

żej 50%⁹. Brak spójności w zakresie przepisów podatkowych wpływających na transakcje w ramach UE stanowi istotną barierę dla swobodnego handlu i w efekcie obniża konkurencyjność jednolitego rynku UE¹⁰.

Analizując uzasadnienie projektu dyrektywy TP, należy również zwrócić uwagę na aktualny problem niepewności źródeł prawa z zakresu cen transferowych, z którym mierzą się podatnicy. Powszechnie przyjęta w ustawodawstwach państw zasada ceny rynkowej jest zasadą o charakterze ogólnym, której sposób zastosowania w praktyce jest zależny od indywidualnego przypadku (OECD, 2022, s. 39). W celu właściwego jej stosowania potrzebne są szczegółowe przepisy, a także wskazówki interpretacyjne. Do interpretacji norm prawnych z zakresu cen transferowych wykorzystywane są wytyczne publikowane przez organizacje międzypaństwowe. W tym zakresie kluczową rolę pełni OECD, która od wielu lat prowadzi prace nad wytycznymi z zakresu cen transferowych (dalej jako: wytyczne OECD) (Lipka, 2023a)¹¹. Jednakże ze względu na brak sformalizowanego statusu wytycznych OECD w wielu państwach, w tym państwach UE, przypisuje się im rolę tzw. miękkiego prawa (*soft law*), co oznacza, że mają charakter niewiążących rekomendacji organizacji międzynarodowych (Hanken i in., 2017, s. 96). Wspomniany nieprecyzyjny formalnie status wytycznych OECD generuje niepewność dla podatników w zakresie tego, czy i w jakim stopniu wytyczne OECD są dla nich obowiązujące.

Problem ten jest widoczny na przykładzie uchwalanych w Polsce aktów prawnych oraz objaśnień podatkowych publikowanych przez polskie Ministerstwo Finansów¹². Niewątpliwie wytyczne OECD stanowią podstawowe źródło norm prawnych z zakresu cen transferowych obowiązujących w Polsce¹³. Z kolei w objaśnieniach podatkowych z zakresu cen transferowych występuje następujące zastrzeżenie: „W pierwszej kolejności należy stosować przepisy Ustawy o CIT oraz Rozporządzenia TP. Wytyczne OECD stanowią natomiast zbiory »dobrych praktyk« oraz punkt odniesienia służący do wyboru właściwego kierunku interpretacyjnego przepisów regulujących materię cen transferowych”¹⁴. W warunkach pewności prawa podatnik powinien nie mieć wątpliwości, że zastosowanie wytycznych OECD będzie zaakceptowane przez administrację podatkową. Jest to istotne zwłaszcza wtedy, gdy organy administracji skarbowej tak wyraźnie podkreślają znaczenie wytycznych OECD w zakresie interpretowania norm prawnych, a dorobek OECD jest wykorzystywany przy uchwalaniu aktów prawnych z zakresu cen transferowych. Pełna harmonizacja norm prawnych z globalnie przyjętymi standardami z zakresu cen transferowych i uregulowanie statusu wytycznych OECD w krajowym porządku prawnym sprawiłoby, że nie trzeba byłoby dodawać w objaśnieniach podatkowych zastrzeżeń takich jak powyższe, a liczba dokumentów, z którymi muszą być zgodne działania podatnika, zmniejszyłaby się. Wobec powyższego włączenie wytycznych OECD do unijnego porządku prawnego jest również szansą na wzrost pewności prawa dla podatników w UE.

Potwierdza to opinia Komisji Europejskiej, według której złożoność regulacji prawnych dotyczących cen transfero-

wych oraz różne podejście do implementacji tych przepisów do prawa krajowego państw członkowskich UE utrudnia prawidłowe funkcjonowanie jednolitego rynku UE i wykorzystanie jego potencjału w zakresie wzrostu wydajności¹⁵.

Dwojake źródło problematyki cen transferowych

Analizując projekt dyrektywy TP, należy przyjrzeć się istocie kluczowych wyzwań związanych z właściwym ustaleniem cen transferowych, czyli brakowi spójności przepisów z zakresu cen transferowych w różnych państwach oraz subiektywizmowi wpływającemu na wycenę transakcji między podmiotami powiązanymi.

Brak spójności przepisów z zakresu cen transferowych w skali międzynarodowej jest istotnym problemem, ponieważ ceny transferowe mogą dotyczyć transakcji transgranicznych w ramach wielonarodowych grup przedsiębiorstw¹⁶. W sytuacji braku wystandaryzowanego podejścia w skali globalnej do obowiązków analitycznych i sprawozdawczych z zakresu cen transferowych jedna transakcja angażująca podmioty powiązane z różnych państw może podlegać jednocześnie różnym, nawet sprzecznym, regulacjom z zakresu cen transferowych.

Drugi aspekt problematyki cen transferowych odnosi się do cechy wyróżniającej tę dziedzinę podatków spośród innych. W literaturze spotykany jest pogląd, zgodnie z którym standardy cen transferowych mają cechy norm eksperckich, co m.in. oznacza, że tematyka cen transferowych dotyczy zagadnień o wysokim stopniu złożoności i wymogach określonego poziomu technicznej specjalizacji (Lipka, 2023b). Stosowanie norm prawnych z zakresu cen transferowych wiąże się zatem z wyższym poziomem subiektywizmu niż w przypadku innych obszarów podatków bezpośrednich i pośrednich¹⁷. Wynika to z faktu, że na podstawie samego art. 9 konwencji modelowej OECD czy odpowiednich krajowych norm prawnych (np. art. 11c u.p.d.o.p.), zawierających w swojej treści zasadę ceny rynkowej, nie jest możliwa wprost wycena transakcji między podmiotami powiązanymi. Te przepisy prawne nie określają w sposób zamknięty kwoty wynagrodzenia czy poziomu marży wymaganych w konkretnej transakcji wewnątrzgrupowej, przewidują zaś ogólną zasadę, która w każdym przypadku musi być wdrożona w indywidualny sposób, w zależności od cech charakterystycznych i okoliczności danej transakcji między podmiotami powiązanymi. Kierunek interpretacji norm prawnych z zakresu cen transferowych będzie również zależał od specyfiki charakterystycznej dla danego państwa: linii orzecznictwa sądów administracyjnych z zakresu cen transferowych, objaśnień i dokumentów o podobnym charakterze, publikowanych przez organy administracji podatkowej, czy kierunku polityki podatkowej prowadzonej przez państwo. Z powyższych względów ceny transferowe są dziedziną podatków wyjątkowo wrażliwą na spory podatkowe.

