kampanii marketingowych na różnych rynkach), porozumienia CCA stanowią skuteczne narzędzie

w przypadku, gdy wartość niematerialna ma być wykorzystywana przez różne podmioty.

W powyższym kontekście w praktyce może pojawić się pytanie dotyczące zastosowania analizy DEMPE w odniesieniu do wartości niematerialnych tworzonych w ramach porozumienia CCA oraz funkcji, jakie strony porozumienia CCA wypełniają. Istotne mogą być następujące pytania:

- Jakie działania objęte porozumieniem CCA można bezpośrednio zaklasyfikować jako funkcje DEMPE związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi?
- Które strony porozumienia pełnią funkcje DEMPE w zakresie wartości niematerialnych?
- Czy strony CCA są odpowiednio wynagradzane za pełnienie tych funkcji?

Niemniej kwestie te są rozpatrywane przy uzgadnianiu warunków CCA, w ramach których decyzje o odpowiednim podziale funkcji, kosztów i ryzyka są podejmowane z wyprzedzeniem. Analizę DEMPE jako taką można traktować jak dodatkowe potwierdzenie, że warunki CCA pozostają w zgodzie z zasadą ceny rynkowej. Gdyby okazało się, że w przypadku analizowanego porozumienia CCA jest przeciwnie, analiza DEMPE niewątpliwie mogłaby mieć wpływ na wynagrodzenie w ramach porozumienia CCA, a także w skrajniejszych przypadkach spowodować konieczność dokonania ponownego przydziału praw do wyników prac objętych porozumieniem CCA.

Poniższy przykład przedstawia potencjalne zastosowanie analizy DEMPE w przypadku porozumienia CCA w sprawie marki w grupie międzynarodowej:

Polska jednostka dominująca PL zawiera porozumienie CCA ze swoimi podmiotami zależnymi zlokalizowanymi w różnych krajach Europy. Głównym celem tego porozumienia jest stworzenie marki i świadczenie powiązanych działań marketingowych. PL podejmuje strategiczne decyzje dotyczące marki i strategii marketingowych oraz koordynuje związane z nimi funkcje. Rola pozostałych stron poro-

zumienia CCA jest raczej nieznaczna i ogranicza się głównie do przekazywania informacji zwrotnych na temat zaplanowanych działań marketingowych z ich lokalnej perspektywy. W ramach porozumienia CCA powstała marka, a wszystkie istotne funkcje są wykonywane w celu utrzymania wysokiego poziomu rozpoznawalności firmy w całej Europie. Funkcje te PL zazwyczaj zleca zewnętrznym agencjom marketingowym, a niektóre realizuje samodzielnie. Koszty wykonywania funkcji są dzielone przy użyciu klucza alokacji opartego na obrotach z 10% narzutem doliczanym przez PL do kosztów wewnętrznych (np. wynagrodzenia pracowników), natomiast pozostałe koszty (np. wynagrodzenia zewnętrznych agencji marketingowych) są refakturowane bez narzutu. Obejmuje to również odpowiednie koszty rejestracji, choć PL jest prawnym właścicielem marki we wszystkich krajach. Specjalnie dostosowane lokalne działania marketingowe nie są objęte porozumieniem CCA, jednak koszty poniesione i funkcje wykonywane przez podmioty lokalne są nieznaczające, a większość działań marketingowych opiera się i tak na wynikach działań podejmowanych w ramach porozumienia CCA.

W powyższym scenariuszu wyraźnie widać, że PL wykonuje wszystkie ważne funkcje powiązane z marką będącą przedmiotem omawianego porozumienia CCA. Mimo że niektóre funkcje są zlecane zewnętrznym agencjom marketingowym, PL sprawuje kontrolę nad działaniami tych agencji i ponosi wszelkiego rodzaju istotne ryzyko, a także posiada wystarczające do tego środki finansowe. Należałoby zadać pytanie, które funkcje DEMPE są realizowane w ramach tego porozumienia CCA i czy można uznać, że lokalne podmioty zależne pełnią którekolwiek z nich. Zważywszy na fakt, że porozumienie CCA zapewnia stałe wsparcie w zakresie wykorzystania marki i zostało zawarte w celu jej budowania, można śmiało stwierdzić, że najprawdopodobniej będzie można zidentyfikować wszystkie funkcje DEMPE. W tym kontekście rola podmiotów lokalnych wydaje się ograniczo-



