

mgr Magdalena SZYMCZAK

Wydział Finansów, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

e-mail: magdalena.szymczak@ue.katowice.pl

ORCID: 0000-0001-8262-6207

DOI: 10.15290/oec.2022.01.107.10

UPRZEDNIE POROZUMIENIA CENOWE W POLSCE I INNYCH PAŃSTWACH CZŁONKOWSKICH UNII EUROPEJSKIEJ¹

Streszczenie

Cel – Wskazanie na uprzednie porozumienia cenowe jako narzędzia stanowiącego pomoc dla podatników w ograniczaniu ryzyka podatkowego oraz ocena funkcjonowania uprzednich porozumień cenowych w Polsce na tle innych państw członkowskich Unii Europejskiej przez pryzmat czasu negocjacji.

Metoda badań – Analiza danych empirycznych (z okresu 2015–2019), analiza aktów prawnych w aspekcie ekonomicznym, studia literatury przedmiotu.

Wnioski – Uprzednie porozumienia cenowe jako narzędzie minimalizacji ryzyka podatkowego obowiązują w Polsce w stosunkowo krótkim okresie. Analizą objęto dane z 5 lat. Pozwala to na sformułowanie pozytywnej oceny funkcjonowania uprzednich porozumień cenowych w Polsce w porównaniu do innych państw członkowskich Unii Europejskich. Na podstawie przeprowadzonej analizy sugerowaną zmianą w funkcjonowaniu jest skrócenie średniego czasu negocjacji uprzednich porozumień cenowych, m.in. poprzez rozważenie wprowadzenia uproszczonej procedury występowania o uprzednie porozumienia cenowe.

Oryginalność/wartość/implikacje / rekomendacje – Badania dotyczące uprzednich porozumień cenowych nie są rozwinięte ani w Polsce, ani w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej, tym samym rezultaty prezentowane w niniejszym artykule można uznać za nowatorskie oraz prowadzące w przyszłości do pogłębionych analiz.

Słowa kluczowe: uprzednie porozumienia cenowe, ceny transferowe, ryzyko podatkowe

ADVANCE PRICING AGREEMENTS IN POLAND AND OTHER MEMBER STATES OF THE EUROPEAN UNION

Summary

Purpose – Indicating the Advance Pricing Agreement (APA) as a tool to help taxpayers in reducing tax risk and assessing the functioning of APAs in Poland compared to other European Union Member States through the prism of the time of negotiations.

¹ Artykuł finansowany ze środków Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach z projektu badawczego w ramach utrzymania potencjału badawczego „Wydajność fiskalna podatkowych źródeł dochodów budżetu państwa (etap II)”.

Artykuł wpłynął 24 listopada 2021 r., zaakceptowano 13 grudnia 2021 r.

Research method – The analysis of empirical data (from the period 2015–2019), the analysis of legal acts in economic terms, studies of the literature on the subject.

Results – Advance Pricing Agreements, as a tax risk minimization tool, have been in force in Poland for a relatively short period of time. The analysis covered data from 5 years. This enabled the formulation of a positive assessment of the functioning of APAs in Poland in comparison to other Member States of the European Union. On the basis of the analysis, the suggested change in operation should be shortening the average time of negotiating APAs, e.g. by considering the introduction of a simplified procedure for requesting Advance Pricing Agreements.

Originality / value / implications / recommendations – Research on advance pricing agreements is not developed, neither in Poland nor in other Member States of the European Union, therefore the results presented in this article can be considered innovative and implying the in-depth analyses.

Keywords advance pricing agreements, transfer pricing, tax risk

JEL Classification: H21, H25, H87, K34

1. Wstęp

Artykuł poświęcony jest zagadnieniu upřednich porozumień cenowych w kontekście ich funkcjonowania w Polsce na tle innych państw członkowskich Unii Europejskiej. W pierwszej części zarysowano istotę, znaczenie oraz rodzaje upřednich porozumień cenowych. W dalszej części, aby ustalić efektywność funkcjonowania polskich rozwiązań, przeprowadzono analizę działania regulacji upřednich porozumień cenowych w latach 2015–2019. Następnie funkcjonowanie polskich przepisów zostało zestawione z regulacjami tych państw członkowskich Unii Europejskiej, które również w swoim prawodawstwie mają zapisy dotyczące upřednich porozumień cenowych. Za rok do analizy przepisów państw członkowskich wybrano 2019 ze względu na to, że na dzień przeprowadzenia badań nie były jeszcze dostępne dane za 2020 r.

2. Upřednie porozumienia cenowe – istota i rodzaje

Przedsiębiorstwa, prowadząc działalność gospodarczą, dążą coraz mocniej do większej pewności i minimalizowania ryzyka. Szczególnym ryzykiem systematycznym, które w ostatnich latach zyskało na znaczeniu, jest ryzyko podatkowe. Starając się zminimalizować prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka, podmioty zaczęły stosować strategie podatkowe [*Strategie podatkowe przedsiębiorstw*, 2013, s. 34]. Narzędziem realizacji tych strategii w kontekście prawa materialnego związanego z ustaleniem wymiaru podstawy, od której ustalony zostanie podatek [Biernacki, 2017, s. 25] w kontekście cen transferowych [Ciupek i in., 2016, s. 456], są upřednie porozumienia cenowe. Definiuje się je jako „decyzję, w której uznaje się, że cena transferowa transakcji kontrolowanej została ustalona na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane” [Ustawa..., 2019, art. 81]. Natomiast za cenę transfe-

rową można przyjąć pewną wartość, za pośrednictwem której doszło do transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi [Szymczak, 2020, s. 121]. Cenę transferową ustawodawca nazywa rezultatem finansowym wymogów, jakie mają miejsce ze względu na powiązania zachodzące między podmiotami [Ustawa..., 1992, art. 11a].

Pierwsza polityka w zakresie uprzednich porozumień cenowych została opracowana w Stanach Zjednoczonych na początku lat 90. [Eden, Byrnes, 2018, s. 15], czyli 30 lat po wzroście znaczenia problematyki cen transferowych [www 1]. Istotą uprzednich porozumień cenowych jest wyznaczenie takiej wartości przyszłych transakcji, która będzie stosowana przez podmioty powiązane, a nie będzie podważana przez organy podatkowe [Brzeziński, 2011, s. 40].