Problematyka cen transferowych rodzi szereg konsekwencji, które mają istotny wpływ na funkcjonowanie międzynarodowego systemu podatkowego. Po pierwsze, stwarza potencjalne pole do unikania opodatkowania oraz manipulacji zyskami przedsiębiorstw poprzez agresywne planowanie podatkowe z wykorzystaniem różnic w przepisach prawa z zakresu cen transferowych i odmiennych sposobów interpretacji zasady ceny rynkowej w jurysdykcjach (Litwińczuk, 2020a). Po drugie, niespójna wycena tej samej transakcji w różnych jurysdykcjach na podstawie przepisów o cenach transferowych w nich obowiązujących może prowadzić do podwójnego opodatkowania tego samego dochodu¹⁸. Wreszcie brak międzynarodowej spójności w przepisach z zakresu cen transferowych generuje znaczne koszty związane z zapewnieniem zgodności z przepisami (*compliance costs*) oraz obsługą podatkową dla podmiotów działających na skalę międzynarodową¹⁹.

Rozwiązania przewidziane w projekcie dyrektywy TP

Dyrektywa TP w kształcie zaproponowanym w projekcie KE stanowi istotny krok w kierunku ujednolicenia i uproszczenia przepisów z zakresu cen transferowych w UE. Do systemu prawnego UE w art. 4 projektu dyrektywy TP zostaje przede wszystkim wprowadzona zasada ceny rynkowej jako podstawowa zasada ustalania cen transferowych. Reguła ta stanowi fundament, na którym oparte są normy prawne określone w kolejnych artykułach projektu dyrektywy TP. Art. 4 projektu dyrektywy TP stanowi, że w przypadku, gdy warunki transgranicznych transakcji wewnątrzgrupowych nie są zgodne z warunkami rynkowymi, należy je tak dostosować, aby odzwierciedlały warunki, które zostałyby ustalone pomiędzy niepowiązanymi stronami transakcji (zasada ceny rynkowej), a zyski zostały odpowiednio opodatkowane.

Aby transakcja była objęta normą przewidzianą w art. 4 projektu dyrektywy TP, musi być zawarta między dwoma podmiotami powiązanymi. Z tego względu konieczne jest zapewnienie spójnej definicji przedsiębiorstwa powiązanego w UE. Artykuł 5 wypełnia tę lukę, wprowadzając definicję przedsiębiorstwa powiązanego, którą państwa członkowskie są zobowiązane wdrożyć w celu stosowania przepisów dotyczących cen transferowych określonych w projekcie dyrektywy TP²⁰.

Zasada ceny rynkowej jest nadrzędną zasadą, którą należy się kierować, ustalając warunki transakcji między podmiotami powiązanymi. Jako uzupełnienie tej zasady projekt dyrektywy TP przewiduje również przepisy harmonizujące podstawowe, najważniejsze elementy procesu przeprowadzenia analizy cen transferowych: właściwą identyfikację powiązań handlowych lub finansowych, wybór i wykorzystanie metod ustalania cen transferowych, przeprowadzenie analizy porównywalności oraz ustalenie wyniku analizy zgodnego z zasadą ceny rynkowej²¹. Podsumowanie całego procesu analizy powinno się znaleźć w dokumentacji cen transferowych²². Projekt dyrektywy TP reguluje te aspekty

w zgodzie ze sposobem rekomendowanym w wytycznych OECD.

Niezwykle istotnym aspektem projektu dyrektywy TP jest klarowne określenie roli i statusu wytycznych OECD w UE. Już preambuła projektu dyrektywy TP określa ogólną zasadę, wskazując, że zasady przewidziane w dyrektywie TP należy stosować w sposób zgodny z wytycznymi OECD²³. Oznacza to, że prawa i obowiązki wyznaczone w projekcie dyrektywy TP podatnicy będą odczytywać przez pryzmat wytycznych OECD, uznawanych do tej pory tylko nieformalnie w wielu państwach UE. Artykuł 14 projektu dyrektywy TP zawiera ponadto bezpośrednie zobowiązanie państw członkowskich UE do tego, by w procesie transpozycji dyrektywy do krajowego porządku prawnego zapewnić zgodność norm prawnych z zakresu cen transferowych z wytycznymi OECD.

Jednym z głównych celów projektu dyrektywy TP²⁴ jest zapewnienie pewności prawa. Zostały ku temu podjęte następujące kroki. Przede wszystkim, w art. 11 projektu dyrektywy TP zawarto zobowiązanie państw członkowskich UE do zapewnienia, aby proces wyszukiwania porównywalnych niekontrolowanych transakcji w ramach analizy porównawczej był transparentny i odtwarzalny. W praktyce jest to niezwykle istotne, ponieważ podatnicy na moment zawierania transakcji z podmiotami powiązanymi są zobowiązani wycenić transakcję na warunkach rynkowych, zaś weryfikacja takiej transakcji przez organy administracji skarbowej może nastąpić dopiero w kolejnych latach. W tym czasie po stronie podatnika może dojść do zmian systemowych, osobowych, organizacyjnych, które mogą mieć wpływ na problemy z dostępem do procesu wyszukiwania danych porównawczych. Do zachowania transparentności i odtwarzalności procesu wyszukiwania danych porównawczych zobowiązane są także organy administracji podatkowych państw UE. Jeśli organy podatkowe dokonują takich analiz z własnej inicjatywy, np. na skutek zakwestionowania podejścia zaprezentowanego przez podatnika, powinny przekazać podatnikowi istotne informacje dotyczące podjętych kroków²⁵. Obowiązek nałożony przez projekt dyrektywy TP zapewni odtwarzalność procesu analizy w dowolnym czasie (w zakresie dozwolonym przez prawo).