na, ponieważ pełnią one obarczone umiarkowanym ryzykiem funkcje, które nie przydają marce znaczącej wartości (np. występują one w charakterze pełnomocników przy lokalnej rejestracji prawnej marki należącej do PL). Niemniej jednak należy monitorować rolę podmiotów zależnych. Zachodzi możliwość, że wykorzystanie przez te podmioty wartości niematerialnych w lokalnych strategiach marketingowych może przyczynić się do zwiększenia ich wartości. Należy również przeanalizować, czy dzięki tym działaniom omawiana marka nie jest w jakiś sposób ulepszana. Jeżeli analiza DEMPE wykazałaby bardziej znaczącą rolę lokalnych podmiotów zależnych, stosowne byłoby również rozważenie, w jaki sposób należy wyznaczać ich działania. Jedną z możliwości mogłoby być obniżenie narzutu naliczanego przez PL. To z kolei należałoby zrobić proporcjonalnie do wzrostu wartości analizowanej marki, co najprawdopodobniej wymagałoby odpowiedniej analizy porównawczej.

## **Wdrożenie i stosowanie koncepcji DEMPE w różnych jurysdykcjach**

Od momentu, kiedy OECD po raz pierwszy przedstawiło koncept analizy DEMPE, analiza ta trafiła do ustawodawstw różnych krajów lub była stosowana w praktyce przez organy podatkowe i sądy. W tej części artykułu zostaną omówione lokalne wersje koncepcji DEMPE, obecne w krajach takich jak Austria, Belgia, Chiny, Niemcy i Indie.

### **Austria**

W 2021 r. Austria znowelizowała swoje krajowe wytyczne w sprawie cen transferowych i podjęła decyzję o bezpośrednim wprowadzeniu przepisów dotyczących koncepcji DEMPE do tych lokalnych wytycznych. Co ciekawe, oznaki rzeczywistego stosowania koncepcji DEMPE widać było już pod koniec 2020 r. przy okazji sprawy sądowej dotyczącej stosowania struktury licencjonowania oraz możliwości odliczania transgranicznych we-

wnątrgrupowych płatności licencyjnych przez austriacką firmę meblową działającą na rynku detalicznym (Ra 2019/15/0162).

Analiza przeprowadzona przez austriacki Naczelny Sąd Administracyjny w tej sprawie dokładnie odzwierciedlała odpowiednią analizę, jaka została sporządzona dla celów koncepcji DEMPE. Niemniej o koncepcji jako takiej nie wspomniano (ponieważ stanowiłoby to zastosowanie jej z mocą wsteczną w tej konkretnej sprawie), a Sąd oparł się na dobrze znanych pojęciach własności prawnej i ekonomicznej, które były stosowane w austriackiej praktyce od bardzo dawna. Zasadniczo za właściciela składnika wartości niematerialnych uważa się właściciela prawnego tego składnika wartości niematerialnych. Jeśli rzeczywiste działania odbiegają od ustaleń umownych lub jeśli nie ma umów pisemnych zawartych pomiędzy stronami w analizowanej sytuacji, decydujące znaczenie ma własność ekonomiczna. Właściciel ekonomiczny składnika wartości niematerialnych, jak również wszystkie inne spółki grupy zaangażowane w tworzenie wartości (zgodnie z koncepcją DEMPE), jest uprawniony do udziału w zyskach uzyskanych z tytułu tego składnika wartości niematerialnych na warunkach rynkowych. Gdyby przypadek przeanalizowano w świetle zasad koncepcji DEMPE, wniosek w sprawie byłby podobny do tego, jaki wyciągnięto w wyniku zastosowania pojęcia własności ekonomicznej, nawet pomimo niewielkich różnic między obiema koncepcjami.

Powyższe wyjaśnia również, dlaczego pojęcie to zostało wyraźnie opisane w austriackich wytycznych w sprawie cen transferowych z 2021 r. wydanych w dniu 7 października 2021 roku (Bundesministerium Finanzen, 2021) Zgodnie z tymi lokalnymi wytycznymi koncepcja ta ma decydujące znaczenie przy określaniu, które spółki należące do grupy mają prawo do wynagrodzenia z tytułu eksploatacji składnika wartości niematerialnych. I tu również podkreślono fakt, że bycie wyłącznie prawnym właścicielem nie jest wystarczającym wyznacznikiem przy alokacji dochodu z tytułu aktywów niematerialnych.

Pod wieloma względami wytyczne austriackie odzwierciedlają po prostu podejście OECD.

