

## OGRANICZENIE ZAKRESU STOSOWANIA W POLSCE AUTORYZOWANEGO PODEJŚCIA OECD DOTYCZĄCEGO PRZYPISYWANIA ZYSKU DO ZAGRANICZNEGO ZAKŁADU

**Streszczenie.** W artykule omówiono zagadnienia dotyczące stosowania przepisów w zakresie przypisywania zysku do zagranicznego zakładu – wynikających zarówno z umów podatkowych, jak i przepisów krajowych po ich zmianie od 2019 r. Wskazano na błędnie przyjęte w polskich ustawach podatkowych dotyczących opodatkowania dochodu założenie o tożsamości relacji pomiędzy zagranicznym zakładem i jednostką macierzystą z relacjami pomiędzy podmiotami powiązаныmi. W konsekwencji tego założenia od 2019 r. stosowanie przepisów krajowych dotyczących zagranicznego zakładu prowadzi do zjawiska podwójnego opodatkowania lub podwójnego nieopodatkowania dochodu.

**Słowa kluczowe:** zagraniczny zakład, autoryzowane podejście OECD, przypisywanie zysku, podmioty powiązane

---

\* Doktor nauk o polityce publicznej, Centrum Analiz i Studiów Podatkowych Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, e-mail: [monika.laskowska1@gmail.com](mailto:monika.laskowska1@gmail.com), <https://orcid.org/0000-0001-5094-2280>

## 1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Przyczynkiem do niniejszego artykułu jest zakończenie w marcu 2022 r. procedury ratyfikacji protokołu zmieniającego postanowienia umowy podatkowej pomiędzy Polską i Holandią<sup>1</sup>. Umowa polsko-holenderska staje się tym samym pierwszą umową podatkową zawartą przez Polskę<sup>2</sup>, do której wprowadzono nową treść postanowień dotyczących przypisywania zysku<sup>3</sup> do zakładu w brzmieniu uzgodnionym w Modelowej Konwencji OECD (2010)<sup>4</sup>. Zmiana ta implikuje konieczność postawienia zasadniczego pytania o możliwość stosowania autoryzowanego podejścia OECD (*Authorised OECD Approach*, dalej: AOA) do przypisywania zysku do zakładu w Polsce. Nowy kontekst dla tak postawionego pytania stwarzają również wprowadzone od 2019 r. zmiany przepisów krajowych<sup>5</sup>, na mocy których doszło do utożsamienia sposobu przypisywania zysku pomiędzy zakładem i jednostką macierzystą ze sposobem, jaki należy stosować w przypadku podmiotów powiązanych.

Z uwagi na złożony charakter przedstawionego pytania przydatne będzie postawienie kilku tez pomocniczych dotyczących przypisywania zysku

<sup>1</sup> Protokół z dnia 29 października 2020 r. między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Niderlandów o zmianie Konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisanej w Warszawie dnia 13 lutego 2002 roku, oraz Protokołu, podpisanego w Warszawie dnia 13 lutego 2002 r., <https://www.podatki.gov.pl/media/6444/protokol-tk-polski.pdf> (dostęp: 31.01.2022), dalej: Protokół holenderski lub Protokół (2020).

<sup>2</sup> Wykaz umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, których stroną jest Polska – zob. Wykaz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, <https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania/> (dostęp: 31.01.2022), dalej: umowy podatkowe.

<sup>3</sup> Pojęcie zysku zostało zaczerpnięte z Modelowej Konwencji OECD i będzie stosowane na potrzeby niniejszego artykułu jako nadwyżka przychodów nad kosztami ich wypracowania odpowiednio przez przedsiębiorstwo działające poprzez zakłady w różnych jurysdykcjach podatkowych lub przez podmioty powiązane. Podstawa opodatkowania podatników jest suwerennie kształtowana przez ustawodawstwa wewnętrzne poszczególnych państw indywidualnie.