Zainteresowany minimalizacją ryzyka podatkowego z wykorzystaniem tego instrumentu podmiot ma możliwość wystąpienia z wnioskiem o wydanie uprzedniego porozumienia cenowego. Wynika z tego, że chęć jego zastosowania zależy od woli podatnika [Felis, 2008, s. 39]. Wydanie uprzedniego porozumienia cenowego odbywa się w drodze decyzji administracyjnej. Kompetencje w tym zakresie przysługują szefowi Krajowej Administracji Skarbowej [Brodzka, 2018, s. 37]. Wart podkreślenia jest prospektywny charakter takiego rozwiązania. Jednakże w artykułе 95 Ustawy [2019] znalazł się zapis, iż we wniosku może zostać wskazany okres, którego rozpoczęcie tożsame jest z początkiem roku podatkowego podmiotu, kiedy miało miejsce złożenie wniosku.

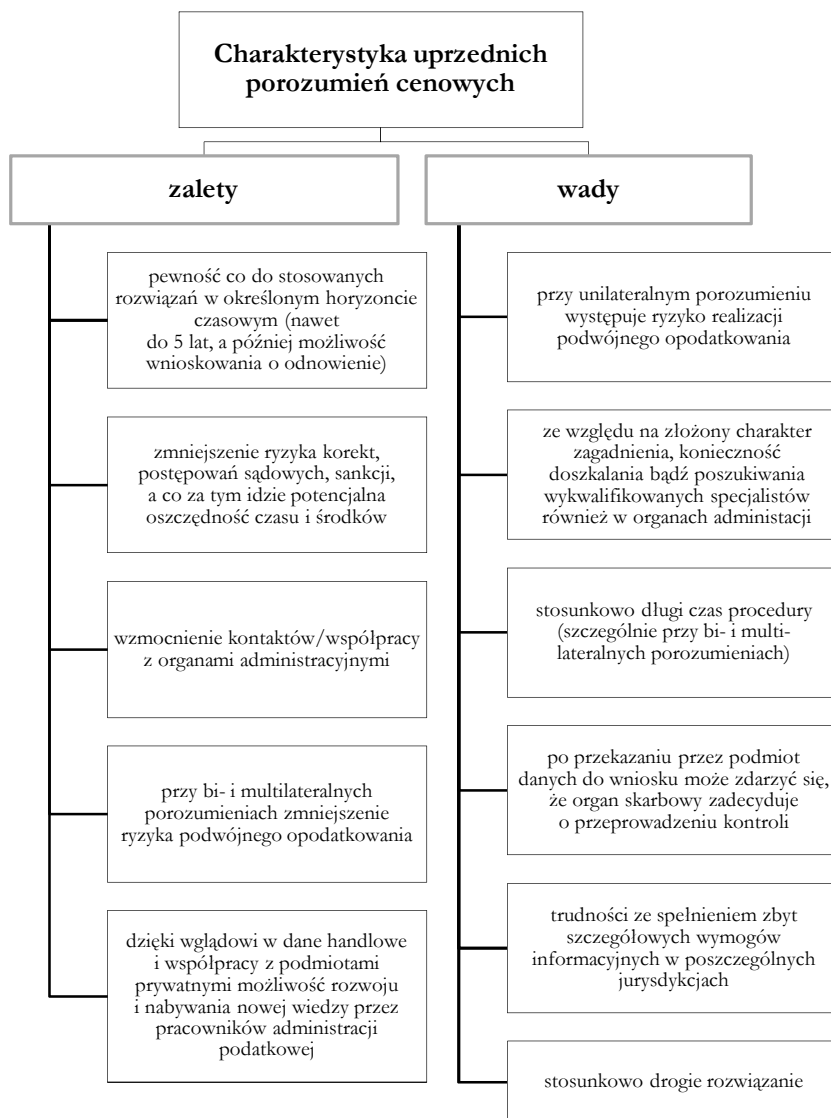
Powiązania nie ograniczają się jedynie do podmiotów z jednego kraju. Międzynarodowe przedsiębiorstwa oraz powiązane podmioty zagraniczne są w dzisiejszej gospodarce stałym elementem. Dlatego też zauważyć można uprzednie porozumienia cenowe jedno- dwu- i wielostronne w zależności od liczby zaangażowanych w daną procedurę podmiotów oraz właściwych dla nich administracji podatkowych [Sosnowski, 2016, s. 442]. Porównanie rodzajów uprzednich porozumień cenowych przedstawiono w tabeli 1.

Podmioty gospodarcze, decydując się na złożenie wniosku o wydanie uprzedniego porozumienia cenowego, jakkolwiek liczą na zmniejszenie ryzyka podatkowego związanego z zakwestionowaniem stosowanej metody ustalania cen transferowych, to muszą rozważyć pewne istotne mankamenty tego narzędzia. Najważniejsze wady i zalety tego instrumentu zostały przedstawione na rysunku 1.

Analizując wady i zalety uprzednich porozumień cenowych, można zauważyć, że główne obszary decyzyjne związane są z czasem, kosztownością rozwiązania, stosunkami z organami skarbowymi oraz podejściem administracji do uprzednich porozumień cenowych. Chociaż podatnik musi się liczyć potencjalnie ze znacznie większymi kosztami w przypadku umów bi- i multilateralnych, to właśnie one są rekomendowane przez OECD. Argumentowane jest to tym, że takie rozwiązania pozwalają na ustalenie najbardziej odpowiedniej metody dla transakcji będącej przedmiotem wniosku [Zbudniewek, 2007, s. 139]. Z jednej strony przy umowach bi- i multilateralnych zmniejsza się ryzyko wystąpienia podwójnego opodatkowania, natomiast z drugiej strony nie dojdzie do sytuacji, że dane zyski całkowicie bądź w części nie staną się przedmiotem opodatkowania [*Transfer Pricing Guidelines...*, 2017, s. 220].

RYSUNEK 1

Wady i zalety upřednich porozumień cenowych



Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Szłęczak-Matuszewicz, 2017, s. 61; Arslan, 2019, s. 390–391; Brychta, Sulik-Górecka, 2019, s. 219; Ioana, 2017, s. 567; www 2].

