

Krzysztof Lipka

Akademia Leona Koźmińskiego, Warszawa

lipkak@kozminski.edu.pl

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1680-9635>

Ceny transferowe – zasada *formulary apportionment* a małe i średnie przedsiębiorstwa (MŚP)

<http://dx.doi.org/10.12775/SIT.2023.008>

1. Uwagi wprowadzające

Analizując zjawisko cen transferowych, badacze koncentrują się głównie na problemach wielkich, ponadnarodowych korporacji. Tymczasem małe i średnie przedsiębiorstwa (MŚP) mogą podlegać podobnym wymogom, nie dysponując jednocześnie narzędziami i kompetencjami porównywalnymi z posiadanymi przez większych konkurentów. Obecny system opodatkowania podmiotów powiązanych jest skomplikowany, a koszty jego obsługi (zarówno wewnętrzne, jak i zewnętrzne) mogą być znaczne. Co więcej, system ten nie jest doskonały, a wiele podmiotów wykorzystuje jego zawiłość do unikania zapłaty podatków. Istnieje świadomość tych wad, jednak opinie, jak je eliminować, są podzielone. Część interesariuszy opowiada się za korygowaniem istniejących zasad. Postuluje się przy tym, aby globalne standardy przestały faworyzować wielkie korporacje, a pomogły mniejszym podatnikom zwiększyć konkurencyjność również na rynkach zagranicznych. Autor stawia tezę, że dla podatników MŚP rozwiązaniem mogącym

przynieść realne korzyści mogłoby być zastąpienie obecnie stosowanych mechanizmów podatkowych opartych na zasadzie *arm's length* formułami alokacji. Nie jest to podejście nowe. Było poważnie rozważane już na początku XX w. Artykuł jest próbą wykazania, że przyczyny, dla których sto lat temu nie zdecydowano się na użycie zasady alokacji, tracą na znaczeniu, a zastosowanie jej do opodatkowania podmiotów powiązanych w transakcjach międzynarodowych byłoby szczególnie korzystne dla mniejszych firm.

W badaniach wykorzystano metodę teoretyczno-prawną służącą do analizy poglądów doktryny oraz przedstawienia i skonfrontowania poglądów przedstawicieli głównych nurtów polemicznych dotyczących badanego zagadnienia. Pomocniczo zastosowano metodę dogmatyczno-prawną oraz metodę logiczno-językową.

2. MŚP a ceny transferowe

W gospodarce światowej szczególną rolę odgrywają przedsiębiorstwa małe i średnie (dalej: MŚP)¹. Istnieje wiele sposobów definiowania tej kategorii firm, jednak dla celów niniejszych rozważań przyjęto definicję stworzoną przez Unię Europejską w 2003 r.² Użyte przez UE kryteria mają charakter uniwersalny i kładą nacisk na rozmiar przedsiębiorstwa mierzony zarówno liczbą pracowników, jak i wielkością prowadzonej działalności. W badaniach opisanych w artykule granice pojęcia „małe i średnie przedsiębiorstwa” mogą jednak pozostawać umowne, ponieważ chodzi o prezentację zjawiska dotyczącego mniejsze podmioty w rywalizacji z większymi konkurentami. Gdzie dokładnie ta granica przebiega, nie jest kluczowe dla konkluzji prowadzonych analiz.

Wydaje się, że znaczenie MŚP jest powszechnie zrozumiałe i istnieje ogólna akceptacja konieczności wspierania takiej for-

¹ B. Owczarczyk, *Znaczenie sektora MŚP dla gospodarki rynkowej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Nauki o Finansach” 2010, nr 4, s. 285–299.

² Commission Recommendation of 6 May 2003 concerning the definition of micro, small and medium-sized enterprises (2003/361/EC), https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-definition_en (dostęp: 22.11.2022 r.).

my prowadzenia działalności gospodarczej. Firmy mniejsze muszą konkurować nie tylko między sobą, ale również z podmiotami znacznie większymi, a także z wielkimi międzynarodowymi korporacjami (określanymi jako MNE). Skala prowadzenia działalności, liczba zatrudnionych pracowników i stopień ich specjalizacji wymuszają odmienne formy adaptacji do wymogów otoczenia biznesowego. Jedną ze sfer, w której mniejsze podmioty napotykają specyficzne problemy wynikające z ich rozmiaru, jest działalność transgraniczna. Dla celów tego artykułu za działalność taką uznano prowadzenie aktywności biznesowej wymagającej otwarcia stałej placówki poza granicami własnego kraju. Badania potwierdzają, że przy podejmowaniu prób dokonywania ekspansji zagranicznej podmioty MŚP mierzą się z innymi wyzwaniem niż konkurujące z nimi globalne korporacje. Różnice są szczególnie widoczne w działalności operacyjnej firm³, w tym w podatkach, i to zarówno w zakresie planowania podatkowego, jak i zabezpieczenia prawidłowości obliczania i uiszczania danin.