Kolejną istotną regulacją z perspektywy zagwarantowania pewności prawa są przepisy dotyczące korekt cen transferowych. Regulacje w zakresie korekt mają szczególną wagę z punktu widzenia unikania podwójnego opodatkowania dochodu²⁶. Podstawowym celem art. 6 ust. 1 projektu dyrektywy TP jest zapewnienie, aby państwa członkowskie UE posiadały odpowiedni mechanizm umożliwiający im dokonanie korekty współzależnej w odpowiedzi na korektę pierwotną przeprowadzoną w innej jurysdykcji. Korekta pierwotna polega na korygowaniu dochodu podatnika przez administrację podatkową danego państwa w wyniku dostosowania cen transferowych w transakcjach między podmiotami powiązanymi do poziomu zgodnego z zasadą ceny rynkowej (OECD, 2022, s. 24). Taka korekta zwykle następuje w efekcie przeprowadzonej kontroli podatkowej. W przypadku, gdy w następstwie korekty pierwotnej nie zostanie przeprowadzona korekta współzależna dochodu drugiej strony transakcji, może powstać podwójne opodatkowanie

tego samego dochodu. Z tego względu niezwykle istotne jest zapewnienie podatnikom w UE mechanizmów mających na celu przeprowadzenie korekty współzależnej bez zbędnej zwłoki.

Drugim typem korekty związanej z cenami transferowymi, regulowanym w projekcie dyrektywy TP, jest korekta wyrównawcza. Jest to dobrowolna korekta dochodu dokonywana przez podatnika na koniec lub po zakończeniu podatkowego roku rozliczeniowego, która ma na celu doprowadzenie cen transferowych do wysokości zgodnej z zasadą ceny rynkowej, mimo że rzeczywiste przepływy pieniężne w ramach transakcji były odmienne (OECD, 2022, s. 21). Przeprowadzenie korekty wyrównawczej może być konieczne ze względu na okoliczności obiektywne, niezależne od podatnika (np. zmiana cen surowców), które mają wpływ na rozbieżności między planowanymi a faktycznie osiągniętymi wynikami podatnika na danej transakcji wewnątrzgrupowej. Obecnie w niektórych państwach UE brakuje regulacji przeprowadzania korekt wyrównawczych (przykładowo na Łotwie lub w Czechach nie obowiązują szczegółowe przepisy dotyczące końcoworocznych korekt cen transferowych²⁷) lub przepisy prawne w tym zakresie zostały dopiero niedawno uchwalone. W Polsce do 1.01.2019 r. nie obowiązywały przepisy szczegółowe umożliwiające przeprowadzane końcoworocznych korekt cen transferowych. W praktyce do końca 2018 r. korekty wyrównawcze były przeprowadzane na podstawie przepisów ogólnych o przychodach i kosztach podatkowych²⁸, co powodowało wiele wątpliwości interpretacyjnych i sporów między podatnikami a organami administracji skarbowej. Korekta cen transferowych została wprowadzona do polskiego porządku prawnego dopiero w 2018 r., a przepisy te weszły w życie z dniem 1.01.2019 r.²⁹ W innych państwach UE (np. Niemczech, Estonii, Belgii³⁰) przeprowadzanie korekt wyrównawczych jest aktualnie dozwolone, natomiast kryteria przeprowadzania tych korekt są różne i z tego względu, aby zapewnić pewność podatkową, wymagają harmonizacji.

Projekt dyrektywy TP a subiektywizm w stosowaniu zasady ceny rynkowej

Opisany powyżej zakres regulacji projektu dyrektywy TP pokazuje, że analizowana inicjatywa KE jest niewątpliwie istotnym krokiem naprzód w celu ujednolicenia wewnętrznych przepisów z zakresu cen transferowych na rynku UE i usankcjonowania statusu i roli wytycznych OECD. Uporządkowanie tych aspektów powinno obniżyć koszty przestrzegania przepisów dla podatników, a tym samym może mieć przełożenie na poprawę konkurencyjności i efektywności jednolitego rynku UE.

Należy jednak pamiętać, że zakres regulacji projektu dyrektywy TP odnosi się przede wszystkim do ramowych, technicznych aspektów procedury ustalania, weryfikowania i dokumentowania cen transferowych. Samo stosowanie zasady ceny rynkowej wymaga natomiast w każdym konkretnym przypadku indywidualnego przeanalizowania faktów i oko-

liczności sytuacji, a na wynik zastosowania tej zasady w przypadku konkretnej transakcji wewnątrzgrupowej istotny wpływ ma subiektywny osąd.

Przykładem na to jest regulacja z art. 12 projektu dyrektywy TP. Artykuł ten wyznacza ogólną zasadę, zgodnie z którą, jeżeli zastosowanie metod ustalania cen transferowych prowadzi do uzyskania przedziału wartości, za przedział zgodny z zasadą ceny rynkowej należy uznać przedział określony za pomocą przedziału międzykwartylowego wyników uzyskanych w toku analizy porównawczej. Natomiast z ustępu 3 i 4 wspomnianego artykułu można odczytać, że w każdym przypadku należy jednak sprawdzić, czy istnieją indywidualne argumenty dla danej sytuacji między podmiotami powiązanymi za przyjęciem innego punktu z przedziału wyników. Dopiero jeśli nie zostaną znalezione argumenty za innym punktem w przedziale wyników, przedział międzykwartylowy należy uznać za zgodny z zasadą ceny rynkowej.