TABELA 1

Rodzaje uprzednich porozumień cenowych

Wyszczególnienie	Jednostronne porozumienie	Dwustronne porozumienie	Wielostronne porozumienie
Podmioty zaangażowane	co do zasady krajowe podmioty powiązane, szef Krajowej Administracji Skarbowej	krajowy podmiot powiązany, zagraniczny podmiot powiązany, szef Krajowej Administracji Skarbowej, właściwy zagraniczny organ administracyjny	krajowy podmiot powiązany, zagraniczne podmioty powiązane, szef Krajowej Administracji Skarbowej, właściwe zagraniczne organy administracyjne
Ustawowy czas oczekiwania na wydanie porozumienia	decyzja w sprawie wydania uprzedniego porozumienia cenowego powinna zostać podjęta bez zbędnej zwłoki, przy czym określa się następujące terminy graniczne:		
	do 6 miesięcy od dnia, kiedy rozpoczęto postępowanie	do 12 miesięcy od dnia, kiedy rozpoczęto postępowanie	do 18 miesięcy od dnia, kiedy rozpoczęto postępowanie
Koszt związany z otrzymaniem porozumienia	opłata stanowi 1% wartości transakcji, dla której wydawane jest uprzednie porozumienie cenowe, przy czym ustalone zostały wielkości graniczne:		
	min. 5 000 zł – max. 50 000 zł	min. 50 000 zł – max. 200 000 zł	min. 50 000 zł – max. 200 000 zł
Konieczność złożenia Sprawozdania o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego	w każdym roku podatkowym, kiedy obowiązywało porozumienie		

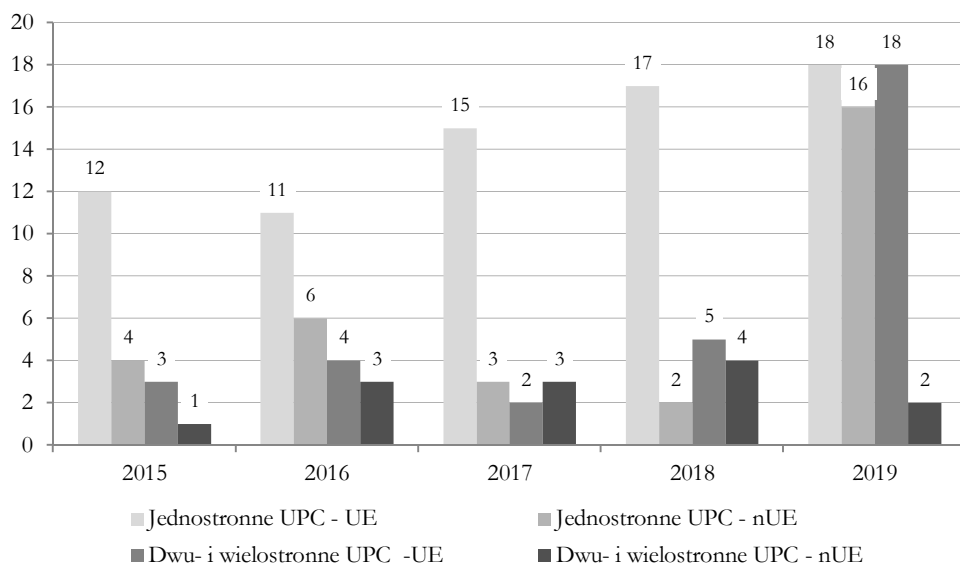
Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Sołtysik, 2015, s. 112; Ustawa..., 2019, art. 97–98, 107].

3. Funkcjonowanie uprzednich porozumień cenowych w Polsce w latach 2015–2019

Próbując ustalić znaczenie uprzednich porozumień cenowych jako narzędzia dla spółek oraz skutków związanych z ich stosowaniem, konieczne jest przeanalizowanie danych związanych z wykorzystaniem tego instrumentu na przestrzeni lat. Do badania dobrano 5-letni okres od 2015 do 2019 roku, gdyż dane unijne z 2020 r. nie były jeszcze dostępne (unijne dane statystyczne w zakresie uprzednich porozumień cenowych za 2019 r. zostały opublikowane dopiero w marcu 2021 r.). Pierwszą analizowaną wielkością jest liczba obowiązujących porozumień na koniec objętych badaniem lat w podziale na jednostronne oraz dwu- i wielostronne porozumienia cenowe, a także na państwa biorące udział w porozumieniu: państwa członkowskie Unii Europejskiej – na wykresie (i konsekwentnie do końca pracy na wykresach) oznaczone jako „UPC – UE” – i kraje spoza Unii – na wykresie „UPC – nUE” (rysunek 2).

RYSUNEK 2

Liczba upřednich porozumień cenowych obowiązujących na koniec lat 2015–2019



Źródło: opracowanie własne na podstawie: [www 3; www 4; www 5; www 6; www 7].

W badanym okresie najczęściej pojawiającymi się obowiązującymi porozumieniami cenowymi były jednostronne porozumienia cenowe zawierane z podmiotami z Unii Europejskiej (może to oznaczać podmiot krajowy bądź zagraniczny z terenu Unii Europejskiej, który planuje dopiero założyć podmiot powiązany w Polsce [www 8]). Warto zauważyć, że jedynie w 2019 r. liczba dwu- i wielostronnych porozumień cenowych „UPC – UE” jest równa liczbie obowiązujących jednostronnych porozumień cenowych „UPC – UE”. Dwu- i wielostronne upřednie porozumienia cenowe zawierane z podmiotami spoza Unii Europejskiej obowiązywały w latach 2015–2019 stosunkowo rzadko. Najwięcej było ich w 2018 r. – wówczas ich liczba wyniosła 4. Największą zmianę można zauważyć w liczbie obowiązujących upřednich porozumień cenowych w 2019 r. – było ich wtedy aż 54. W poprzednich latach było to natomiast odpowiednio: 20, 24, 23, 28.

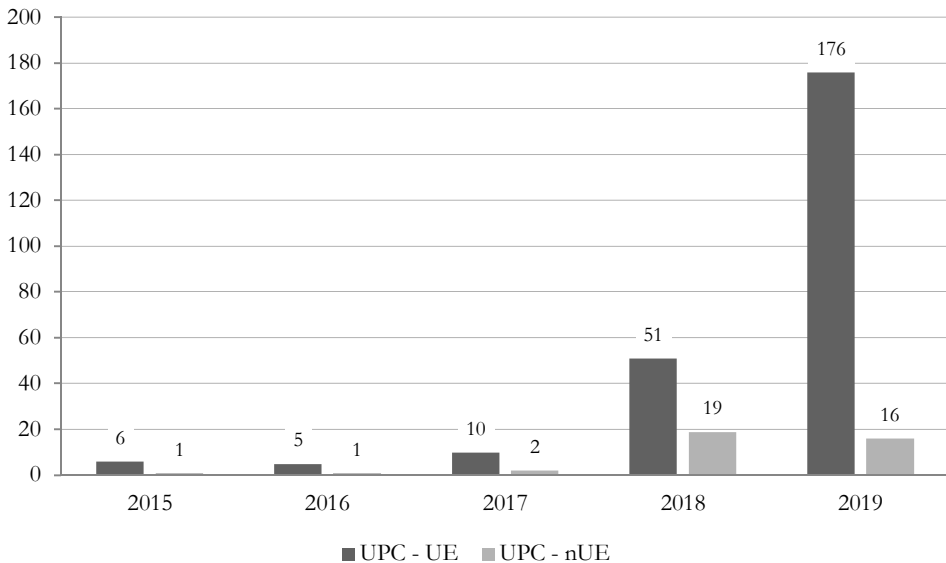
W dalszym etapie zbadana została liczba otrzymanych wniosków w badanym okresie. Wyniki zostały przedstawione na rysunku 3.