Zagadnieniem fiskalnoprawnym, z jakim MŚP często stykają się po raz pierwszy przy podejmowaniu decyzji o otwarciu filii zagranicznej i sprzedaży (zakupu) towarów lub usług do (z) niej, są regulacje cen transferowych.

Ceny transferowe to ceny stosowane w transakcjach zawieranych między podmiotami powiązаныmi. Ze względu na różnice w opodatkowaniu dochodów w poszczególnych państwach w transakcjach między swoimi podmiotami zależnymi firmy mogą tak manipulować cenami, by obniżyć podstawę opodatkowania. Celem takich działań jest zadeklarowanie możliwie dużej części dochodów w państwie oferującym niższą efektywną stawkę podatkową. Regulacje cen transferowych dotyczą zasad i mechanizmów ustalania cen między podmiotami powiązаныmi tak, by odzwierciedlały one poziom cen rynkowych. Kontrola cen stosowanych przez podatnika i odnoszenie ich do porównywalnych cen rynkowych stosowanych przez podmioty niezależne mają

³ S. Vachani, *Problems of foreign subsidiaries of SMEs compared with large companies*, „International Business Review” 2005, nr 4, s. 415–439.

służyć uniknięciu zjawiska określanego potocznie jako *transfer mispricing*⁴.

Formalnie normy cen transferowych są uniwersalne i dotyczą podmiotów powiązanych bez względu na ich wielkość. Jeżeli przewiduje się traktowanie preferencyjne, to raczej mniejszych podatników (w pewnym sensie za takie mogą uchodzić tzw. *safe harbours*, czyli wyłączenia pewnych transakcji z zakresu koniecznych analiz)⁵. Jednak w praktyce to międzynarodowe korporacje uzyskują przewagę konkurencyjną z tytułu obecnie obowiązujących rozwiązań. Przyczyny takiego stanu rzeczy omówiono w dalszej części artykułu.

3. Między *arm's length* a *formulary apportionment*

Historia regulacji cen transferowych nie jest długa. Na początku XX w. USA wprowadziły pierwsze przepisy pozwalające na dokonywanie takich korekt cen stosowanych przez podatnika w obrocie z zależnymi podmiotami zagranicznymi, aby zrównać je z cenami deklarowanymi przy sprzedaży do podmiotów niezależnych⁶. Wtedy opracowano podstawowe zasady cen transferowych – zasadę *separate entity* i zasadę *arm's length* (ALP). Pierwsza oznacza, że podmioty powiązane należy traktować, przyjmując swobodną fikcję, tak jakby były wzajemnie niezależne. Druga stanowi, że ceny stosowane w transakcjach między podmiotami powiązanymi powinny być weryfikowane w odniesieniu do analogicznych cen rynkowych.

⁴ M. Szymczak, *Good practice for transfer mispricing in selected OECD countries*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2020, nr 9, s. 121.

⁵ A. Ezenagu, *Safe Harbour Regimes in Transfer Pricing: An African Perspective*, „International Centre for Tax Development Working Paper” 2019, nr 100, s. 1–29.

⁶ USA wprowadziły pierwsze regulacje pozwalające władzom na dokonywanie alokacji dochodów do tego podmiotu, do którego się one faktycznie odnoszą w roku 1917. *Statistics of Income 1919 r.*, www.irs.gov/pub/irs-soi/17soirepar.pdf (dostęp: 25.11.2022 r.).

Współczesne światowe standardy cen transferowych opierają się na powyższych zasadach i są wynikiem prac jednej organizacji – OECD, która od lat 60 XX w. opracowuje wzorce regulacji⁷. Poszczególne państwa inkorporują je do systemów prawa krajowego, choć nie mają formalnego obowiązku, by tak czynić. W zakresie cen transferowych istnieje jednak złożony system globalnych zależności i narzędzi *soft law*, który w sposób „miękki”, ale konsekwentny, promuje tworzenie uniwersalnego światowego porządku opartego na rekomendacjach jednej organizacji. W proces ten zaangażowanych jest wielu interesariuszy. Istnienie jednolitych, uniwersalnych rozwiązań jest wygodne dla wielkich, międzynarodowych korporacji. Firmy prowadzące działalność w kilkudziesięciu państwach mierzą się z problemem różnic regulacyjnych i koniecznością dostosowywania form biznesowych, rozwiązań operacyjnych, procesów i procedur oraz tzw. dokumentacji cen transferowych do odmiennych wymogów. Istnienie ujednoczonych norm w różnych krajach pozwala lepiej zarządzać ryzykiem i optymalizować koszty.