Efekty indywidualnej analizy każdego przypadku cen transferowych, o której mowa wyżej, będą zależały od subiektywnych czynników, takich jak: zakres znajomości faktów i okoliczności analizowanej transakcji, dobór technicznych kroków przeprowadzenia analizy porównawczej, wiedza i doświadczenie z zakresu cen transferowych, a także skrupulatność strony przeprowadzającej analizę, cele i motywacja strony przeprowadzającej analizę (podatnicy zwykle dążą do obniżenia obciążeń podatkowych, zaś organy administracji podatkowej dążą do zapewnienia dochodów budżetowych na odpowiednim poziomie).

Projekt dyrektywy TP przewiduje wprowadzić mechanizm zabezpieczający przeciwko niejednolitej interpretacji zasady ceny rynkowej – art. 14 projektu dyrektywy TP zobowiązuje państwa członkowskie UE do zapewnienia, że regulacje cen transferowych wprowadzane w dyrektywie będą stosowane w sposób zgodny z wytycznymi OECD. Jednakże należy wziąć pod uwagę, że wytyczne OECD stanowią swego rodzaju obszerny podręcznik interpretacyjny zasady ceny rynkowej, pokrywający różne istotne specjalistyczne obszary występujące w praktyce rozliczeń między podmiotami powiązanymi (np. wytyczne dotyczące wartości niematerialnych, restrukturyzacji biznesowych, transakcji finansowych itp.³¹), ale nie zawierają gotowego schematu postępowania w indywidualnej sytuacji. Jak wskazuje K. Lasiński-Sulecki, jest to „materiał w pewnym sensie »dyskusyjny«, analiza kasusów, problemów” (Lasiński-Sulecki, 2019, s. 193). Tym samym wytyczne OECD należy analizować pod kątem konkretnego przypadku i dobrać odpowiednie fragmenty możliwe do zastosowania. Dobór tych fragmentów jest również kwestią subiektywną.

Ocena projektu dyrektywy TP z perspektywy problematyki cen transferowych

Z perspektywy wymienionych źródeł problematyki cen transferowych projekt dyrektywy TP niewątpliwie stanowi narzędzie do rozwiązania kwestii braku harmonizacji przepisów z omawianego zakresu. Należy podkreślić, że mocną

stroną propozycji KE jest czerpanie z dorobku OECD. Unia Europejska nie tworzy tym samym nowego porządku prawnego, lecz poprzez wprowadzenie zasady ceny rynkowej i odniesienie do wytycznych OECD wykorzystuje ugruntowane w praktyce reguły ustalania cen transferowych. Podejście to należy pozytywnie ocenić z punktu widzenia pewności prawa jako jednego z celów projektu dyrektywy TP. Dorobek OECD w dziedzinie cen transferowych jest uznawany nie tylko w państwach UE, lecz także w wielu państwach na całym świecie. Jeśli zatem państwo trzecie, z którego pochodzi strona transakcji, posiada regulacje z zakresu cen transferowych zgodne z wytycznymi OECD, efekty skali płynące z harmonizacji będzie można zastosować także dla transakcji wewnątrzgrupowych poza rynkiem UE.

Natomiast projekt dyrektywy TP nie powinien być postrzegany jako narzędzie do zobiektywizowania sposobu stosowania zasady ceny rynkowej do konkretnych przypadków transakcji między podmiotami powiązаныmi. Ze względu na mnogość i różnorodność transakcji między podmiotami powiązаныmi w skali globalnej oraz otwarty charakter zasady ceny rynkowej w regulacjach z zakresu cen transferowych nie jest możliwe przyjęcie podejścia kazuistycznego. Projekt dyrektywy TP może zatem odegrać istotną rolę w uporządkowaniu norm prawnych z zakresu cen transferowych na rynku UE, natomiast pozostaje istotne wyzwanie zapobiegania odmiennemu podejściu do oceny transakcji między podmiotami powiązаныmi przez podatników i organy admini-

stracji skarbowej, która ma bezpośredni wpływ na opodatkowanie dochodów.

W tej kwestii istotną rolę mogą odgrywać coraz bardziej popularne instrumenty współpracy i dialogu między podatnikami a organami administracji skarbowej takie jak nowatorskie programy współdziałania³² i programy oceny ryzyka podatkowego³³, procedury obecne od lat w systemach prawnych takie jak uprzednie porozumienia cenowe³⁴, a także dopiero wprowadzane jak wspólne kontrole³⁵. Wspólną cechą tych instrumentów jest ich cel w postaci zapobiegania powstawaniu konfliktów między administracją skarbową a podatnikami poprzez prowadzenie dialogu, transparentność w zakresie wymiany informacji i danych, aby zapewnić wspólne i spójne rozumienie stanu faktycznego podatnika i odniesienie do przepisów prawa podatkowego.

Harmonizacja przepisów o cenach transferowych w ramach UE powinna zatem uwolnić potencjał wykorzystywania narzędzi służących unikaniu sporów między podatnikami a organami administracji podatkowych. Dzięki uporządkowaniu regulacji prawnych podatnicy i organy administracji skarbowej będą mogli skoncentrować się na nieuniknionych dylematach cen transferowych, takich jak wybór właściwej metody ustalania cen transferowych, dobór próby porównawczej, analiza wyniku zgodnego z zasadą ceny rynkowej, zamiast tracić zasoby na kwestie techniczno-proceduralne, takie jak zakres dokumentacji cen transferowych, czy wątpliwości co do możliwości formalnego skorzystania z dorobku wytycznych OECD.

Przypisy/Notes

¹ Por. Projekt OECD podjęty w celu wypracowania narzędzi przeciwdziałającym erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysków (BEPS) zapoczątkowany w 2013 r. wraz z publikacją raportu *Addressing base erosion and profit shifting* (OECD, 2013a); prace OECD związane z opodatkowaniem dochodów w gospodarce cyfrowej, tzw. projekt BEPS 2.0 (Lipka, 2023a).