A zatem właściciel składnika wartości niematerialnych może, na przykład, zlecić poszczególne funkcje DEMPE innym spółkom grupy, ponieważ tego typu *outsourcing* ma miejsce również między niepowiązanymi stronami trzecimi – jednak sprawowanie kontroli nad *outsourcingiem* ma kluczowe znaczenie dla zabezpieczenia praw do czerpania zysków z eksploatacji składnika wartości niematerialnych i może mieć decydujące znaczenie przy ustalaniu jego właściciela ekonomicznego. W tym kontekście należy podkreślić, że podejście austriackie w dużym stopniu opiera się na koncepcji własności ekonomicznej (szeroko omawianej w wyżej wspomnianej sprawie sądowej), natomiast OECD właściwie nie wspomina o niej w swoich wytycznych. Wynagrodzenie rynkowe za funkcje DEMPE sprawowane lub kontrolowane przez spółki należące do grupy będzie zależało od wysokości faktycznych wkładów wniesionych przez te podmioty. Wreszcie, zgodnie z podejściem OECD, samo finansowanie rozwoju wartości niematerialnych będzie uprawniało jedynie do wynagrodzenia dostosowanego do ryzyka.

## Belgia

Podobnie jak Austria Belgia również wdrożyła koncepcję DEMPE do lokalnych wytycznych, które zostały opublikowane już na początku 2020 r. (SPS Finances, 2020). W belgijskich wytycznych przyjęto zasady przewidziane w wytycznych OECD dotyczących cen transferowych bez znaczących zmian. W rezultacie tutaj również przyjęto sześciostopniową analizę transakcji dotyczących wartości niematerialnych i prawnych, gdzie punktem wyjścia w każdej analizie takich transakcji jest fakt prawnej własności tych wartości, a kolejnym krokiem jest analiza funkcji, ryzyka i aktywów związanych z DEMPE dotyczących wartości niematerialnych i prawnych. Wytyczne belgijskie, podobnie jak te wydane przez OECD, podkreślają rolę funkcji, ryzyka i aktywów związanych z DEMPE dotyczących wartości niematerialnych i prawnych, przy czym ryzyko uznaje się za kluczowe dla przypisania zysków z tytułu wartości niematerialnych.

Co ciekawe, zastosowanie koncepcji DEMPE w praktyce było już omawiane w orzecznictwie belgijskim w decyzji wydanej przez Sąd Apelacyjny w Gandawie w czerwcu 2021 r. (Markley, Devroye, 2021). Głównym problemem związanym ze stosowaniem koncepcji DEMPE było jej potencjalne zastosowanie z mocą wsteczną. Przed podjęciem decyzji przez Sąd w przedmiotowej sprawie, najpierw ocenił ją lokalny organ podatkowy, który zastosował zasady koncepcji DEMPE do wszystkich ocenianych lat – również do tych sprzed 2017 r., czyli momentu oficjalnej publikacji zaktualizowanych wytycznych OECD w sprawie cen transferowych, które oficjalnie wprowadziły koncepcję po raz pierwszy. W odpowiedzi na to Sąd wskazał, że w Belgii zwyczajowo opiera się interpretacje w sprawach dotyczących cen transferowych na wytycznych OECD dotyczących cen transferowych, nawet jeśli wytyczne te nie mają żadnej mocy wiążącej w tym kraju. W tym kontekście, bazując na zasadzie pewności prawa, Sąd wskazał, że ze względu na to, iż jest to koncepcja nowa, nie może zostać zastosowana do spraw, które miały miejsce przed oficjalną publikacją wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2017 r. Ponadto odniesiono się do wyżej opisanych belgijskich wytycznych i wyraźnego wskazania w nich, że koncepcję można stosować wyłącznie do transakcji zawartych w dniu 1 stycznia 2018 r. lub po tej dacie.

## Chiny

Chiny zasługują być może na największej uwadze, jeśli chodzi o przyjęcie koncepcji DEMPE, ponieważ zdecydowały się nie tylko bezpośrednio wdrożyć ją do lokalnych przepisów, ale także zmodyfikować, by lepiej odzwierciedlała specyfikę lokalnego rynku. Ponadto Chiny działały dość szybko, jako że ten ważny krok był częścią gruntownej rewizji krajowych przepisów w zakresie cen transferowych w latach 2015–2017. Ogłoszenie publiczne nr 6 zostało opublikowane w listopadzie 2017 r. i – obok uwzględnienia innych zagadnień dotyczących postępowania podatkowego oraz procedury wzajemnego porozumiewania – oparło analizę