Obecnie osoby w praktyce zajmujące się cenami transferowymi nie wyobrażają sobie stosowania podejścia alternatywnego do obowiązującego od stu lat modelu opartego na zasadach *separate entity* i ALP⁸. Jednak alternatywa istnieje. Kiedy na początku ubiegłego wieku w transakcjach z podmiotami zależnymi pojawiły się problemy podatkowe, do ich rozwiązania proponowano wykorzystanie różnych narzędzi. Poważnie rozważano zastosowanie mechanizmów określanych jako formuły alokacji – *formulary apportionment* (FA). Jest to podejście całkowicie odmienne od zasady ALP, polegające na podziale całości dochodów uzyskiwanych przez podatnika pomiędzy kraje, w których prowadzi on działalność

⁷ A.J. Cockfield, *The rise of the OECD as informal world tax organization through national responses to e-commerce tax challenges*, „Yale Journal of Law and Technology” 2006, nr 1, s. 136.

⁸ Choć część badaczy sugeruje konieczność zmiany podejścia. F. Sebele-Mpofu, E. Mashiri, S.C. Schwartz, *An exposition of transfer pricing motives, strategies and their implementation in tax avoidance by MNEs in developing countries*, Cogent Business & Management 2021, www.tandfonline.com/action/showCitFormats?doi=10.1080%2F23311975.2021.1944007.

z użyciem specyficznych kluczy alokacji. Takie rozwiązanie miało licznych zwolenników, jednak w wyniku rekomendacji prof. Carrolla (tzw. *Carroll Report*) ostatecznie zdecydowano się przyjąć założenie, że dla celów podatkowych dwie spółki powiązane mogą być traktowane jak podmioty niezależne i w konsekwencji wykorzystać zasadę *arm's length*⁹. W 1932 r. zasada ta pojawiła się po raz pierwszy w międzynarodowym akcie prawnym – umowie podatkowej między USA i Francją¹⁰. W tym samym czasie Waszyngton zaproponował wykorzystanie jej w pracach Ligi Narodów¹¹. W 1936 r. pod wpływem tych sugestii zasady ALP i *separate entity* pojawiły się w projekcie traktatu Ligi Narodów *Convention on Allocation of Profits and Property of International Enterprises* (w art. 6)¹². Ostatecznie kilka dekad później zastosowano je w opracowanym przez OECD modelu konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz w Wytocznych w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych¹³.

W chwili podejmowania decyzji o wyborze zasady *arm's length* jako mechanizmu ustalania dochodów podmiotów powiązanych taki wybór był uzasadniony. Przede wszystkim zawierane w tym okresie transakcje, które wymusiły konieczność wprowadzenia regulacji, były proste (przeważała sprzedaż towarów) i rzeczywiście względnie łatwo można było ustalić porównywalne ceny rynkowe¹⁴. Obecnie sytuacja uległa zmianie. System oparty na przyjęciu fikcji, że transakcje podmiotów powiązanych mogą być traktowane tak, jakby zawsze istniały analogiczne transakcje między podmiotami niepowiązanymi dostarczające informacji o poziomie cen,

⁹ P. Hewitt, A. Lymer, L. Oats, *History of International Business Taxation*, w: *The International Taxation System*, red. A. Lymer, J. Hasseldyne, New York 2002, s. 53.

¹⁰ J. Wittendorff, *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*, Alphen aan den Rijn 2010, s. 32.

¹¹ Ibidem.

¹² M. Schroger, *Next steps in international debate*, w: *Tax Policy Challenges in the 21st Century*, red. K. Spies, R. Petrucci, L. Verlag, Wien 2014, s. 302.

¹³ www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm (dostęp: 25.11.2022 r.).

¹⁴ Często po prostu porównując ceny stosowane przez tę firmę w transakcji z jednostką powiązaną do cen użytych w transakcji z niezależnym nabywcą.

zamienia się we własną karykaturę. Transakcje między podmiotami powiązаныmi stały się bardzo złożone. Obok prostej sprzedaży towarów coraz większego znaczenia zaczęła nabierać sprzedaż usług. Szczególnie trudne do znalezienia porównywalnych transakcji są usługi wewnętrzne dostarczane przez centrale firm (lub specjalnie tworzone podmioty zależne) innym podmiotom z grupy. W tych przypadkach trudno o rzetelne dane porównawcze, gdyż w korporacjach takie usługi często są unikatowe ze względu na formę, zakres i skalę. Przy tym firmy ograniczają dostęp do informacji i *know-how*, chroniąc się przed konkurencją. Kolejną grupą transakcji, dla których bardzo trudne jest uzyskanie danych porównawczych z podmiotów niezależnych, są transakcje dotyczące wartości niematerialnych i prawnych (WNIPI). Brak porównywalności danych dotyczących *know-how*, znaków towarowych, licencji itp. jest uważany za bardzo istotny problem dotyczący cen transferowych, a wartość wzajemnych obciążeń z tytułu wykorzystania WNIPI ciągle wzrasta. W konsekwencji narzędzia oparte na zasadzie ALP nie pozwalają na sprawiedliwą wycenę coraz większej liczby kluczowych transakcji. Wady te dostrzega również tworząca standardy cen transferowych OECD, godząc się (w ograniczonym zakresie) na stosowanie mechanizmów będących faktycznym odejściem od zasady *separate entity*. Przykładem jest ewolucja metody *profit split*, dopuszczającej dziś elementy uznawane za wstęp do metod opartych na alokacji.