² Por. Art. 9 Konwencji modelowej OECD.

³ Wniosek Komisji Europejskiej z dnia 12.09.2023 r. – Projekt Dyrektywy Rady UE w sprawie cen transferowych. COM(2023) 529 final, 2023/0322(CNS).

⁴ Wniosek Komisji Europejskiej z dnia 12.09.2023 r. – Projekt Dyrektywy Rady UE w sprawie działalności gospodarczej w Europie. Ramy opodatkowania dochodu (BEFIT). COM(2023) 532 final, 2023/0321(CNS).

⁵ Por. Uzasadnienie projektu dyrektywy BEFIT, s. 1–2.

⁶ Według Hankena i in. (2017) ok. 60% światowego handlu odbywa się pomiędzy powiązаныmi przedsiębiorstwami (stan na 2017 r.). Według United Nations Conference on Trade and Development (2020) ok. 80% światowego handlu odbywa się pomiędzy powiązаныmi przedsiębiorstwami (stan na 2013 r.).

⁷ Uzasadnienie projektu dyrektywy TP, s. 2.

⁸ T.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 2805 z późn. zm.

⁹ Zgodnie z Art. 2 Decreto del 14/05/2018 – Min. Economia e Finanze, na podstawie (OECD, 2021e).

¹⁰ Uzasadnienie projektu dyrektywy TP, s. 3.

¹¹ Uzasadnienie projektu dyrektywy TP, s. 1. Ostatnia wersja wytycznych OECD w sprawie cen transferowych, do której odnosi się projekt dyrektywy TP: OECD (2022).

¹² Objaśnienia podatkowe publikowane na podstawie art. 14a ustawy Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 z późn. zm.).

¹³ Zgodnie z uzasadnieniem projektu ustawy nowelizującej przepisy z zakresu cen transferowych (druk nr 2860): „Polska, jako członek OECD także zobowiązana jest do wdrożenia wniosków płynących ze sprawozdań końcowych OECD [...]” (s. 26). „Rozszerzenie przedmiotu wytycznych skłania również polskie władze podatkowe do odniesienia się do nich, w szczególności poprzez ich bezpośrednie lub pośrednie uwzględnienie w systemie prawnym Rzeczypospolitej Polskiej” (s. 15). „Obecna nowelizacja uzupełnia krajowy porządek prawny o kolejne elementy dorobku OECD w zakresie cen transferowych” (s. 15). „Należy podkreślić, że regulacje nie wprowadzają nowych obowiązków dla podatników, a jedynie odpowiednio strukturyzują obowiązki już istniejące oraz ujednolicają je z rekomendacjami wynikającymi z Wytycznych OECD” (s. 200). „Katalog usług opracowany został w oparciu o rezultaty prac OECD [...]” (s. 211).

¹⁴ Por. Ministerstwo Finansów, 2023a, s. 6; 2023b, s. 6.

¹⁵ Uzasadnienie projektu dyrektywy TP, s. 2–3.

¹⁶ W obrocie gospodarczym występują także transakcje między podmiotami powiązаныmi będącymi rezydentami podatkowymi w jednej jurysdykcji podatkowej.

¹⁷ Uzasadnienie projektu dyrektywy TP, s. 3.

¹⁸ Uzasadnienie projektu dyrektywy TP, s. 2–3. Badanie efektywności przyjętych procedur w zakresie rozwiązywania problemu podwójnego opodatkowania powstałego w wyniku sporu w ocenie rynkowości warunków transakcji między podmiotami powiązаныmi jest szerokim zagadnieniem badawczym, które wykracza poza zakres niniejszego artykułu.

¹⁹ Uzasadnienie projektu dyrektywy TP, s. 3.

²⁰ Zgodnie z art. 5 projektu dyrektywy TP „przedsiębiorstwo powiązane” oznacza osobę fizyczną lub prawną powiązaną z inną osobą fizyczną lub prawną w jeden z następujących sposobów: a) dana osoba uczestniczy w zarządzaniu inną osobą, mogąc wywierać znaczący wpływ na tą drugą osobę; b) dana osoba uczestniczy w kontroli nad inną osobą poprzez pakiet akcji przekraczający 25% praw głosu; c) dana osoba uczestniczy w kapitale innej osoby poprzez prawo własności, które bezpośrednio lub pośrednio przekracza 25% kapitału; d) dana osoba jest uprawniona do 25% lub więcej zysków innej osoby.

- ²¹ Art. 8–12 projektu dyrektywy TP.
- ²² Art. 13 projektu dyrektywy TP.
- ²³ Pkt 15 preambuły projektu dyrektywy TP.
- ²⁴ Uzasadnienie projektu dyrektywy TP, s. 3.
- ²⁵ Tamże, s. 18.
- ²⁶ Tamże.
- ²⁷ Zgodnie z profilami państw dotyczących cen transferowych, publikowanymi cyklicznie przez OECD, por.: OECD, 2021a; 2021b).
- ²⁸ Por. art. 12 ust. 3j u.p.d.o.p., art. 15 ust. 4i u.p.d.o.p. Por. I SA/Bk 13/24 – wyrok WSA w Białymstoku, I SA/Rz 94/19 – wyrok WSA w Rzeszowie i podobne.
- ²⁹ Artykuł 11e u.p.d.o.p. regulujący korektę cen transferowych został wprowadzony ustawą z dnia 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2193 z późn. zm.).
- ³⁰ Zgodnie z profilami państw dotyczących cen transferowych, publikowanymi cyklicznie przez OECD (por.: OECD, 2021c; 2021d; 2023).
- ³¹ Por. odpowiednio: rozdział VI, rozdział IX oraz rozdział X (OECD, 2022).
- ³² Program współdziałania stanowi nową formę relacji pomiędzy przedsiębiorcami a organami administracji podatkowej ułatwiającą prawidłowe wypełnianie obowiązków podatkowych. Szerzej na ten temat: OECD, 2013b.
- ³³ International Compliance Assurance Program (ICAP) to dobrowolny, oparty na współpracy przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych program analizy ryzyka, zainicjowany przez OECD. Szerzej na ten temat: OECD, 2021.
- ³⁴ Uprzednie porozumienie cenowe to formalne porozumienie między podatnikiem a organem podatkowym określające właściwy dla danego przypadku zestaw kryteriów (np. metoda, dane porównawcze) służących do ustalania cen transferowych dla danej transakcji w ustalonym okresie (OECD, 2022, s. 19).
- ³⁵ Instytucja wspólnych kontroli została wprowadzona wskutek przyjęcia Dyrektywy Rady (UE) 2021/514. Szerzej na ten temat: Karniej-Kmita, 2022.