<sup>4</sup> OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2010*, OECD Publishing, Paris 2010, [https://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2010-en](https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2010-en) (dostęp: 31.01.2022), dalej: MK OECD (2010) lub Komentarz (2010).

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 23 października 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. z 2018 r., poz. 2193).

do zakładu. Po pierwsze, treść Komentarza OECD (2008)<sup>6</sup> zawiera część uzgodnień stanowiących autoryzowane podejście OECD w zakresie przypisywania zysku do zakładu. Po drugie, do umowy holenderskiej w wersji zaktualizowanej Protokołem (2020) powinno mieć zastosowanie po raz pierwszy autoryzowane podejście OECD w pełnej wersji z 2010 r. Po trzecie, treść przepisów krajowych dotyczących zagranicznego zakładu po 2019 r. nie zapewnia możliwości stosowania autoryzowanego podejścia OECD zarówno w wersji z 2008 r., jak i z 2010 r. na gruncie krajowym. Po czwarte, podatkowe traktowanie zakładu nie może być tożsame z traktowaniem podmiotów powiązanych, a przyjęte w Polsce rozwiązanie oddala praktykę od autoryzowanego podejścia OECD<sup>7</sup>.

W artykule przedstawiono najistotniejsze rezultaty analizy przeprowadzonej metodą porównawczą w zakresie treści Komentarza OECD z 2008 r. i 2010 r. Pozwoliła ona na ustalenie znaczenia zmiany brzmienia art. 7 MK OECD dokonanego w 2010 r.<sup>8</sup>, a w szczególności ustępów 1–3. Wskazano istotne dla postawionego pytania podobieństwa i różnice treści Komentarza OECD w dwóch wymienionych wersjach oraz sprecyzowano zakres i moment wprowadzenia autoryzowanego podejścia OECD w Komentarzu do KM OECD. Identyfikacja podobieństw pomiędzy komentarzami pozwoliła na ustalenie tych elementów interpretacyjnych, które OECD uznało za mające jednakowe zastosowanie do dwóch brzmień tego postanowienia. Przedstawione zostały również krytyczne uwagi do zmian w przepisach krajowych związanych ze zrównaniem w ustawach podatkowych pojęcia podmiotu powiązanego z zagranicznym zakładem, co stanowi o istotnym ograniczeniu możliwości stosowania AOA w Polsce.

<sup>6</sup> OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008*, OECD Publishing, Paris 2008, [https://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2008-en](https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2008-en) (dostęp: 31.01.2022), dalej: MK OECD (2008) lub Komentarz (2008).

<sup>7</sup> Przeciwnie H. Litwińczuk, *Wpływ regulacji krajowych o cenach transferowych na ustalenie zysku zagranicznego zakładu*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 11, s. 12–22.

<sup>8</sup> Treść postanowienia art. 7 MK OECD pozostaje niezmienną od 2010 r. Późniejsze zmiany treści MK OECD, w szczególności klauzule antyabuzywne, nie wpływają na omawiane zagadnienie. Polskie umowy podatkowe zawierają treść art. 7 MK OECD z 2008 r. (wyjątek stanowi komentowana umowa polsko-holenderska).

## 2. ZNACZENIE ZMIAN TREŚCI POSTANOWIENIA ART. 7 MK OECD ORAZ KOMENTARZA DO NIEGO

W 2008 r. OECD opublikowało raport dotyczący przypisania zysku do zakładu<sup>9</sup>, stanowiący autoryzowane podejście OECD. Jego celem było wypracowanie najlepszej możliwej praktyki w zakresie przypisywania zysku do zakładu, bez uwzględnienia ówczesnych praktyk różnych państw. W konsekwencji niektóre nowe rekomendacje nie odpowiadały ówczesnemu brzmieniu art. 7 MK OECD. W związku z tym wyłącznie część ustaleń z Raportu (2008), która była zgodna z treścią art. 7 MK OECD, została przyjęta jako komentarz do tamtejszej wersji postanowienia i stanowi Komentarz (2008).