4. Zasada FA w XXI w.

Zasada *formulary apportionment* jest obecnie stosowana w państwach federacyjnych (USA, Szwajcaria). Artykuł nie dotyczy problemów związanych z użyciem takiego rozwiązania w ramach jednego państwa, jednak autor ocenia, że sam fakt wykorzystywania w praktyce mechanizmów alokacji może być argumentem za poważnym traktowaniem postulatu ich zastosowania w sferze międzynarodowej. Wiązałoby się to z odmiennymi wyzwaniami. W praktyce należałoby obliczyć sumę przychodów wszyst-

kich podmiotów zależnych podatnika (zlokalizowanych w różnych państwach), a następnie, używając odpowiedniej formuły alokacji, rozdzielić ją pomiędzy państwa, w których podmiot prowadzi działalność. To stanowiłoby podstawę nałożenia podatku w danym kraju. Modyfikacją takiego podejścia może być mechanizm polegający na obliczeniu centralnie podstawy opodatkowania, pobraniu jednej daniny i przekazaniu jej do poszczególnych państw w formie konkretnych kwot podatku. Proponowane są też inne warianty omawianej zasady. Dodatkowo niektórzy badacze traktują jako odrębne podejście zwane *unitary regime* (UR). Podstawowym kryterium rozróżniającym jest zakres podstawy określania alokacji. W przypadku UR bazą do dokonania podziału jest całkowita suma przychodów, a klasyczne podejście FA dopuszcza użycie tylko wybranych źródeł, co zdaniem niektórych badaczy może być bardziej właściwe w przypadku alokacji międzynarodowych¹⁵.

Sto lat temu zastosowanie mechanizmu FA do obliczania kwot podatków w podziale między państwami zostało odrzucone ze względu na dwie podstawowe słabości tego rozwiązania: po pierwsze – problem z wypracowaniem kompromisu przy ustalaniu formuły alokacyjnej, a po drugie – przewidywane trudności z uzyskiwaniem zagranicznych danych do obliczania kwoty alokacji oraz jakości takich danych¹⁶. Konsekwencją drugiego problemu są obawy o faktyczne wpłaty odpowiedniej części podatku przez korporacje do budżetów innych państw i mechanizm rozwiązywania sporów.

Wydaje się, że znaczenie obu przedstawionych ograniczeń maleje. Pierwszego – ze względu na procesy globalizacyjne i rozwój

¹⁵ R.S. Avi-Yonah, I. Benshalom, *Formulary Apportionment: Myths and Prospects – Promoting Better International Policy and Utilizing the Misunderstood and Under-Theorized Formulary Alternative*, University of Michigan Law School Scholarship Repository 2011, <https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2180&context=articles> (dostęp: 28.11.2022 r.).

¹⁶ J.M. Weiner, *Formulary Apportionment and Group Taxation in the European Union – Insights from the United States and Canada*, Working Paper 8 March 2005 European Commission. Taxation and Customs Union, www.researchgate.net/publication/24134294_Formulary_Apportionment_and_Group_Taxation_in_the_European_Union_Insights_from_the_United_States_and_Canada, s. 11 (dostęp: 25.11.2022 r.).

współpracy międzynarodowej, a także pojawienie się istotnej grupy państw zainteresowanych uzyskiwaniem urealnionych wpływów z tytułu dochodów międzynarodowych korporacji, generowanych na ich terytoriach, a dziś pozostających poza możliwością ich opodatkowania. Drugiego – ze względu na dostępność nowych technologii, dzięki którym przetwarzanie dużej liczby danych jest obecnie prostsze i tańsze niż na początku XX w.¹⁷

Ważkich argumentów dostarczył zwolennikom FA problem z opodatkowaniem działalności gospodarczej w sieci (tzw. *e-commerce*)¹⁸. Specyfiką *e-commerce* jest oderwanie miejsca wykonywania działalności od konkretnego terytorium. Powiązanie z danym krajem jest zaś przesłanką uprawniającą do obłożenia przychodów z danej działalności podatkiem (tzw. łącznik jurysdykcji – *nexus*). W efekcie przy zastosowaniu zasady *separate entity* działalność *e-commerce* pozostaje w dużej mierze wolna od obciążeń, przez co powszechnie uznaje się, że branża ta wymyka się „sprawiedliwym regułom podatkowym”¹⁹. Jeżeli nie jest możliwa zmiana zasad łączników jurysdykcji, to skutecznym rozwiązaniem może być zastosowanie mechanizmu globalnego podziału dochodów opartego na systemie alokacji. Takie narzędzie próbuje opracować OECD w ramach tzw. Pillar I (Filar I)²⁰. Prace są trudne i nie przebiegają bez zakłóceń²¹. Ponieważ istnieje duża grupa państw zainteresowanych opodatkowaniem *e-commerce*, uznano, że uda się wynegocjować akceptowalną formułę alokacji. Podstawowy argument opiera

¹⁷ G. Heij, *Anybody out there? The Future of Tax*, „Journal of Futures Studies” 2016, nr 2, s. 43.