Bibliografia/References

Literatura/Literature

- Braehler, G. (2014). *Internationales Steuerrecht. Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung (8. Auflage)*. Springer Fachmedien. <https://doi.org/10.1007/978-3-658-03845-8>
- Dawid, R. (2022). *Verrechnungspreise. Grundlagen und Praxis (3. Auflage)*. Springer Gabler. <https://doi.org/10.1007/978-3-658-34857-1>
- Hanken, J., Kleinhietspaß, G., & Lagarden, M. (2017). *Verrechnungspreise (2. Auflage)*. Haufe-Lexware.
- Karniej-Kmita, P. (2022). Wspólne kontrole w UE – nowe narzędzie transgranicznej współpracy organów podatkowych. Znaczenie dla cen transferowych. *Przegląd Podatkowy*, (10).
- Kubista, B. (2023). Klauzule antyabuzyjne w cenach transferowych. W: B. Kubista, *Dokumentacja cen transferowych jako instrument ochrony podatnika*. Wolters Kluwer Polska.
- Lasiński-Sulecki, K. (2019). Czy zmiany Wytycznych OECD uzasadniają nowy sposób pojmowania przepisów o cenach transferowych w podatkach dochodowych? W: D. J. Gajewski (red.), *Ceny transferowe. Wybrane zagadnienia*. Wolters Kluwer Polska.
- Lipka, K. (2023a). OECD jako główny twórca rozwiązań w zakresie cen transferowych. W: K. Lipka, *Ceny transferowe. Standardy. Charakter prawny. Mechanizmy tworzenia*. Wolters Kluwer Polska.
- Lipka, K. (2023b). Znaczenie elementu eksperckiego w standardach cen transferowych. W: K. Lipka, *Ceny transferowe. Standardy. Charakter prawny. Mechanizmy tworzenia*. Wolters Kluwer Polska.
- Litwińczuk, H. (2020a). Ceny transferowe. W: H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*. Wolters Kluwer Polska.
- Litwińczuk, H. (2020b). Ewolucja modeli konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania transferowe. W: H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*. Wolters Kluwer Polska.
- Vega, A. (2012). International governance through soft law: The case of the OECD transfer pricing guidelines. *TranState Working Papers*, No. 163. Universität Bremen.

Akty prawne/Legal acts

- Dyrektywa Rady (UE) 2021/514 z dnia 22.03.2021 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (Dz. Urz. UE L z 2021 r. nr 104, s. 1).
- Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 2805 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 z późn. zm.).

Orzecznictwo/Judgments

- Wyrok WSA w Białymstoku. Sygn. I SA/Bk 13/24.
- Wyrok WSA w Rzeszowie. Sygn. I SA/Rz 94/19.

Inne źródła/Other sources

- Ministerstwo Finansów. (2023a). *Objaśnienia podatkowe w zakresie cen transferowych z 24 marca 2023 r. – nr 5: Metoda ceny odprzedaży*. <https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-w-zakresie-cen-transferowych-z-24-marca-2023r--nr-5-metoda-ceny-odprzedaży>
- Ministerstwo Finansów. (2023b). *Objaśnienia podatkowe w zakresie cen transferowych z 29 września 2023 r. – nr 6: Metoda koszt plus*. <https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-w-zakresie-cen-transferowych-z-29-wrzesnia-2023-r--nr-6-metoda-koszt-plus>
- OECD. (2013a). *Addressing base erosion and profit shifting. OECD Publishing*. <https://doi.org/10.1787/9789264192744-en>
- OECD. (2013b). *Co-operative compliance: A framework: From enhanced relationship to co-operative compliance*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264200852-en>
- OECD. (2015). *Aligning transfer pricing outcomes with value creation, Actions 8–10 – 2015 Final Reports*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264241244-en>
- OECD. (2017). *Model tax convention on income and on capital: Condensed version 2017*. OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en
- OECD. (2021). *International compliance assurance programme – Handbook for tax administrations and MNE groups*. <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/international-compliance-assurance-programme-handbook-for-tax-administrations-and-mne-groups.htm>
- OECD. (2021a). *Transfer pricing country profiles: Latvia*. <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-latvia.pdf>

OECD. (2021b). *Transfer pricing country profiles: Czech Republic*. <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-czech-republic.pdf>

OECD. (2021c). *Transfer pricing country profiles: Germany*. <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-germany.pdf>

OECD. (2021d). *Transfer pricing country profiles: Belgium*. <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-belgium.pdf>

OECD. (2021e). *Transfer pricing country profiles: Italy*. <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-italy.pdf>

OECD. (2022). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>

OECD. (2023). *Transfer pricing country profiles: Estonia*. <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-estonia.pdf>

United Nations Conference on Trade and Development. (2020). *World investment report 2020: International production beyond the pandemic*. United Nations Publications.

Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z 25.09.2018 r., druk nr 2860.

Wniosek Komisji Europejskiej z dnia 12.09.2023 r. – Projekt dyrektywy Rady UE w sprawie cen transferowych. COM(2023) 529 final, 2023/0322(CNS).

Wniosek Komisji Europejskiej z dnia 12.09.2023 r. – Projekt dyrektywy Rady UE w sprawie działalności gospodarczej w Europie: Ramy opodatkowania dochodu (BEFIT). COM(2023) 532 final, 2023/0321(CNS).