Kolejnym efektem tego raportu była konieczność dostosowania treści postanowienia do nowo wypracowanych rekomendacji. W 2010 r. OECD przyjęło nowe brzmienie art. 7, które zostało opublikowane w MK OECD (2010). Następnie w zaktualizowanym Komentarzu (2010) ujęto wszystkie założenia wynikające z AOA, a sam Raport (2008) po kosmetycznych zmianach zaktualizowany został jako Raport (2010)<sup>10</sup> i stanowi oficjalne rekomendacje OECD do nowego brzmienia art. 7 MK OECD. W zaktualizowanym Komentarzu (2010) podkreślono, że wprowadzicie konkluzje i interpretacje zawarte w Raporcie (2010) są identyczne z tymi zawartymi w Raporcie (2008), wersja Raportu (2010) bierze pod uwagę nowe postanowienia art. 7 MK OECD. Do poprzedniego brzmienia art. 7 (przed zmianą z 2010 r.) należy zatem stosować Komentarz (2008), który został również zawarty w aneksie do Komentarza (2010) do art. 7 MK OECD<sup>11</sup>.

Umowy podatkowe podpisane przez Polskę zawierają art. 7 wzorowany na brzmieniu zawartym w MK OECD (2008). Dotyczy to również umów, które zostały zawarte przed 2008 r. Wyjątek stanowi renegotjowana umowa polsko-holenderska, która będzie dotyczyła dochodów osiągniętych

<sup>9</sup> OECD, *Report on the attribution of profits to permanent establishment 2008*, Paris 2008, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/41031455.pdf> (dostęp: 10.01.2022), dalej: Raport (2008).

<sup>10</sup> OECD, *Report on attribution of profits to permanent establishment 2010*, Paris 2010, <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (dostęp: 10.01.2022), dalej: Raport (2010).

<sup>11</sup> Aneks do Komentarza (2010) do art. 7 MK OECD (2010) stanowi Komentarz (2008) w zakresie interpretacji art. 7 MK OECD (2008), dalej: Komentarz OECD (2008). Numeracja i treść w aneksie do Komentarza (2010) są identyczne jak w Komentarzu (2008).

po 31 grudnia 2022 r. Istotnym założeniem dla dalszych rozważań jest przyjęcie przez autorkę rekomendacji OECD dotyczących stosowania wykładni dynamicznej do interpretacji postanowień umów podatkowych<sup>12</sup>. Oznacza to, że do umów podatkowych podpisanych przez Polskę, zawierających postanowienia dotyczące przypisywania zysku do zakładu zgodne z brzmieniem zaproponowanym w MK OECD (2008)<sup>13</sup> będzie miał zastosowanie Komentarz (2008). Natomiast do renegocjowanej umowy polsko-holenderskiej zastosowanie powinien znaleźć zaktualizowany Komentarz (2010).

### 3. POJĘCIE ZYSKU PRZYPISANEGO DO ZAKŁADU

W toku stosowania art. 7 MK OECD (2008) pojawiły się odmienne interpretacje pojęcia zysku przedsiębiorstwa (*profits of an enterprise*), co do którego umowa daje państwu źródła prawo do jego opodatkowania. Interpretacje te ukształtowały się na dwa odrębne sposoby, a mianowicie jako podejście dotyczące odpowiedniej działalności gospodarczej (*relevant business activity*, dalej: RBA) lub jako podejście dotyczące funkcjonalnie odrębnego podmiotu (*functionally separate entity*, dalej: FSE). Konsensus wypracowany w 2008 r. potwierdził, że autoryzowanym podejściem jest koncepcja funkcjonalnie odrębnego podmiotu, stanowiąca preferowaną interpretację pojęcia zysku zakładu<sup>14</sup>, zarówno w wersji 2008, jak i 2010.