¹⁸ Według definicji European Court of Auditors: „e-commerce to świadczenie usług i sprzedaż towarów za pośrednictwem Internetu lub innych sieci komunikacji online”. Raport *E-commerce: many of the challenges of collecting VAT and customs duties remain to be resolved 12/2009*, s. 4.

¹⁹ K. Lipka, *E-commerce Taxation as an Example of Legal Deadlock*, „Krytyka Prawa” 2022, nr 2, s. 62.

²⁰ www.oecd.org/tax/beps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-two-pillar-solution-to-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.htm (dostęp: 20.11.2022 r.).

²¹ Jednym z nich była interwencja USA w 2021 r. sugerująca zastosowanie do opodatkowania wielkich korporacji mechanizmów całkowicie odmiennych od dotychczas przygotowywanych. R. Avi-Yonah, M. Salaimi, *Minimum Taxation in the United States in the Context of GloBE*, „Intertax” 2022, nr 10, s. 673–677.

się na założeniu, że wprowadzenie nowego, światowego podatku będzie korzystniejsze niż utrzymywanie *status quo*. Nawet jeżeli formuła alokacji nie jest doskonała, to jednak sam fakt jej użycia będzie oznaczał dla wielu państw wpływy budżetowe, których dziś nie uzyskują. Dystrybucję miałyby nadzorować OECD, a więc organizacja formalnie niezależna²². Co więcej, zarówno sama idea zastosowania formuł alokacji w podejściu multilateralnym (a nie do rozwiązań bilateralnych jak sto lat temu), jak i obecny poziom wymiany międzynarodowej w zakresie informacji podatkowych pozwalają wierzyć, że zarządzanie nowym podatkiem może być efektywne i doprowadzić do zmiany, której istotnym beneficjentem staną się MŚP, szczególnie w krajach rozwijających się²³.

Należy zaznaczyć, że użycie formuł alokacji rozważa również UE. Przykładowo w roku 2016 przedstawiono projekt wspólnej skonsolidowanej korporacyjnej podstawy opodatkowania (*Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB*) wykorzystujący zasadę alokacji²⁴. Pięć lat później opublikowano *Communication on Business Taxation for the 21st Century*, w którym znów pojawiła się propozycja zastosowania tej samej zasady²⁵.

Krytycy podnoszą, że FA może być mało odporna na planowanie podatkowe, a jej zastosowanie doprowadzi do międzynarodowych sporów i negatywnie wpłynie na stosunki polityczne między poszczególnymi państwami. Takiego ryzyka nie można całkowicie wyeliminować. Jednak obecnie istniejące mechanizmy negocjacyjne, siła organizacji międzynarodowych, NGO i lobbingu państw tracących dochody w wyniku utrzymywania obecnych rozwiązań wydają się wystarczające do wymuszenia kompromisów. Pojawia się obawa, że nowe rozwiązania zwiększą koszt podatkowy globalnych korporacji i zachwieją fundamentem z trudem wyprac-

²² A.J. Cockfield, *op.cit.*, s. 136.

²³ M.C. Durst, *The Tax Policy Outlook for Developing Countries: Reflections on International Formulary Apportionment*, „International Centre for Tax Development Working Paper” 2015, nr 32, s. 2–21.

²⁴ https://taxation-customs.ec.europa.eu/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en (dostęp: 28.03.2022 r.).

²⁵ *Communication on Business Taxation for the 21st Century*, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communicationon_business_taxation_for_the_21st_century.pdf (dostęp: 28.03.2022 r.).

wanych zasad sprawiedliwości podatkowej²⁶. Jednak celem nowych rozwiązań nie jest dodatkowe obciążenie firm już płacących daniny na przeciętnym poziomie (w takich przypadkach możemy mówić jedynie o ich odmiennej dystrybucji między poszczególnymi państwami), ale doprowadzenie do opodatkowania podmiotów, które dziś płacą podatki bezpodstawnie zaniżone, co jest faktycznie narzędziem nieuczciwej konkurencji. Taka konkurencja dotyka przede wszystkim MŚP.