Dane, które zostały wykorzystane w analizie, pochodzą z europejskich opracowań. Istnieje między nimi a danymi statystycznymi Krajowej Administracji Skarbowej pewna rozbieżność. Według danych KAS w 2018 r. zostało zawartych w sumie 98 porozumień [www 9]. Zsumowane dane unijne przedstawiają, że zostało zawartych łącznie 70 porozumień. Częściowym wyjaśnieniem tej rozbieżności może być przypis w dokumencie unijnym do polskich danych. Wskazuje się w nim, że polskie regulacje pozwalają na wydanie jednego jednostronnego porozumienia dla jedno-

rakich transakcji dla jednej grupy powiązanych podmiotów z różnych krajów. 12 wniosków o takowe porozumienia potraktowano jako porozumienia dla państw spoza Unii Europejskiej, choć występowały w nich również podmioty z państw członkowskich. Tłumaczono to obostrzeniami, aby nie doszło do powielania zapisów [www 6]. Jakkolwiek nie ma jeszcze danych unijnych, to według statystyk KAS w 2020 r. zostało złożonych 50 wniosków, co jest znacznie mniejszą liczbą w porównaniu do 2019 czy 2018 r. [www 9]. Może być to powiązane z sytuacją geopolityczną związaną z pandemią koronawirusa. Badania prowadzone w następnych latach pokażą, czy zapowiadane upowszechnianie się uprzednich porozumień cenowych faktycznie ma miejsce.

RYSUNEK 3

Liczba otrzymanych wniosków w latach 2015–2019

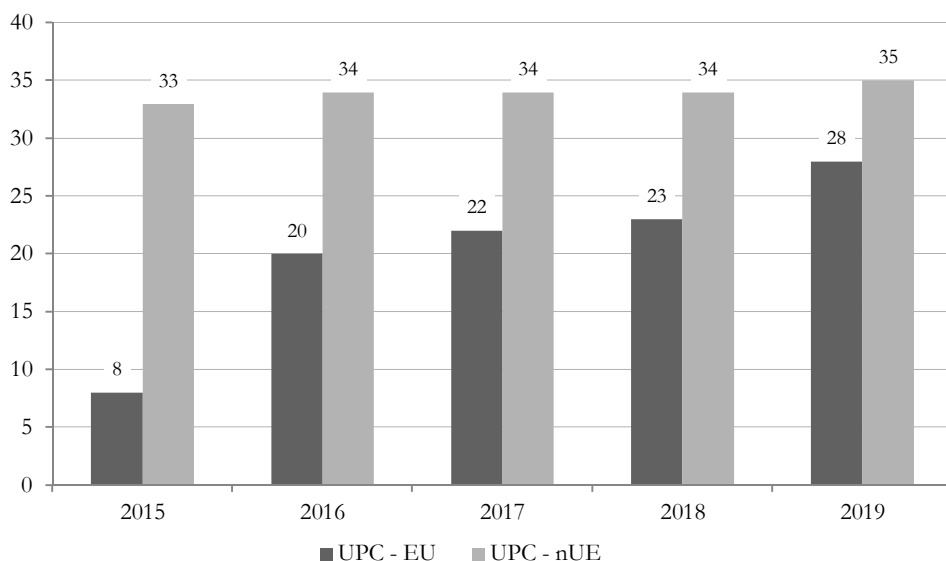


Źródło: opracowanie własne na podstawie: [www 3; www 4; www 5; www 6; www 7].

Liczba udzielonych w badanym okresie uprzednich porozumień cenowych kształtowała się następująco: w 2015 r. – 6, w 2016 r. – 9, w 2017 r. – 8, w 2018 r. – 9 i w 2019 r. – 15. Co ciekawe, tylko raz wniosek został odrzucony (w 2019 r.) i również tylko raz w analizowanym przedziale podatek wycofał swoją prośbę (w 2016 r.) [www 3; www 4; www 5; www 6; www 7].

W związku z tym, że proces porozumiewania się krajowej administracji skarbowej z zagranicznymi organami jej właściwymi jest złożony, podmioty powiązane muszą liczyć się z koniecznością dłuższego oczekiwania na otrzymanie decyzji. Na rysunku 4 przedstawiono, jak kształtował się średni czas takich negocjacji w latach 2015–2019.

RYSUNEK 4

Średni czas negocjacji dwu- i multilateralnych porozumień
w latach 2015–2019 [w miesiącach]

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [www 3; www 4; www 5; www 6; www 7].

Procedura negocjowania upřednich porozumień cenowych z państwami członkowskimi Unii Europejskiej w badanym okresie znacząco się wydłużyła – z 8 do 28 miesięcy. Oznacza to, że jeszcze w 2015 r. była możliwość zakończenia negocjacji w 0,67 roku, natomiast w 2019 r. procedura zajmowała 2 lata i 4 miesiące, czyli 3,5 razy dłużej. Negocjacje są jeszcze dłuższe w przypadku procedury z krajami spoza Unii Europejskiej. W badanym okresie średni czas negocjowania wydłużył się z 33 do 35 miesięcy.