wkładów przedsiębiorstwa i powiązanych z nim stron w wartość składników wartości niematerialnych i prawnych oraz związany z tym podział zysków na koncepcji DEMPE (PAP, 2017). Chińska administracja podatkowa zmodyfikowała koncepcję DEMPE, dodając kolejną funkcję, tj. promocję, która odzwierciedla specyfikę chińskiego rynku<sup>4</sup>. Poza socjologicznymi aspektami tego, dlaczego funkcja promocji jest tak ważna w Chinach, chińskie organy podatkowe od wielu lat podkreślały, że powiązane przedsiębiorstwa zlokalizowane w Chinach również przyczyniają się do tworzenia wartości marketingowych składników wartości niematerialnych i prawnych, a zatem należy przypisać im część zysków z tytułu wartości niematerialnych (Yuan, Zhao, 2017).

Odpowiednie przepisy prawa chińskiego odnoszą się wyraźnie do pojęcia własności prawnej, wskazując, że prawnemu właścicielowi wartości niematerialnych nie należy przypisywać dochodu uzyskiwanego z tytułu składników wartości niematerialnych, jeżeli nie wnosi on żadnego wkładu w ich wartość. Przedsiębiorstwa, które zapewniają finansowanie jedynie w trakcie opracowywania i eksploatacji wartości niematerialnych i prawnych, ale nie pełnią odpowiednich funkcji ani nie podejmują odpowiedniego ryzyka, powinny być uprawnione jedynie do rozsądnego zwrotu z kosztów finansowania. Można zatem stwierdzić, że chińskie przepisy odzwierciedlają podejście prezentowane w ostatnich latach przez OECD. Jest to również zrozumiałe, biorąc pod uwagę fakt, że Chiny często borykają się z wizerunkiem kraju rozwijającego się, będącego źródłem taniej siły roboczej, co nieraz powodowało, że chińskie podmioty wykonywały większość ważnych funkcji przyczyniających się do tworzenia wartości, podczas gdy prawny właściciel wartości niematerialnych i prawnych był zlokalizowany za granicą. W efekcie chińskie podmioty wynagradzane były wyłącznie za faktycznie wykonaną pracę, a całe zy-

<sup>4</sup> Klienci w Chinach wykazują specyficzne gusta i preferują znane oraz cenione marki zagraniczne. Zatem promocja wykorzystywana jest jako narzędzie do pozycjonowania produktów i sprzedawania ich po potencjalnie wyższej cenie niż ich chińskie odpowiedniki.

ski z tytułu wzrostu wartości składników wartości niematerialnych i prawnych trafiały do prawnego właściciela znajdującego się w innej jurysdykcji. Poza wsparciem, w powyższym scenariuszu koncepcja DEMPE zapewnia chińskim organom podatkowym także pomoc w identyfikowaniu sytuacji, w których licencjobiorcy określonych składników wartości niematerialnych pełnią ważne funkcje, ale nie są za to odpowiednio wynagradzani, a ponadto są zobowiązani do uiszczania opłaty licencyjnej za korzystanie z tych składników wartości niematerialnych (Dziwiński, 2022).

Omawiane zmiany w prawie lokalnym dały chińskim organom podatkowym konkretne narzędzia do przypisywania części zysków z wartości niematerialnych podmiotom zlokalizowanym w Chinach lub kwestionowania pełnego odliczenia stawki licencyjnej płaconej przez chiński podmiot prawnemu właścicielowi wartości niematerialnych, który przebywa za granicą. W związku z wcześniejszymi uwagami poczynionymi w tym artykule na temat wzajemnego oddziaływania koncepcji DEMPE i zasady ceny rynkowej, należy zauważyć, że chińskie organy podatkowe nie wycofały się ze stosowania tej ostatniej<sup>5</sup>, a koncepcja DEMPE dodała jedynie kolejną warstwę do analizy wewnątrzgrupowych zależności w kontekście wykorzystywania wartości niematerialnych i prawnych przez przedsiębiorstwa.

## Niemcy

Niemcy są jednym z nielicznych krajów europejskich, które wprowadziły koncepcję DEMPE do swojego systemu prawnego, uchwalając w 2021 r. ustawę podatkową dotyczącą wybranych zagadnień z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego (Bundesministerium der Finanzen, 2021a), do której również w 2021 r. dołączono dalsze wytyczne (Bundesministerium der Finanzen, 2021b).