5. Zalety zasady FA dla MŚP

Stosowanie zasady ALP oznacza dla podatników istnienie ryzyka podatkowego, którego całkowita eliminacja nie jest możliwa, oraz znaczne dodatkowe koszty (zarówno wydatki, jak i konieczność poświęcania czasu na monitorowanie zgodności polityki cenowej z wymogami prawa). Ciężar określenia, które transakcje podlegają weryfikacji, spoczywa na podatniku. Podatnika obciąża też konieczność zdecydowania o wyborze odpowiednich metod do przeprowadzenia analiz porównawczych i uzyskania danych odnoszących się do badanych transakcji. Stopień skomplikowania regulacji cen transferowych powoduje, że ryzyko nawet nieświadomego ich naruszenia jest znaczne²⁷. Redukcja tego ryzyka spowodowałaby poprawę otoczenia prawnego firm i możliwość koncentrowania się na ich podstawowych funkcjach biznesowych²⁸. Zastosowanie mechanizmu alokacji wiązałoby się ze znacząco mniejszym poziomem skomplikowania analiz, a w konsekwencji zmniejszeniem możliwości popełnienia błędu. W tym przypadku odpowiedzialność podatnika mogłaby się ograniczać do przedstawienia prawidłowych danych dotyczących przychodów oraz

²⁶ R.S. Avi-Yonah, I. Benschalom, op.cit.

²⁷ S.C. Borkowski, M.A. Gaffney, *Mitigating Transfer Pricing Risk Proactively in an Uncertain Global Economy*, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2099281 (dostęp: 28.11.2022 r.).

²⁸ A. Bielańska, M. Piechocki, *Regulacje prawne dotyczące ustalania cen transferowych i ich oddziaływanie na przebieg transakcji handlowych przedsiębiorców*, „Polityka Europejska, Finanse i Marketing” 2019, nr 21, s. 22–32.

ewentualnie informacji wykorzystywanych w kluczu alokacji. Konieczność konsolidacji przychodów nie stanowiłaby dodatkowego obciążenia, gdyż jest ona już przeprowadzana zgodnie z wymogami sprawozdawczości i rachunkowości. Informacje wykorzystywane w kluczu alokacji powinny być obiektywne i proste do użycia, a także do zweryfikowania. W konsekwencji ryzyko błędu byłoby mniejsze, co jest szczególnie istotne dla firm mniejszych.

Badania V. Solilovej wykazały, że mierzone proporcjonalnie do wielkości firmy koszty zapewnienia szeroko rozumianej zgodności działalności podatnika z wymogami obecnie obowiązującego prawa cen transferowych mogą być wielokrotnie wyższym obciążeniem dla MŚP niż dla wielkich korporacji. Koszty te charakteryzują się regresywnością w odniesieniu do rozmiaru podmiotu. Jest to wynik efektu skali i możliwości rozłożenia wydatków związanych ze stałą obsługą i opracowywaniem wymaganych dokumentów na większą liczbę transakcji i wyższe kwoty przychodów²⁹. Zastosowanie FA powinno skutkować ograniczeniem kosztów, ponieważ w tym przypadku liczba analizowanych i przekazywanych informacji jest znacznie mniejsza. Byłoby to szczególnie pożądane w przypadku MŚP.

Wielkie firmy zwykle dysponują specjalistycznymi działami zajmującymi się opracowywaniem strategii cen transferowych, przygotowaniem zbiorów dokumentacji i selekcją transakcji porównywalnych. Powstające w ten sposób w centrali korporacji rozwiązania są wzorcem stosowanym we wszystkich krajach, w których znajdują się podmioty zależne. Zapewnia to wysoką jakość materiałów, ograniczenie lokalnych kosztów, a także dostarcza dodatkowych argumentów w potencjalnym sporze z lokalnym urzędem skarbowym (np. jeżeli prezentowane podejście zostało uprzednio zaakceptowane przez władze fiskalne innego państwa). Umożliwia również przygotowywanie bardziej efektywnych strategii obrony w przypadku konfrontacji z urzędami skarbowymi

²⁹ V. Solilova, *Small and medium sized enterprises (SMEs) and transfer pricing*, „Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis” 2012, nr 2, s. 350. Por. też: T.L. Conover, L.B. Nichols, *A Further Examination of Income Shifting Through Transfer Pricing Considering Firm Size and/or Distress*, „The International Journal of Accounting” 2000, nr 2, s. 189–211.

mi. W konsekwencji to wielkie korporacje bywają uznawane przez władze za podmioty trudniejsze do poddania efektywnym kontrolom podatkowym niż mniejsze firmy, co może skutkować częstszym wszczynaniem postępowań kontrolnych małych i średnich podatników³⁰. Należy też podkreślić, że jeżeli do nich dochodzi, to prowadzenie sporów z aparatem skarbowym lub postępowań sądowych w zakresie cen transferowych opartych na zasadzie ALP może być istotnym obciążeniem dla mniejszych firm³¹. Dotyczy to zarówno wydatków na obsługę prawną, jak i czasu pracowników poświęconego na przygotowanie dowodów procesowych.

Złożone wymogi i trudności związane z prawidłową aplikacją skomplikowanych przepisów cen transferowych doprowadziły do rozrostu sieci firm prawniczych i konsultingowych zajmujących się doradztwem w omawianym zakresie. Osobiste doświadczenie autora potwierdza, że usługi świadczone przez te firmy są drogie i w konsekwencji często poza zasięgiem MŚP, choć na szeroką skalę korzystają z nich MNE. Taka sytuacja wzmacnia przewagę wielkich firm nad mniejszymi podmiotami. Jest to zjawisko niepożądane.