4. Zawieranie upřednich porozumień cenowych w wybranych państwach członkowskich Unii Europejskiej

Próbując ocenić funkcjonowanie polskich rozwiązań w zakresie upřednich porozumień cenowych na tle rozwiązań europejskich, w pierwszej części badania należy ustalić, które z państw członkowskich można dobrać do analizy. W 2019 r. Wielka Brytania należała jeszcze do Unii Europejskiej i została ujęta w dokumencie unijnym prezentującym upřednie porozumienia cenowe, dlatego też została wybrana do badania. Z 28 państw członkowskich Unii Europejskiej (stan na 2019 r.) do analizy nie można było zakwalifikować 4 państw: Bułgarii, Cypru, Estonii i Malty oraz częściowo Holandii. W pierwszych czterech wymienionych krajach nie było w 2019 r. przepisów regulujących upřednie porozumienia cenowe. W przypadku Estonii wskazane było, że pomimo braku specjalnych przepisów istnieje możliwość

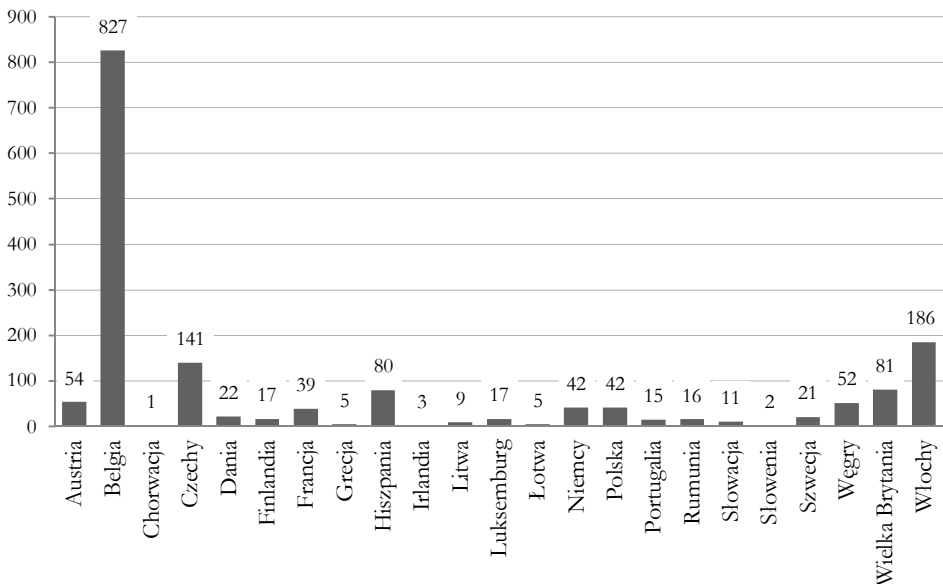
zawarcia bilateralnego porozumienia na gruncie procedury wzajemnego porozumiewania się. Natomiast w przypadku Cypru zaznaczona była możliwość otrzymania interpretacji indywidualnych [www 7].

Ciekawym przypadkiem jest Holandia, w której w 2019 r. dostępne były wszystkie rodzaje uprzednich porozumień cenowych, jednakże nie były prowadzone kompletne statystyki, m.in. nie ma informacji o liczbie obowiązujących porozumieniach cenowych czy informacji, które z przyznanych bądź odrzuconych wniosków dotyczyły porozumień z państwami członkowskimi Unii Europejskiej, a które państw spoza Unii Europejskiej [www 7].

Zebrane informacje na temat 23 państw członkowskich w zakresie funkcjonowania obowiązujących porozumień cenowych przedstawiono na rysunku 5. Część krajów zaznaczała, na jakich konkretnie zasadach mogą być rozpatrywane wnioski. Jednostronne porozumienia mające miejsce za pośrednictwem interpretacji indywidualnych (*advance rulings*) występowały w takich krajach, jak: Austria, Belgia, Czechy oraz Finlandia. Nie we wszystkich badanych państwach występowały w 2019 r. jedno-, dwu- i wielostronne uprzednie porozumienia cenowe. Spośród przebadanych 23 państw tylko na Łotwie istniała możliwość uzyskania jedynie unilateralnego porozumienia. W Wielkiej Brytanii możliwe było wnioskowanie o uni- oraz bilateralne porozumienia. Natomiast w 3 krajach z 23 występowały bi- oraz multilateralne porozumienia, ale nie było informacji o unilateralnych uprzednich porozumieniach cenowych. Do tych państw zaliczają się: Dania, Irlandia oraz Szwecja [www 7].

RYSUNEK 5

Liczba uprzednich porozumień cenowych obowiązujących w państwach członkowskich UE na koniec 2019 r.



Źródło: opracowanie własne na podstawie: [www 7].

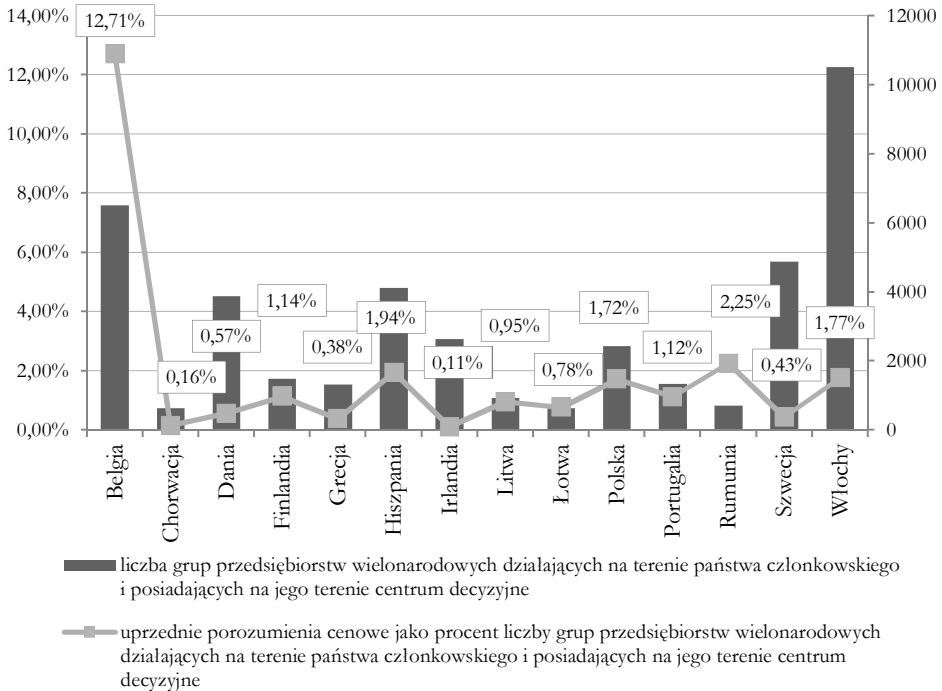
Belgia zasadniczo przewyższała państwa członkowskie w liczbie uprzednich porozumień cenowych, które obowiązywały na jej terenie w 2019 r. Było ich aż 827 (zsumowana wartość porozumień z państwami zarówno z Unii, jak i spoza niej). Drugim najwyższym wynikiem była liczba 186 porozumień we Włoszech. Mediana wyniosła 21. Polska z liczbą 42 obowiązujących porozumień przewyższała dwukrotnie wartość środkową.