Mgr Paulina Karniej-Kmita

Asystent w Katedrze Prawa Podatkowego w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie, doktorantka Szkoły Doktorskiej w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie w dyscyplinie nauki o polityce i administracji, absolwentka kierunku finanse i rachunkowość w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie. Praktyk doradztwa podatkowego, specjalizuje się w cenach transferowych.

Mgr Paulina Karniej-Kmita

Research assistant at the Department of Tax Law at the SGH Warsaw School of Economics, PhD student at the Doctoral School at the SGH Warsaw School of Economics in the discipline of Political and Administration Sciences, graduate of Finance and Accounting at the SGH Warsaw School of Economics. Tax advisory practitioner, specializing in transfer pricing.



ZAPOWIEDŹ

ANNA GÓRAL
ŚCIEŻKI KARIERY KADR KULTURY
W INSTYTUCJACH PUBLICZNYCH.
UWARUNKOWANIA I LOGIKI ZARZĄDZANIA

Autorka omawia uwarunkowania i mechanizmy kształtujące ścieżki kariery kadr kultury pracujących w publicznych instytucjach kultury w Polsce. Złożoność tego zjawiska organizacyjnego pokazuje dzięki zastosowanej strategii badawczej – instrumentalnemu studium przypadku. W procesie interpretacji danych empirycznych autorka sięga do teorii neoinstytucjonalnej i zjawiska konkurujących logik instytucjonalnych. Pokazuje, że w dziedzinie zarządzania ścieżkami kariery kadr kultury dochodzi do spotkania co najmniej trzech logik instytucjonalnych: logiki kultury, profesjonalizmu oraz menedżeryzmu, które konkurują ze sobą w praktyce zarządzania karierą w publicznych instytucjach kultury. Każda z tych logik wnosi do codzienności pracy w publicznych instytucjach kultury nie tylko różne praktyki i metody działania, lecz także odmienne sposoby myślenia, wartościowania i postrzegania rzeczywistości, w istotny sposób wpływając na kształt ścieżek kariery kadr kultury.

Więcej informacji na: www.pwe.com.pl



GLOSY

Dr Bartosz Sierakowski

Uczelnia Łazarskiego w Warszawie

ORCID: 0000-0002-1212-1729

e-mail: bartosz.sierakowski@lazarski.pl

Glosa do wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 8.05.2024 r., C-20/23 – wyjątki od zasady umorzenia długów niewypłacalnego przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną

Gloss to the judgment of the Court of Justice of the European Union of 8 May 2024, C-20/23 – exceptions to the principle of a debt discharge of an insolvent entrepreneur who is a natural person

Streszczenie

Przedmiotem glosy jest komentarz do wyroku TSUE z 8.05.2024 r. w sprawie C-20/23. Glosa ma charakter krytyczny. Wyrok zapadł na gruncie wykładni art. 23 ust. 4 dyrektywy 2019/1023 (tzw. dyrektywa o restrukturyzacji zapobiegawczej). Trybunał uznał, że umorzenie długów w ramach postępowania upadłościowego przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną nie musi mieć charakteru uniwersalnego. W ocenie TSUE prawodawca krajowy ma możliwość wyłączenia spod zasady umorzenia długów niektórych szczególnych kategorii wierzytelności, w tym także takich jak wierzytelności z tytułu podatków i zabezpieczenia społecznego. Wymaga to jednak należytego uzasadnienia na podstawie prawa krajowego. Glosa skupia się na krytyce wyroku TSUE. Po pierwsze, dlatego że Trybunał zaniechał wskazania, jakie warunki muszą być spełnione, by wyłączenie danej wierzytelności spod reguły umorzenia długów mogło być uznane za „należyte uzasadnione” w rozumieniu ww. dyrektywy. Po drugie, Trybunał nie wykazał, że wierzytelności publicznoprawne z uwagi na swoją publiczną naturę powinny podlegać wyłączeniu spod zasady umorzenia długów, a w konsekwencji korzystać z uprzywilejowania absolutnego.

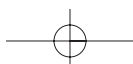
Słowa kluczowe: oddłużenie, nadmierne zadłużenie, dyrektywa o restrukturyzacji zapobiegawczej, postępowanie upadłościowe

JEL: K35, G33, K40

Abstract

The subject of the gloss is a commentary on the judgment of the European Court of Justice of 8 May 2024 in case C-20/23. It is critical in nature. The judgment was based on the interpretation of Article 23(4) of Directive 2019/1023 (the so-called Preventive Restructuring Directive, "PRD"). The Court held that the discharge of debt in the context of bankruptcy proceedings of an entrepreneur who is a natural person does not have to be absolute. According to the ECJ, the national legislator has the possibility to exclude certain specific categories of claims from the principle of debt discharge, including claims such as tax and social security claims. However, the granting of privileged status to such debts must be duly justified under national law. The gloss focuses on criticisms of the ECJ's judgment. Firstly, because the Court failed to indicate what conditions must be met in order for the exclusion of a given claim from the debt relief rule to be considered "duly justified" within the meaning of the PRD. Secondly, the Court failed to show that public-law debts should be excluded from the debt relief rule by virtue of their public nature and should therefore enjoy absolute priority.

Keywords: discharge of debt, overindebtedness, preventive restructuring directive, insolvency proceedings



Teza

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej¹ uznał, że umorzenie długów w ramach postępowania upadłościowego przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną nie musi mieć charakteru uniwersalnego. Prawodawca krajowy ma możliwość wyłączenia spod zasady umorzenia długów niektórych szczególnych kategorii wierzytelności, w tym także takich jak wierzytelności z tytułu podatków i zabezpieczenia społecznego. Przyznanie takim wierzytelnościom uprzywilejowanego statusu wymaga jednak należytego uzasadnienia na podstawie prawa krajowego.