Bez względu na to, czy podatnik sam zajmuje się problemami cen transferowych, czy też zleca to zewnętrznym ekspertom, z uwagi na stopień złożoności i potencjalne sankcje zagadnienie cen transferowych wymaga poświęcenia mu znacznej ilości czasu i środków³². Szczególnie czasochłonne są prace związane z przygo-

³⁰ Badania Li potwierdzają istnienie takiego zjawiska w Chinach, gdzie kontrole koncentrują się na mniejszych firmach. Autor wyjaśnia to brakiem odpowiedniego doświadczenia, które umożliwiałoby równorzędny dialog administracji podatkowej z doskonale przygotowanymi do konfrontacji wielkimi korporacjami. J. Li, *A comparative empirical study of international transfer pricing practices and audits in New Zealand, Australia and China*, Lincoln University, Christchurch, Conference Contribution – published abstract, s. 160–168.

³¹ L. Dixon, S.M. Gates, K. Kapur, S. Seabury, E. Talley, *The Impact of Regulation and Litigation on Small Business and Entrepreneurship*, The RAND Institute for Justice, WP WR-317-ICJ, 2006, s. 59–63.

³² Zapewnianie prawidłowości raportowania narzuconego przez stosowanie zasady ALP wymusza udział w tym procesie pracowników firmy wysokiego szczebla. Por. www.pwc.lu/en/tax/transfer-pricing/documentation.html (dostęp: 28.03.2022 r.). Sprawozdawczość FA nie wymaga takiego poziomu wiedzy i doświadczenia.

towaniem zestawów dokumentacji (która często musi być przekazywana władzom skarbowym w różnych państwach w odmiennym ujęciu). Ze względu na wykorzystanie prostszych mechanizmów przyjęcie zasady FA wiązałoby się ze zmniejszeniem liczby obligatoryjnych czynności wynikających z obowiązków odnoszących się do zagadnienia cen transferowych. Dotyczy to zarówno opracowywania polityki cen, zbierania danych porównawczych, przygotowania dokumentacji, jak i innych wymogów. Formuły alokacji opierają się na danych względnie łatwych do uzyskania i niewątpliwie bardziej obiektywnych niż potrzebne do zastosowania zasady ALP. W konsekwencji efektem wprowadzenia mechanizmów FA powinno być ograniczenie faktycznej przewagi konkurencyjnej wielkich, globalnych korporacji nad MŚP.

6. Podsumowanie

Obecny globalny system podatkowy jest oparty na rozwiązaniach powstałych wiele dekad temu, w odmiennej sytuacji gospodarczej i technologicznej. System ten nie spełnia już swojej funkcji tak dobrze jak poprzednio. Szczególnie wrażliwe na jego niedoskonałości są podmioty małe i średnie. Ta grupa podatników jest bardzo liczna, a postępująca globalizacja pozwala im coraz aktywniej prowadzić międzynarodową działalność, dlatego skala negatywnych zjawisk może się zwiększać. Istnieje rozwiązanie alternatywne, którego wprowadzenie może skutkować wyrównaniem szans firm mniejszych i międzynarodowych korporacji, czerpiących nieuzasadnione korzyści z obecnego *status quo*. Wydaje się, że wprowadzenie rozwiązań *formulary apportionment* uprościłoby rozliczenia podatkowe firm prowadzących działalność w kilku lub kilkunastu krajach, zmniejszyłoby ryzyko sporów z władzami skarbowymi i uczyniłoby małe i średnie firmy bardziej konkurencyjnymi.

Należy podkreślić, że dla podmiotów MŚP całkowita wysokość kosztu podatkowego nowego mechanizmu nie powinna przekroczyć kwot obecnie płaconych. Intencją nie jest zwiększanie obciążeń, lecz uproszczenie zasad, wyrównanie szans oraz bardziej

sprawiedliwa dystrybucja wpływów fiskalnych. Rozwiązania z wykorzystaniem FA wymagają globalnego konsensusu, wypracowania odpowiednich zasad (w tym kluczy alokacji) i koordynacji organizacyjnej, która powinna być prowadzona przez odpowiednio umocowaną organizację.

STRESZCZENIE

Ceny transferowe – zasada *formulary apportionment* a małe i średnie przedsiębiorstwa (MŚP)

W artykule omówiono możliwość i potencjalne konsekwencje zastosowania zasady *formulary apportionment* jako globalnego narzędzia zastępującego obecne międzynarodowe standardy cen transferowych oparte na podejściu *separate entity* i zasadzie *arm's length* (ALP) dla MŚP. Światowy system podatkowy opiera się na rozwiązaniach opracowanych ponad sto lat temu i ma liczne wady, a ze względu na postępującą ewolucję w zakresie sposobów prowadzenia biznesu oraz dostępnych technologii jego słabości pogłębiają się. Istnienie spetryfikowanych i kosztownych rozwiązań obciąża szczególnie podmioty MŚP, zmniejszając ich konkurencyjność. Wydaje się możliwe zastąpienie obecnych mechanizmów narzędziami *formulary apportionment*, które byłyby prostsze, tańsze i bardziej sprawiedliwe, co miałyby pozytywny wpływ w szczególności na mniejszych podatników.