Zgodnie z odpowiednimi przepisami międzynarodowej ustawy podatkowej przeniesienie lub

<sup>5</sup> Zobacz przykłady zastosowania zasady ceny rynkowej w art. 18, 19, 25, 27 lub 33 Ogłoszenia publicznego Państwowej Administracji Podatkowej (2017).



cesja w celu użytkowania składnika wartości niematerialnych podlega wynagrodzeniu w przypadku transakcji handlowych między przedsiębiorstwami powiązаныmi. Identyfikacja właściciela lub posiadacza składnika wartości niematerialnych, w tym praw przysługujących z tego tytułu, jest punktem wyjścia do ustalenia, który podmiot uczestniczący w transakcji jest uprawniony do dochodu w związku z wszelkiego rodzaju eksploatacją takiego składnika wartości niematerialnych. W zakresie, w jakim podmiot powiązany z właścicielem lub posiadaczem składnika wartości niematerialnych pełni funkcje związane z rozwojem, tworzeniem, ulepszaniem, utrzymywaniem, ochroną lub jakąkolwiek formą eksploatacji tego składnika i wykorzystuje w tym celu aktywa oraz podejmuje ryzyko, funkcje te podlegają odpowiedniemu wynagradzaniu przez właściciela lub posiadacza podmiotu powiązanego. Finansowanie rozwoju, tworzenia, utrzymywania lub ochrony składnika wartości niematerialnych podlega odpowiedniemu wynagradzaniu i nie daje prawa do zysków związanych z finansowanym składnikiem wartości niematerialnych.

Niemieckie podejście do stosowania koncepcji DEMPE wydaje się bardzo zbliżone do propozycji OECD w tym zakresie. Analiza brzmienia odpowiednich przepisów niemieckich każe jednak zwrócić uwagę na wyróżniające się rozróżnienie między rozwojem a tworzeniem wartości niematerialnych. Powinno to gwarantować, że wszelkie procesy, które prowadzą do powstania nowego składnika wartości niematerialnych i prawnych, będą objęte zakresem omawianych przepisów – czy to prace badawczo-rozwojowe, czy intensywne działania marketingowe. Jednakże w ujęciu ogólnym Niemcy nie przypisują koncepcji DEMPE żadnej znaczącej roli wykraczającej poza fakt, że stanowi ona dodatkowy rodzaj analizy mający zastosowanie w szczególności do wartości niematerialnych i prawnych. Co istotne, analiza DEMPE w żaden sposób nie unieważnia zasady ceny rynkowej, a przepisy niemieckie podkreślają, że w tym kontekście nie ma zastosowania żadna szczególna metoda z zakresu cen transferowych. Tym samym niemieckie podejście potwierdza, że

wprowadzenie omawianej koncepcji nie stanowi rewolucyjnej zmiany, lecz dodaje dodatkową warstwę do analizy transakcji dotyczących wartości niematerialnych i prawnych.

## Indie

Indie są przykładem jurysdykcji, która nie wdrożyła koncepcji DEMPE bezpośrednio do swojego systemu prawnego, ale w której pojęcie to zostało wykorzystane przez sąd w sprawie dotyczącej cen transferowych. Warto jednak zauważyć, że orzecznictwo w Indiach może odgrywać ważną rolę wtórnego źródła prawa i wprowadzać precedens. Decyzja wydana przez Sąd Apelacyjny ds. podatku dochodowego („Sąd”) w sprawie L’Oréal India Pvt. Ltd. oferuje ciekawe spojrzenie na możliwe lokalne podejście do stosowania koncepcji DEMPE (Sąd Apelacyjny, 2019).

Sprawa opierała się głównie na założeniu indyjskich organów podatkowych, że lokalny podmiot przedsiębiorstwa L’Oréal pełnił istotne funkcje, dzięki którym tworzył ważne marketingowe wartości niematerialne i prawne. Firma ponosiła również znaczne wydatki przyczyniające się do zwiększania wartości marki, która jest prawną własnością spółki macierzystej L’Oréal France. Ponadto indyjski podmiot nie otrzymywał odpowiedniego wynagrodzenia za sprawowanie wyżej wymienionych funkcji, lecz musiał uiszczać uzgodnioną opłatę licencyjną (Dhadphale, 2019). W tym kontekście indyjskie organy podatkowe twierdziły przede wszystkim, że działalność w Indiach stworzyła odrębną wartość niematerialną specyficzną dla rynku i powinna zostać odpowiednio wynagrodzona, co nie miało miejsca w omawianym przypadku.