W dalszej kolejności należałoby rozważyć, w jakim stopniu uprzednie porozumienia cenowe są stosowane w państwach członkowskich Unii Europejskiej. W badaniu powiązano liczbę obowiązujących uprzednich porozumień cenowych z liczbą grup przedsiębiorstw wielonarodowych (*Multinational enterprise groups*) działających na terenie danego państwa członkowskiego oraz posiadających tam centra decyzyjne (rysunek 6). Liczbę obowiązujących uprzednich porozumień cenowych przedstawiono jako procent liczby grup przedsiębiorstw wielonarodowych, które działają i posiadają centrum decyzyjne w danym państwie członkowskim. W rozumieniu Eurostatu za wielonarodowe przedsiębiorstwo przyjmuje się takie, które „produkuje towary lub świadczy usługi w więcej niż jednym kraju” [www 10]. Należy jednak zwrócić uwagę na definicję grupy przedsiębiorstw wielonarodowych wskazanej przez OECD w dokumencie „Projekt BEPS, Działanie 13” („BEPS 13 Action 13: Country-by-Country Reporting”), gdzie podkreślono, że taka grupa „obejmuje co najmniej dwa przedsiębiorstwa, których rezydencja podatkowa znajduje się w różnych jurysdykcjach lub obejmuje przedsiębiorstwo będące rezydentem do celów podatkowych w jednej jurysdykcji i podlega opodatkowaniu w odniesieniu do działalności prowadzonej za pośrednictwem stałego zakładu w innej jurysdykcji” [OECD/G20 Base Erosion..., 2015, s. 4] oraz że w takiej grupie skonsolidowane przychody przekraczają 750 mln Euro [OECD/G20 Base Erosion..., 2015, s. 4]. W związku z tym, że w grupach przedsiębiorstw wielonarodowych może wystąpić ryzyko podatkowe związane z cenami transferowymi, zasadne jest sprawdzenie, czy potencjalnie większa liczba takich grup w danym państwie członkowskim może się przełożyć na większą liczbę uprzednich porozumień cenowych w porównaniu do innych państw.

Ogólną liczbę obowiązujących uprzednich porozumień cenowych należy uznać za nieznaczną w porównaniu do liczby grup przedsiębiorstw wielonarodowych, które przypuszczalnie dążąc do minimalizacji ryzyka podatkowego, zdecydowałyby się na złożenie wniosku w sprawie wydania uprzedniego porozumienia cenowego (należy mieć na uwadze, że mogły wystąpić również inne podmioty niż grupy przedsiębiorstw wielonarodowych, które uzyskały decyzję w sprawie uprzednich porozumień cenowych). Tylko w Belgii liczba obowiązujących w 2019 r. uprzednich porozumień cenowych jako procent liczby grup przedsiębiorstw wielonarodowych, które mają tam centrum decyzyjne, osiągnęła wynik dwucyfrowy – 12,71%. W pozostałych 13 analizowanych państwach członkowskich udział ten nie przekroczył 3%. Ze względu na ograniczoność danych nie można było powiązać liczby uprzednich porozumień cenowych z ogólną liczbą podmiotów powiązanych, występujących w państwach członkowskich Unii Europejskiej. Dalsza analiza z uwzględnieniem m.in. krajowych podmiotów powiązanych wymaga pogłębionych badań w przyszłości.

RYSUNEK 6

Upřednie porozumienia cenowe jako procent liczby grup przedsiębiorstw wielonarodowych posiadających centra decyzyjne w danym państwie członkowskim w odniesieniu do liczby tych podmiotów w 2019 r.



Źródło: opracowanie własne na podstawie: [www 7; www 11].

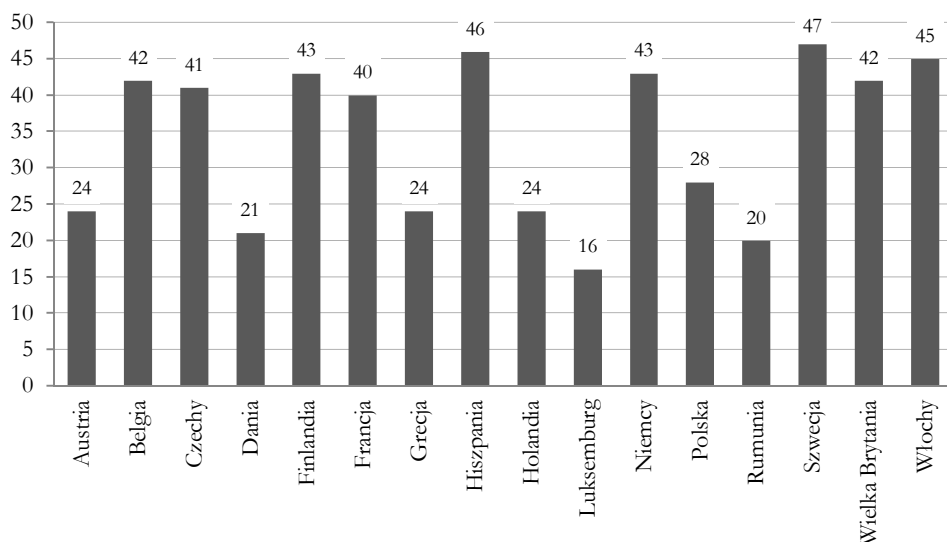
Starając się ustalić, dlaczego liczba zawartych upřednich porozumień cenowych jest względnie niska w porównaniu do chociażby grup przedsiębiorstw wielonarodowych, które mają swoje centra decyzyjne na terenie państw członkowskich, należałoby poddać analizie jeden z najczęściej wskazywanych mankamentów zawierania upřednich porozumień cenowych, czyli czas negocjacji. Badaniu poddano średni okres negocjacji w państwach członkowskich Unii Europejskiej. Ze względu na to, że nie wszystkie państwa raportują dane (część z nich w ogóle nie wskazało średniego czasu trwania negocjacji, a część podała go jedynie dla wybranych porozumień – z państwami członkowskimi Unii Europejskiej bądź z krajami spoza niej), badanie podzielono na 2 części (rysunek 7 i 8).