Słowa kluczowe: ceny transferowe; zasada *arm's length*; MŚP; światowy ład podatkowy

SUMMARY

Transfer pricing – the principle of formulary apportionment and small and medium-sized enterprises (SMEs)

This article discusses the possibility of using the formula apportionment mechanism as a tool to replace the current international tax order based on the separate entity approach and the arm's length principle, and in particular the importance of such changes for SMEs. The current system is far from perfect and owing to the ongoing changes in the ways of doing business and the technologies available, its weaknesses are deepening. As a result of the existence of petrified and costly solutions, SME

entities lose their competitiveness. It seems however possible to replace such solutions with formulary apportionment mechanisms, which would be simpler, cheaper, and fairer. The change might have a positive impact on the entire system and, in particular, on smaller taxpayers.

Keywords: transfer pricing; arm's length principle; SME; global tax order

BIBLIOGRAFIA

- Avi-Yonah R.S., Benshalom I., *Formulary Apportionment: Myths and Prospects – Promoting Better International Policy and Utilizing the Misunderstood and Under-Theorized Formulary Alternative*, University of Michigan Law School Scholarship Repository 2011, <https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2180&context=articles>.
- Avi-Yonah R.S., Salaimi M., *Minimum Taxation in the United States in the Context of GloBE*, Intertax 2022/10.
- Bielawska A., Piechocki M., *Regulacje prawne dotyczące ustalania cen transferowych i ich oddziaływanie na przebieg transakcji handlowych przedsiębiorców*, „Polityka Europejska, Finanse i Marketing” 2019, nr 21.
- Borkowski S.C., Gaffney M.A., *Mitigating Transfer Pricing Risk Proactively in an Uncertain Global Economy*, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2099281.
- Cockfield A.J., *The rise of the OECD as informal world tax organization through national responses to e-commerce tax challenges*, „Yale Journal of Law and Technology” 2006, nr 1.
- Conover T.L., Nichols L.B., *A Further Examination of Income Shifting Through Transfer Pricing Considering Firm Size and/or Distress*, „The International Journal of Accounting” 2000, nr 2.
- Dixon L., Gates S.M., Kapur K., Seabury S., Talley E., *The Impact of Regulation and Litigation on Small Business and Entrepreneurship*, The RAND Institute for Justice, WP WR-317-ICJ, 2006.
- Durst M.C., *The Tax Policy Outlook for Developing Countries: Reflections on International Formulary Apportionment*, „International Centre for Tax Development Working Paper” 2015, nr 32.
- Ezenagu A., *Safe Harbour Regimes in Transfer Pricing: An African Perspective*, „International Centre for Tax Development Working Paper” 2019, nr 100.

- Heij G., *Anybody out there? The Future of Tax*, „Journal of Futures Studies” 2016, nr 2.
- Hewitt P., Lymer A., Oats L., *History of International Business Taxation*, w: *The International Taxation System*, red. A. Lymer, J. Hasseldyne, New York 2002.
- Li J., *A comparative empirical study of international transfer pricing practices and audits in New Zealand, Australia and China*, Lincoln University Christchurch, Conference Published Abstract.
- Lipka K., *E-commerce Taxation as an Example of Legal Deadlock*, „Krytyka Prawa” 2022, nr 2.
- Owczarczyk B., *Znaczenie sektora MŚP dla gospodarki rynkowej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Nauki o Finansach” 2010, nr 4.
- Raport *E-commerce: many of the challenges of collecting VAT and customs duties remain to be resolved 2009/12*.
- Schroger M., *Next steps in international debate*, w: *Tax Policy Challenges in the 21st Century*, red. K. Spies, R. Petruzzi, L. Verlag, Wien 2014.
- Sebele-Mpofu F., Mashiri E., Schwartz S.C., *An exposition of transfer pricing motives, strategies and their implementation in tax avoidance by MNEs in developing countries*, Cogent Business & Management 2021, www.tandfonline.com/action/showCitFormats?doi=10.1080%2F23311975.2021.1944007.
- Solilova V., *Small and medium sized enterprises (SMEs) and transfer pricing*, „Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis” 2012, nr 2.
- Szymczak M., *Good practice for transfer mispricing in selected OECD countries*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2020, nr 9.
- Vachani S., *Problems of foreign subsidiaries of SMEs compared with large companies*, „International Business Review” 2005, nr 4.
- Weiner J.M., *Formulary Apportionment and Group Taxation in the European Union – Insights from the United States and Canada*, Working Paper 8 March 2005 European Commission.
- Wittendorff J., *Transfer Pricing and the Arm’s Length Principle in International Tax Law*, Alphen aan den Rijn 2010.