Chcąc zrozumieć znaczenie tego konsensusu, należy przybliżyć zakres stosowania RBA. Pojawiło się ono w praktyce niektórych państw w związku

<sup>12</sup> Preambuła do OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1998*, OECD Publishing, Paris 1998, pkt 35, s. 16 i kolejne, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-1998\\_mtc\\_cond-1998-en#page17](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-1998_mtc_cond-1998-en#page17) (dostęp: 31.01.2022). W literaturze przedmiotu dostępne są jednak przeciwne stanowiska: M. Lang, F. Brugger, *The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation*, „Australian Tax Forum” 2008, no. 23, s. 95–108; M. van der Weijden, *OECD Commentaries – how they affect interpretation of double tax treaties after adoption*, 2021, <https://www.debrauw.com/articles/oecd-commentaries-how-they-affect-interpretation-of-double-tax-treaties-after-adoption> (dostęp: 31.01.2022).

<sup>13</sup> Umowy podatkowe (poza Protokołem holenderskim) podpisane przez Polskę zawierają brzmienie art. 7 wzorowane na art. 7 MK OECD (2008), które pozostaje niezmienione co najmniej od 1992 r., por. OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1992*, OECD Publishing, Paris 1992, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-september-1992\\_mtc\\_cond-1992-en#page25](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-september-1992_mtc_cond-1992-en#page25) (dostęp: 31.01.2022).

<sup>14</sup> Raport (2008), sekcja C, pkt 78; Raport (2010), sekcja C, pkt 50.

z interpretacją pojęcia zysku przedsiębiorstwa zawartego w art. 7 ust. 1 MK OECD (2008) (dalej: zdanie drugie)<sup>15</sup>. Państwa te uznały, że art. 7 ust. 1 MK OECD (2008) daje im prawo do ograniczenia zysków, które mogą być przypisane do zakładu. Ich zdaniem zyski takie nie mogą bowiem przekroczyć zysków, które całe przedsiębiorstwo osiąga z odpowiedniej działalności gospodarczej. Jeśli zatem odpowiednia działalność gospodarcza obejmuje operacje gospodarcze prowadzone przez inne części przedsiębiorstwa, z których wynika strata, pomniejszy ona zyski, które mogłyby być przypisane do danego zakładu, ponieważ taka strata pomniejsza zyski przedsiębiorstwa jako całości z tej odpowiedniej działalności gospodarczej. Pomocny w zrozumieniu tego podejścia będzie przykład, choć należy podkreślić, że pomiędzy państwami stosującymi podejście RBA istnieją różnice w określeniu, co należy rozumieć przez odpowiednią działalność gospodarczą. Załóżmy zatem, że RBA dotyczy konkretnej kategorii wyrobów, która obejmuje wszystkie ogniwa tworzenia wartości w tej kategorii (począwszy od badania i rozwoju, przez produkcję, po dystrybucję produktów w danej kategorii). Wydatki na technologię produkcji tych wyrobów zostały poniesione przez część przedsiębiorstwa (lub inny podmiot powiązany). Komercjalizacja nowych wyrobów nie przyniosła oczekiwanych zysków ze sprzedaży wyrobów w danej kategorii, a wręcz odnotowano stratę. W konsekwencji zakończono produkcję tej kategorii wyrobów. Przy podejściu RBA nie jest możliwe, aby alokować zyski do zakładu wykonującego ograniczoną działalność dystrybucyjną, skoro na całej kategorii wyrobów przedsiębiorstwo ustaliło stratę.

Komentarz do MK OECD (2008) wskazywał, że taka praktyka jest sprzeczna z treścią kolejnego ustępu, czyli art. 7 ust. 2 MK OECD (2008)<sup>16</sup>.

<sup>15</sup> Art. 7 ust. 1 MK OECD (2008): „Zyski przedsiębiorstwa umawiającego się państwa podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi w drugim umawiającym się państwie działalność gospodarczą przez położony w tym państwie zakład. Jeśli przedsiębiorstwo prowadzi taką działalność gospodarczą, to zyski tego przedsiębiorstwa mogą być opodatkowane w drugim państwie, ale tylko do wysokości, która może zostać przypisana do tego zakładu”.