Spośród 23 badanych państw członkowskich 16 zaraportowało swoje średnie okresy negocjacji bi- i multilateralnych upřednich porozumień z państwami członkowskimi Unii Europejskiej. Najdłuższy średni czas negocjacji w 2019 r. był w Szwecji – 47 miesięcy, natomiast najszybciej procedura przebiegała w Luksemburgu – 16 miesięcy. Różnica pomiędzy tymi krajami to aż 2 lata i 7 miesięcy. Mediana wyniosła

40,5 miesiąca. Polska z okresem wynoszącym 28 miesięcy plasuje się poniżej wartości średkowej.

RYСУNEK 7

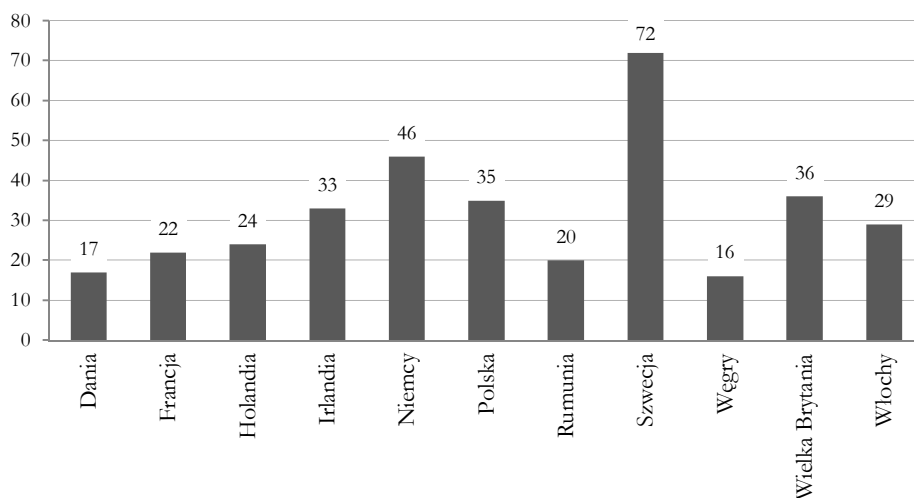
Średni czas negocjacji bi- i multilateralnych porozumień z państwami członkowskimi Unii Europejskiej w 2019 r. [w miesiącach]



Źródło: opracowanie własne na podstawie: [www 7].

RYСУNEK 8

Średni czas negocjacji bi- i multilateralnych porozumień z państwami spoza Unii Europejskiej w 2019 r. [w miesiącach]



Źródło: opracowanie własne na podstawie: [www 7].

Należy zauważyć, że jedynie 11 państw członkowskich podało w unijnym raporcie swój czas negocjacji z krajami spoza Unii Europejskiej. Stanowi to swoiste ograniczenie dla badania. Ujednoczenie danych sprawozdawczych w Unii Europejskiej mogłoby się pozytywnie przełożyć na pełniejszy obraz średniego czasu negocjacji państw członkowskich z krajami spoza Unii.

W badanym okresie najdłuższy czas negocjacji z państwami, które nie należą do Unii Europejskiej, wystąpił w Szwecji – 72 miesiące. Najszybciej procedura negocjacji przebiegała na Węgrzech, gdzie potrzeba było na nią 16 miesięcy. Mediana wyniosła 29 miesięcy. W Polsce negocjacje trwały 35 miesięcy, więc o pół roku dłużej, niż wynosi wartość środkowa dla badanych państw.

Z przeprowadzonej analizy wynika, że niezależnie, czy negocjacje dotyczyłyby uprzednich porozumień cenowych (dwu- lub multilateralnych) z jurysdykcją (jurysdykcjami) państw członkowskich Unii Europejskiej czy spoza niej, to zawsze podatnik musi się liczyć z tym, że średni czas negocjacji przekracza 16 miesięcy. Należałoby rozważyć, jakie czynniki sprawiają, że czas negocjacji jest tak długi. Najczęściej wskazywanym w literaturze czynnikiem jest sam charakter procedury, która jest wieloaspektowa. Nawet na etapie kompletowania dokumentów (jeszcze przed rozpoczęciem procedury) podatnicy mogą napotkać trudności. Wskazuje się również na niejednorodność stanowisk, jakie przyjmują w stosunku do wartości rynkowej organy podatkowe [Kuroпка, 2020, s. 41–42]. Kolejnym czynnikiem, który może wpłynąć na długość procedury, są zasoby ludzkie w administracji podatkowej. Kłopotem może być zbyt mała liczba wykwalifikowanych specjalistów oraz problem ich właściwego rozdysponowania pomiędzy działania związane z procedurą dążącą do wydania decyzji w sprawie stosowania uprzednich porozumień cenowych a czynności dotyczące przeprowadzania kontroli. Zwraca się uwagę również na to, że istotną kwestią może być posiadane przez administrację podatkową doświadczenie (oraz jego wielkość) w zakresie negocjacji uprzednich porozumień cenowych [www 12, s. 4–5]. Problem liczby pracowników i zwiększania ich efektywności został zauważony przez polską administrację, gdyż w ocenach skutków regulacji w Uzasadnieniu do Projektu ustawy o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych podkreślono konieczność stworzenia nowych etatów w celu obsługi procedury wnioskowej, związanej z uprzednimi porozumieniami cenowymi [*Projekt ustawy...*, 2019, s. 155–156].

W kontekście usprawnień należałoby również rozważyć, czy nie powrócić do prowadzonych wcześniej przez ustawodawcę rozważań nad wprowadzeniem uproszczonej procedury uzyskiwania uprzednich porozumień cenowych, która mogłaby pomóc w skróceniu czasu negocjacji.

5. Podsumowanie

Mając na uwadze, że uprzednie porozumienia cenowe są w Polsce stosunkowo nowym rozwiązaniem, ich funkcjonowanie na tle innych państw Unii Europejskiej można ocenić pozytywnie. Liczba obowiązujących w 2019 r. uprzednich porozu-

mieñ cenowych jest powyżej mediany. Czas na negocjacje z państwami członkowskimi Unii Europejskiej w analizowanym okresie jest niższy od mediany, co jest zdecydowanie korzystne dla podatników. Natomiast byłaby wymagana praca co najmniej nad procedurą negocjacji z państwami spoza Unii, żeby skrócić czas negocjacji chociażby do wartości środkowej. Dodatkowo przemawia za tym fakt, iż w Ustawie o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu upřednich porozumieñ cenowych wskazano, że okres wydania decyzji dla multilateralnych porozumieñ nie powinien przekraczać 18 miešięcy. Dla bilateralnych porozumieñ okres ten nie powinien przekraczać 12 miešięcy, więc pomimo tego, że w analizowanym okresie na tle państw członkowskich sytuacja jest zadowalająca, to należałoby rozważyć pewne usprawnienia w tym zakresie, np. wprowadzenie uproszczonego wariantu upřednich porozumieñ cenowych (choćby w ograniczonym wymiarze). Przeprowadzone badania można uznać za inspirację do pogłębionych dalszych dociekań naukowych, które mogłyby objąć wszystkie państwa członkowskie Unii Europejskiej oraz podmioty powiązane operujące w państwach członkowskich.