Streszczenie wyroku TSUE

Powyższa konkluzja płynie z wyroku TSUE z 8.05.2024 r. w sprawie C-20/23². Orzeczenie zapadło na gruncie wykładni art. 23 ust. 4 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 2019/1023³. Wyrok został wydany w trybie prejudycjalnym na tle interpretacji przepisów portugalskiego prawa upadłościowego. W uproszczeniu stan faktyczny sprowadzał się do tego, że upadły przedsiębiorstwa zakwestionował postanowienie sądu upadłościowego, mocą którego uzyskał umorzenie długów, z którego jednak zostały wyłączone wierzytelności z tytułu podatków i zabezpieczenia społecznego. Zgodnie z art. 235 portugalskiego Kodeksu postępowania upadłościowego i naprawczego przedsiębiorstw (*Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas*), jeżeli dłużnik jest osobą fizyczną, może skorzystać ze zwolnienia z długów, które nie zostały spłacone w trakcie postępowania upadłościowego lub w ciągu trzech lat po jego zakończeniu. Z kolei zgodnie z art. 245 ust. 2 lit. d) tego kodeksu umorzenie długów nie obejmuje w szczególności „wierzytelności podatkowych i wierzytelności z tytułu zabezpieczenia społecznego”. Ostatni z powołanych przepisów został zakwestionowany przez skarżącego, a wątpliwość co do jego zgodności z prawem unijnym powziął sąd apelacyjny w Porto (*Tribunal da Relação do Porto*). Wątpliwość ta sprowadzała się do pytania, czy Portugalia – wyłączając wierzytelności podatkowe i z tytułu zabezpieczenia społecznego spod możliwości ich umorzenia – prawidłowo implementowała akt unijny w kontekście wyjątków wskazanych w art. 23 ust. 4 Dyrektywy, w tym czy przyjęcie takiego wyłączenia nie stanowi przeszkody w osiągnięciu celów prawa unijnego w postaci umożliwienia uczciwym przedsiębiorcom całkowitego umorzenia ich długów.

Jak zauważył Trybunał, zgodnie z art. 23 ust. 4 Dyrektywy, państwa członkowskie mogą wyłączyć szczególne kategorie długów z umorzenia długów lub ograniczyć dostęp do umorzenia długów, lub ustanowić dłuższy okres wymagany dla uzyskania umorzenia długów, w przypadku gdy takie wyłączenia, ograniczenia lub dłuższe okresy są należycie uzasadnione. Dotyczy to np. kategorii długów takich jak:

- a) długi zabezpieczone;
- b) długi, które wynikają z sankcji karnych lub w związku z nimi;

c) długi, które wynikają z odpowiedzialności deliktowej;

d) długi w zakresie zobowiązań alimentacyjnych wynikających z więzi rodzinnych, z pokrewieństwa, małżeństwa lub powinowactwa;

e) długi powstałe po złożeniu wniosku o wszczęcie postępowania prowadzącego do umorzenia długów lub po wszczęciu takiego postępowania; oraz

f) długi, które wynikają z obowiązku pokrycia kosztu postępowania prowadzącego do umorzenia długów.

Po przeanalizowaniu prawa portugalskiego i treści art. 23 ust. 4 Dyrektywy Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej:

- Po pierwsze, wskazał, że wykaz szczególnych kategorii wierzytelności znajdujący się w art. 23 ust. 4 Dyrektywy został poprzedzony wyrażeniem „na przykład”, przeto z brzmienia tego przepisu wynika, że szczególne kategorie wierzytelności wymienione w tym artykule nie zostały wymienione w sposób wyczerpujący. Jest to więc katalog otwarty.

- Po drugie, podkreślił, że art. 23 ust. 4 Dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że wyłączenie szczególnej kategorii wierzytelności innej niż kategorie wymienione w tym przepisie z umorzenia długów jest możliwe tylko wtedy, gdy jest ono „należycie uzasadnione”. Przy tym Dyrektywa nie wymaga, aby uzasadnienie wyłączenia szczególnej kategorii wierzytelności z umorzenia długów zostało przedstawione w samym akcie mającym na celu transpozycję tej Dyrektywy.

- Po trzecie, odnosząc się do prawa portugalskiego i zawartych w konstytucji tego państwa norm na temat funkcji systemu podatkowego, doszedł do konkluzji, że z uwagi na charakter wierzytelności podatkowych i wierzytelności z tytułu zabezpieczenia społecznego oraz z uwagi na cel poboru podatków i składek na zabezpieczenie społeczne państwa członkowskie mogą zgodnie z prawem uznać, że wierzytelności instytucji publicznych nie znajdują się z punktu widzenia odzyskiwania odnośnych wierzytelności w sytuacji porównywalnej do wierzytelności sektora handlowego lub prywatnego, a w konsekwencji mogą korzystać z uprzywilejowania.

W konsekwencji Trybunał orzekł, co następuje:

1) Artykuł 23 ust. 4 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/1023 z 20.06.2019 r. w sprawie ram restrukturyzacji zapobiegawczej, umorzenia długów i zakazów prowadzenia działalności oraz w sprawie środków zwiększających skuteczność postępowań dotyczących restrukturyzacji, niewypłacalności i umorzenia długów, a także zmieniającej dyrektywę (UE) 2017/1132 (dyrektywa o restrukturyzacji i upadłości) należy interpretować w ten sposób, że wyłączenie z umorzenia długów szczególnej kategorii wierzytelności innej niż kategorie wymienione w tym przepisie jest możliwe tylko wtedy, gdy jest ono należycie uzasadnione na podstawie prawa krajowego.

2) Artykuł 23 ust. 4 dyrektywy 2019/1023 należy interpretować w ten sposób, że państwa członkowskie mają możliwość wyłączenia z umorzenia długów niektórych szczególnych kategorii wierzytelności, takich jak wierzytelności podatkowe i wierzytelności z tytułu zabezpieczenia społecznego, i przy-