<sup>16</sup> Art. 7 ust. 2 MK OECD (2008): „Z zastrzeżeniem ustępu 3, gdy przedsiębiorstwo umawiającego się państwa prowadzi działalność gospodarczą w drugim państwie poprzez położony tam zakład, wtedy w każdym umawiającym się państwie należy przypisać temu zakładowi takie zyski, które on mógłby osiągnąć, gdyby ten zakład był odrębnym i samodzielny przedsiębiorstwem wykonującym taką samą lub podobną działalność w tych samych lub podobnych warunkach i działając całkowicie niezależnie od przedsiębiorstwa, którego jest zakładem”.

Postanowienia ustępu 2 stanowią bowiem kontekst, w którym drugie zdanie w ustępie 1 powinno być interpretowane i umożliwia przypisanie zysków do zakładu, mimo że przedsiębiorstwo jako całość nie osiągnęło zysków<sup>17</sup>. Rozbieżności stosowania zdania drugiego spowodowały konieczność zmiany jego brzmienia przez dodanie bezpośredniego odniesienia do ustępu 2<sup>18</sup>.

Podsumowując, zmiany brzmienia komentowanego postanowienia wynikają z rozbieżności indywidualnych praktyk w niektórych państwach, dotyczących jego restrykcyjnej mocy. Praktyki te nie są jednak zgodne z dominującą interpretacją wskazaną w Komentarzu do MK OECD (2008). Nowe brzmienie ma na celu potwierdzenie podejścia FSE jako wynikającego wprost z treści postanowienia w sposób niebudzący dalszych rozbieżności. Tym samym dla państw niestosujących podejścia restrykcyjnego RBA (takich jak Polska), czyli preferujących podejście FSE, zmiana treści zdania drugiego nie wniosła modyfikacji do praktyki stosowania wskazanego postanowienia.

#### 4. FIKCJA ODREBNEGO PODMIOTU W PRZYPADKU ZAKŁADU

Podstawową regułą określającą status zakładu na podstawie zarówno nowego, jak i poprzedniego brzmienia art. 7 MK OECD jest podejście do zakładu jak do odrębnego podmiotu (*separate entity approach*). Zarówno treść art. 7 w nowej i poprzedniej wersji<sup>19</sup>, jak i komentarz do tego

<sup>17</sup> Komentarz (2010), pkt 11.

<sup>18</sup> Art. 7 ust. 1 MK OECD (2010): „Jeśli przedsiębiorstwo prowadzi taką działalność gospodarczą, to zyski, które mogą być przypisane do zakładu stosownie do ustępu 2, mogą być opodatkowane w drugim państwie”.

<sup>19</sup> Art. 7 ust. 2 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2005*, OECD Publishing, Paris 2005, [https://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2005-en](https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2005-en) (dostęp: 31.01.2022), dalej: Komentarz (2005) i MK OECD (2008): „[...] there shall in each Contracting State be attributed to permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment” oraz art. 7 ust. 2 MK OECD (2010): „[...] the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the parts of the enterprise”.

postanowienia<sup>20</sup> zawierają odpowiednie odniesienia. Wskazuje się zatem na cechy odrębności i samodzielności (*a distinct and separate enterprise*) w poprzednim brzmieniu. Natomiast w nowym brzmieniu MK OECD posługuje się sformułowaniem dotyczącym odrębności i niezależności (*a separate and independent enterprise*)<sup>21</sup>. W obu wersjach postanowienia mamy do czynienia z określeniem *separate*, czyli „odrębny”, co potwierdza, że odnoszą się one do konieczności stosowania podejścia odrębnego podmiotu.