Literatura

- Arslan S., 2019, *Importance Of The Transfer Pricing In Multinational Enterprises*, [w:] *Economic and Business Issues in Retrospect and Prospect*, Meciar M., Gökten K., Eren A.A. (red.), IJOPEC Publication Limited, London.
- Biernacki K., 2017, *Ryzyko podatkowe i instrumenty jego minimalizacji w Polsce*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin – Polonia. Sectio H”, nr LI, 5, s. 19–26, DOI: 10.17951/h.2017.51.5.19.
- Brodzka A., 2018, *Automatyczna wymiana informacji o indywidualnych porozumieniach podatkowych – analiza polskich rozwiązań*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 358, s. 33–42.
- Brychta K., Sulik-Górecka A., 2019, *Legal Regulation for Advance Pricing Agreements in the Czech Republic and Poland – a Comparative Case Study*, „Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis”, nr 67, 1, s. 209–224, DOI: 10.11118/actaun201967010209.
- Brzeziński B., 2011, *Relacje między administracją podatkową a podatnikami – od konfrontacji do współpracy*, „Studia Finansowoprawne”, nr 2, s. 35–43.
- Ciupek B., Kaczmarzyk J., Kania P., 2016, *Podatki dochodowe jako czynnik ryzyka w międzynarodowych grupach kapitałowych*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin – Polonia. Sectio H”, nr L, 1, s. 449–458, DOI: 10.17951/h.2016.50.1.449.
- Eden L., Byrnes W., 2018, *Transfer pricing and state aid: the unintended consequences of advance pricing agreements*, „Transnational Corporations”, nr 25, 2, s. 9–36.
- Felis P., 2008, *Ryzyko podatkowe podmiotów powiązanych w konstrukcji podatków dochodowych*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów”, nr 90, s. 26–44.

- Ioana I., 2017, *Advance Pricing Agreements and Double Taxation – Key Concepts in the Context of Transfer Pricing*, “Ovidius University Annals, Economic Sciences Series”, nr XVII, 2, s. 565–570.
- Kuropka K., 2020, *Advance pricing arrangements as a tax strategy tool for related entities*, “European Financial and Accounting Journal”, nr 15, 2, s. 31–44, DOI: 10.18267/j.efaj.240.
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Action 13: Country-by-Country Reporting Implementation Package*, 2015, OECD, <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/beps-action-13-country-by-country-reporting-implementation-package.pdf> [data dostępu: 13.12.2021].
- Projekt ustawy o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, 2019, Prezen Rady Ministrów, [https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/Projekty/8-020-1423-2019/\\$file/8-020-1423-2019.pdf](https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/Projekty/8-020-1423-2019/$file/8-020-1423-2019.pdf) [data dostępu: 13.12.2021].
- Sołtysik M., 2015, *Porozumienie cenowe jako instrument zwiększenia pewności inwestowania w polskim prawie podatkowym*, „Ekonomiczne Problemy Usług”, nr 120, s. 105–117, DOI: 10.18276/epu.2015.120-08.
- Sosnowski M., 2016, *Transfer Pricing Issues in Taxation of Related Entities*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 451, s. 431–447, DOI: 10.15611/pn.2016.451.35.
- Strategie podatkowe przedsiębiorstw*, 2013, Ciupek B., Famulska T. (red.), Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.
- Szlęzak-Matusiewicz J., 2017, *Podatkowa grupa kapitałowa na gruncie podatku od towarów i usług – ryzyko szacowania podstawy opodatkowania*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 87, 3, cz. 2, s. 53–65, DOI: 10.18276/frfu.2017.87/2-05.
- Szymczak M., 2020, *Good Practice for Transfer Pricing in selected OECD Countries*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 64, 9, s. 119–130, DOI: 10.15611/pn.2020.9.09.
- Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2017, OECD, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page1 [data dostępu: 23.07.2021].
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. 2020, poz. 1406.
- Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, Dz.U. 2019, poz. 2200.
- Zbudniewek A., 2007, *Problem cen transferowych – dostępne w polskim sposobie unikania konfliktów z urzędami skarbowymi*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów”, nr 81, s. 133–151.
- www 1, <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-03/Manual-TP-2017.pdf> [data dostępu: 23.07.2021].

- www 2, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/12th-altern_res.pdf [data dostępu: 23.07.2021].
- www 3, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-12/jtpf0152016_enapastatistics.pdf [data dostępu: 23.07.2021].
- www 4, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-03/2016_jptf_apa_statistics_en.pdf [data dostępu: 23.07.2021].
- www 5, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-10/statistics_on_advance_pricing_agreements_2017_en.pdf [data dostępu: 23.07.2021].
- www 6, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2019-07/apa-and-map-2019-3.pdf [data dostępu: 23.07.2021].
- www 7, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-04/apas_2019.docx.pdf [data dostępu: 23.07.2021].
- www 8, <http://www.russellbedford.pl/o-nas/rb-biuletyn/item/2200-sprawozdanie-o-realizacji-upzedniego-porozumienia-cenowego-dla-celow-podatku-dochodowego-od-osob-prawnych-apa-c.html> [data dostępu: 23.07.2021].
- www 9, <https://www.podatki.gov.pl/media/7095/statystyki-stan-na-30-06-2021.pdf> [data dostępu: 23.07.2021].
- www 10, [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Glossary:Multinational_enterprise_\(MNE\)](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Glossary:Multinational_enterprise_(MNE)) [data dostępu: 13.12.2021].
- www 11, [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:Number_of_multinational_enterprise_\(MNE\)_groups_operating_in_the_EU_and_EFTA,_2019_02-07-2021.png](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:Number_of_multinational_enterprise_(MNE)_groups_operating_in_the_EU_and_EFTA,_2019_02-07-2021.png) [data dostępu: 13.12.2021].
- www 12, https://www.oecd.org/ctp/tax-global/4.%20Advance_Transfer_Pricing_Arrangements.pdf [data dostępu: 13.12.2021].