Sąd przeprowadził własną analizę sprawy i orzekł na korzyść L’Oréal. Co ciekawe, jednym z głównych wyników analizy było stwierdzenie, że między L’Oréal France a L’Oréal India nie istniała żadna umowa na prowadzenie przez ten ostatni podmiot działań marketingowych – ani pisemna, ani w dorozumianej formie wynikającej z działań podejmowanych przez oba przedsiębiorstwa. To z kolei oznaczało, że firma L’Oréal India wyko-

nywała te funkcje autonomicznie bez wyraźnego polecenia ze strony L'Oréal France. Sąd uznał zatem, że wydatki poniesione przez L'Oréal India nie mogą być przypisane do wykonywania jakichkolwiek funkcji związanych z DEMPE. W tym kontekście należy podkreślić, że Sąd w swoim rozumowaniu skupił się na analizie istniejącego kontraktu i porównaniu jego zakresu z krajowymi przepisami prawnymi w świetle koncepcji DEMPE. Nie posunął się jednak aż do faktycznego zdefiniowania, co konkretnie oznaczają funkcje DEMPE<sup>6</sup> ani jak określić, czy pełnienie niektórych funkcji uprawnia do udziału w zyskach z wartości niematerialnych.

Indyjski przykład zastosowania koncepcji DEMPE jest źródłem kilku cennych lekcji zarówno dla podmiotów prowadzących działalność biznesową w Indiach, jak i ogólnie dla wszystkich. Po pierwsze, jak już wspomniano, koncepcja ta została zastosowana, choć nie wprowadzono jej bezpośrednio do lokalnego systemu prawnego. Bez wątpienia wynika to z charakteru indyjskich orzeczeń sądowych, jednak nie powinno zaskakiwać również w jurysdykcjach, którym wytyczne OECD służą za źródło interpretacyjne w kwestiach związanych z cenami transferowymi. Po drugie, kluczowe znaczenie ma tu wpływ lokalnej interpretacji koncepcji. W tym kontekście warto przywołać ponownie podejście Chin, które rozszerzyły koncepcję DEMPE o dodatkową funkcję promocji. Można by dowodzić, że gdyby omawiana sprawa rozpatrywana była w Chinach, mogłaby zapaść inna decyzja z korzyścią dla lokalnej spółki zależnej. Wreszcie istotne znaczenie ma tu powtarzający się problem stosowania nowych koncepcji wpro-

<sup>6</sup> Jednakże w treści decyzji zawarto przykłady działań, które można uznać za wchodzące w zakres funkcji DEMPE, np. rozwój rynku, dodanie wartości, tworzenie marketingowych wartości niematerialnych i prawnych.

## Bibliografia

Colling Russo, C., Karnath, S. (2019). *Intercompany Licensing of Intangibles – A Comparative Global Outlook* [Wewnątrzgrupowe licencjonowanie wartości niematerialnych i prawnych – globalny przegląd porównawczy], *International Transfer Pricing Journal*, s. 384.

wadzanych przez wytyczne w sprawie cen transferowych z mocą wsteczną. Sprawa L'Oréal dotyczyła lat 2013–2014, a więc oceniane zdarzenia miały miejsce na długo przed tym, jak koncepcja DEMPE ujrzała światło dzienne. Wydaje się zatem, że indyjskie sądownictwo i organy podatkowe traktują tę koncepcję jako zwykłe doprecyzowanie zasad, które istniały w wytycznych OECD w zakresie cen transferowych jeszcze przed publikacją wydania z 2017 r., i stosują ją również w sprawach dotyczących wcześniejszych okresów.

## Wnioski

Koncepcja DEMPE pozostaje istotnym elementem analizy cen transferowych w transakcjach dotyczących wartości niematerialnych i prawnych. Po latach od jej wprowadzenia, kiedy poznaliśmy ją już lepiej, okazała się mniej ważna, niż wielu początkowo zakładało. Mimo to coraz więcej jurysdykcji oficjalnie wdraża tę koncepcję albo w ramach lokalnych przepisów, albo wytycznych, czyniąc z niej użyteczne narzędzie w rękach podatników, ale przede wszystkim organów podatkowych, które mogą oficjalnie żądać od podatników odpowiedniej analizy DEMPE.

Co ważne, najnowsze wydanie wytycznych OECD dotyczących cen transferowych z 2022 r. nie wprowadziło zmian w zakresie koncepcji DEMPE. Oznacza to, że na chwilę obecną OECD obstaje przy stosowaniu jej jako narzędzia analizy transakcji wewnątrzgrupowych dotyczących wartości niematerialnych i prawnych. Jednakże w obecnej formie może być ona jedynie traktowana jako dodatek do już istniejącej analizy funkcjonalnej, skupiający się wyłącznie na wartościach niematerialnych i prawnych.