Ta sama koncepcja fikcyjnego traktowania dwóch przedsiębiorstw do celów podatkowych jako odrębnych podmiotów ma zastosowanie w przypadku przedsiębiorstw powiązanych<sup>22</sup>, objętych odrębnymi postanowieniami art. 9 MK OECD. W przypadku przedsiębiorstw powiązanych zalecenia o konieczności stosowania podejścia jak do odrębnych podmiotów zawarte zostały w Komentarzu do art. 9 MK OECD i Wytycznych OECD dla korporacji międzynarodowych i administracji podatkowych w zakresie cen transferowych<sup>23</sup>.

Fikcja dotycząca przyjęcia do celów podatkowych koncepcji odrębnych podmiotów oznacza konieczność zastosowania odniesień lub porównań do podmiotów niezależnych w celu ustalenia prawidłowości przypisania zysku, czy to pomiędzy zakładem i jednostką macierzystą, czy pomiędzy przedsiębiorstwami powiązаныmi. Przyjęcie tej fikcji nie oznacza jednak, że zakład należy traktować jak przedsiębiorstwo powiązane bądź też, że relacje zakładu z jednostką macierzystą zostały zrównane z relacjami pomiędzy przedsiębiorstwami powiązаныmi. Obie relacje do celów podatkowych są analizowane na podstawie tej samej koncepcji, ale w sposób istotnie różny, co wynika z odmienności relacji pomiędzy zakładem i jednostką macierzystą w porównaniu z relacjami pomiędzy przedsiębiorstwami powiązаныmi. Odmienności nie zostają zniwelowane, nawet przyjmując tożsamą

<sup>20</sup> Pkt 11 Komentarza (2005) oraz pkt 14 Komentarza (2008), pkt 14 Komentarza (2010).

<sup>21</sup> W Protokole holenderskim zostało to przetłumaczone jako „odrębne i niezależne”.

<sup>22</sup> Pojęcie przedsiębiorstw powiązanych wykorzystywane w umowach podatkowych nie jest tożsame z pojęciem podmiotów powiązanych zdefiniowanych w przepisach krajowych, mimo że znacząca część podmiotów będzie wspólna dla tych dwóch grup. Autorka wykorzystuje pojęcie przedsiębiorstw powiązanych, odnosząc się do ich właściwego znaczenia wynikającego z MK OECD. W pozostałych przypadkach będzie stosowane pojęcie podmiotów powiązanych.

<sup>23</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris 2022, <https://doi.org/10.1787/Oe655865-en>, dalej: Wytyczne OECD (2022), sformułowanie to występuje również w poprzednich wersjach Wytycznych.



fikcję do ustalenia podziału zysku w prawidłowej wysokości w odpowiedniej jurysdykcji podatkowej. Niepodważalnym dowodem istnienia różnic jest pozostawienie odrębnych postanowień umownych dotyczących zakładu (art. 7 MK OECD) oraz przedsiębiorstw powiązanych (art. 9 MK OECD), a także odrębnych szczegółowych rekomendacji w zakresie interpretacji wynikających odpowiednio z Raportu (2008), Raportu (2010) oraz Wytycznych OECD (2022). Najważniejsze z różnic zostaną omówione w dalszej części artykułu. Niemniej jednak w toku dalszej ewolucji rekomendacji dotyczących przypisywania zysku pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanymi lub pomiędzy zakładem i innymi częściami przedsiębiorstwa OECD zidentyfikowało szczegółowe zagadnienia odróżniające te dwie relacje, wpływające istotnie na wynik podatkowy<sup>24</sup>.

Konkludując, wskazane podobieństwo stosowania art. 7 MK OECD w poprzednim (2008) i nowym (2010) brzmieniu dotyczy obowiązku przyjęcia do celów podatkowych fikcji odrębności podmiotów w przypadku zakładu w relacji do pozostałej części przedsiębiorstwa. Założenie to ma zastosowanie do zakładu i do relacji pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanymi. Zastosowanie wskazanej koncepcji w obu przypadkach nie wymaga, aby dodatkowo tworzyć kolejną fikcję, jakoby zagraniczny zakład i jednostka macierzysta były względem siebie przedsiębiorstwami powiązanymi. Rozdzielność postanowień umownych dotyczących przypisywania zysku do zakładu (art. 7 MK OECD) oraz podziału zysku pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanymi (art. 9 MK OECD) stanowi jeden z najbardziej bezpośrednich dowodów na brak możliwości uspołnienia tych dwóch zagadnień. Należy przy tym wskazać, że o statusie zakładu, w tym przyjęciu fikcji odrębności zakładu, świadczy koncepcja odrębnych podmiotów, a nie zasada *arm's length*.