Dhadphale, A. (2019). *Concept of DEMPE and its Debut in Indian TP Litigation* [Koncepcja DEMPE i jej debiut w indyjskim postępowaniu sądowym w zakresie cen transferowych], *Taxsutra*.

Dziwiński, K. (2022). *The DEMPE Concept and Intangibles. Definition, Practical Approach and Analysis in the Context of Licence Model* [Koncepcja DEMPE i wartości niematerialne. Definicja, podejście praktyczne

- i analiza w kontekście modelu licencji], Wien: Kluwer Law International, rozdział 3, s. 82–85, 161–165, 181–191.
- Kost, O., Weidlich, F. (2020). *Möglichkeiten zur Operationalisierung einer DEMPE-Analyse* [Możliwości skonkretyzowania analizy DEMPE w praktyce], *TPI Transfer Pricing International*, s. 235–338.
- Lagarden, M., Peng, C.(X.). (2019). *DEMPE Functions and the RACI Concept – More Clarity or Confusion Ahead?* [Funkcje DEMPE i koncepcja RACI – będzie więcej ładu czy zamętu?], *International Transfer Pricing Journal*, 26(1).
- Markley, B., Devroye, R. (2021). “Back to the future?” – *Belgian Court rules that DEMPE concept cannot be applied retroactively* [„Powrót do przyszłości?” – Sąd belgijski orzeka, że koncepcja DEMPE nie może być stosowana z mocą wsteczną], *Wolter Kluwer International Tax Blog*.
- Schoueri, L.E. (2015). *Arm’s Length: Beyond the Guidelines of the OECD* [Zasada ceny rynkowej: wykraczając poza wytyczne OECD], *Bulletin for International Taxation*, s. 714–716.
- Screpante, M.S. (2019). *Formulaic (or Formulary?!) Apportionment Wearing Value Creation Clothes: Is the Wolf Dressed in Sheep’s Clothing?* [Formuła repartycji przebrana w tworzenie wartości: czy wilk przywdział owczą skórę?], *Kluwer International Tax Blog*.
- Screpante, M.S. (2019). *Rethinking the Arm’s Length Principle and Its Impact on the IP Licence Model after OECD/G20 BEPS Actions 8-10: Nothing Changed but the Change?* [Powtórna analiza zasady ceny rynkowej i jej wpływu na model licencjonowania własności intelektualnej po działaniach 8–10 OECD/G20 BEPS: nic się zmieniło prócz zmiany?], *World Tax Journal*, 11(3).
- Stocker, R., Schmid, P. (2018). *Markenrechte: Entschädigung des rechtlichen Eigentümers vs Ausübung von DEMPE-Funktionen* [Prawa do znaku towarowego: wynagrodzenie dla właściciela prawnego a wykonywanie funkcji DEMPE], *Transfer Pricing International*, 4, s. 218.
- Subramanian, P. (2017). *Ten Questions on the OECD’s DEMPE Concept and Its Role in Valuing Intangibles* [Dziesięć pytań dotyczących koncepcji DEMPE OECD i jej roli w wycenie wartości niematerialnych i prawnych], *Bloomberg Tax Management Transfer Pricing Report*, 26.
- Wilkie, S. (2019). *The Way We Were? The Way We Must Be? The ‘Arm’s Length Principle’ Sees Itself (for What It Is) in the ‘Digital Mirror’* [Tacy, jacy byliśmy? Tacy, jacy musimy być? Zasada ceny rynkowej widzi siebie (taką, jaka jest) w „cyfrowym lustrze”], *Intertax*, s. 1098.
- Yuan S., Zhao A. (2017). *Bulletin 6: China Completes the Revamping of Its Transfer Pricing Regime* [Chiny skończyły ulepszać swój system cen transferowych], *International Transfer Pricing Journal*, 24(4), s. 294.
- OECD. (2015). *Executive summary, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation. Actions 8–10: 2015 Final Reports* [Streszczenie. Dostosowanie wyników cen transferowych do procesu tworzenia wartości, raporty końcowe z 2015 roku dotyczące działań 8–10]. OECD/G20 Projekt w zakresie erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków, OECD: Paryż 2015, s. 9.
- Verwaltungsgerichtshof (AT), Ra 2019/15/0162, 27 lutego 2020, [https://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?ResultFunctionToken=98a9e257-9c50-4ec3-8a96-11f3003a5523&Position=1&Abfrage=Vwgh&Entscheidung sart=Erkenntnis&Sammlungsnummer=&Index=&AenderungenSeit=Undefined&SucheNachRechtssatz=False&SucheNachText=True&GZ=&VonDatum=&BisDatum=&Norm=&ImRisSeitVonDatum=&ImRisSeitBisDatum=&ImRisSeit=EinemMonat&ResultPageSize=50&Suchworte=&Dokumentnummer=JWT\\_2019150162\\_20201127L00](https://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?ResultFunctionToken=98a9e257-9c50-4ec3-8a96-11f3003a5523&Position=1&Abfrage=Vwgh&Entscheidung sart=Erkenntnis&Sammlungsnummer=&Index=&AenderungenSeit=Undefined&SucheNachRechtssatz=False&SucheNachText=True&GZ=&VonDatum=&BisDatum=&Norm=&ImRisSeitVonDatum=&ImRisSeitBisDatum=&ImRisSeit=EinemMonat&ResultPageSize=50&Suchworte=&Dokumentnummer=JWT_2019150162_20201127L00).
- Bundesministerium Finanzen (AT). (2021). *VPR 2021, Verrechnungspreisrichtlinien 2021* [Wytyczne w zakresie cen transferowych], GZ 2021-0.586.616, <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e100000s1&dokumentId=ace379c9-6082-4d25-b31a-456515264bee>.
- SPS Finances. (2020). *Circulaire 2020/C/35 concernant les directives en matière de prix de transfert à l’intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* [Okólnik 2020/C/35 dotyczący wytycznych w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw międzynarodowych i administracji podatkowych], SPS Finances (25 lutego 2020 r.), <https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisco-net/document/25aa2105-24d3-4b13-89dd-2f9ba7d-b7e63>.
- PAP. (2017). *Ogłoszenie publiczne Państwowej Administracji Podatkowej [2017] nr 6 z dnia 22 listopada 2017 r., Public Notice of State Administration of Taxation on issuing the „Administrative measures of Special Tax Investigation and Adjustment Procedure”*, [Ogłoszenie publiczne Państwowej Administracji Podatkowej w sprawie wprowadzenia „Środków administracyjnych w zakresie szczególnej kontroli skarbowej i procedury dokonywania korekty”], <http://www.chinatax.gov.cn/download/pdf/20171122.pdf>.
- Bundesministerium der Finanzen (DE). (2021a). *Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – AbzStEntModG)* [Ustawa modernizująca ulgi w podatkach u źródła i poświadczanie podatku od zysków kapitałowych], z dnia 8 czerwca 2021 r., [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzes-texte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/19\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2021-06-08-AbzStEntModG/o-Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzes-texte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2021-06-08-AbzStEntModG/o-Gesetz.html).
- Bundesministerium der Finanzen (DE). (2021b). *Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise* [Zasady administracyjne w zakresie cen transferowych], z dnia 14 lipca 2021 r., [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Internationales\\_Steuerrecht/Allgemeine\\_Informationen/2021-07-14-verwaltungsgrundsätze-verrechnungspreise.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=6](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2021-07-14-verwaltungsgrundsätze-verrechnungspreise.pdf?__blob=publicationFile&v=6).
- Sąd Apelacyjny ds. Podatku Dochodowego z dnia 23 sierpnia 2019 r., *M/s L’Oréal India Pvt. Ltd. przeciwko wicekomisarzowi ds. podatku dochodowego*, Zbiór 7(2)(7194), TS-829-ITAT-2019(Mum)-TP, ITA Nr 7194/Mum/2017.

## **Abstract**

### **DEMPE Functions in Practice: – The International Approach and Lessons Learned over the Last Years**

The article discusses practical experiences with the application of the DEMPE concept over the years since its official introduction in the 2017 OECD Transfer Pricing Guidelines. Starting with placing the concept in the transfer pricing realm, the article then moves on to deal with the most common issues in its practical application, which include also an analysis of the application of the concept in the Cost Contribution Arrangements. Finally, the article discusses the real-life application of the DEMPE concept in the countries such as Austria, Belgium, China, Germany, and India.

**Keywords:** DEMPE, intangibles, transfer pricing, international tax law, licensing, CCA

**JEL Classification:** K34

Otrzymany: 26 grudnia 2022 r.  
Zrewidowany: 22 stycznia 2023 r.  
Zaakceptowany: 15 lutego 2023 r.  
Opublikowany: 31 lipca 2023 r.



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych  
Centre for Analyses and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH SGH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162  
DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · GRZEGORZ GOŁĘBIEWSKI · ADAM OLCZYK (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

analysesandstudies@sgh.waw.pl · analysesandstudies.sgh.waw.pl · casp.sgh.waw.pl