## 5. STOSOWANIE ZASADY *ARM'S LENGTH*

Zarówno w Komentarzu (2008) do art. 7 MK OECD, jak i poprzednich, czyli jeszcze przed jego aktualizacją w 2010 r., przywoływana była zasada *arm's length* jako reguła przypisywania zysków do zakładu. Zyski

<sup>24</sup> OECD, *Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, BEPS Action 7, Paris 2018, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-BEPS-action-7.pdf> (dostęp: 31.01.2022), dalej: Dodatkowy raport PE.

zakładu powinny być bowiem ustalane z uwzględnieniem warunków i cen obowiązujących na otwartym rynku, co koresponduje z zasadą *arm's length* omawianą w Komentarzu do art. 9 MK OECD, odnoszącego się do przedsiębiorstw powiązanych<sup>25</sup>.

Praktyka stosowania zasady *arm's length* dla przedsiębiorstw powiązanych jest systematycznie rozwijana, prowadząc do wypracowania na forum OECD konsensusu pomiędzy państwami członkowskimi w zakresie jej stosowania. Konsensus ten utrwalony został w Wytycznych OECD (1995)<sup>26</sup> i wcześniejszych raportach dotyczących interpretacji art. 9 MK OECD<sup>27</sup>. Jednakże praktyka dotycząca stosowania tej zasady w przypadku zakładu stawała się coraz bardziej zróżnicowana i do 2008 r. nie było żadnego międzynarodowego dokumentu, który by ją ujedynolcał. W tej sytuacji prace nad Raportem (2008) miały na celu sprawdzenie, w jakim stopniu Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych mogłyby mieć zastosowanie w przypadku zakładu i jakie ewentualnie zostaną zidentyfikowane różnice w stosowaniu tej samej zasady dla przedsiębiorstw powiązanych oraz dla zakładu.

Z tego też względu, zdaniem autorki, błędna byłaby konkluzja, że dopiero dodanie do nowego brzmienia ustępu 2<sup>28</sup> sformułowań dotyczących funkcji, aktywów i ryzyk utożsamianych z zasadą *arm's length* uruchamia możliwość stosowania tej zasady w przypadku zakładu. Nowe sformułowanie nakłada na państwa obowiązek wzięcia pod uwagę przy ustalaniu zysków przypisanych do zakładu takich czynników, jak wykonywane funkcje,

<sup>25</sup> Komentarz OECD (2008), pkt 14.

<sup>26</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Paris 1995, [https://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=OCDE/GD\(95\)31&docLanguage=En](https://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=OCDE/GD(95)31&docLanguage=En) (dostęp: 10.01.2022), dalej: Wytyczne OECD (1995).

<sup>27</sup> OECD, *Transfer Pricing, Corresponding Adjustment and the Mutual Agreement Procedure*, Paris 1982, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_80c6517b-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_80c6517b-en#page1) (dostęp: 10.01.2022).

<sup>28</sup> Art. 7 ust. 2 MK OECD (2010): „Na potrzeby niniejszego artykułu oraz art. 23a, 23b zyski, które są przypisane do zakładu w każdym umawiającym się państwie, o których mowa w ustępie 1, są zyskami, które taki zakład mógłby osiągnąć, w szczególności uwzględniając jego operacje (ang. *dealings*) z innymi częściami przedsiębiorstwa, gdyby był odrębnym i niezależnym przedsiębiorstwem zaangażowanym w tę samą lub podobną działalność w tych samych lub podobnych warunkach, biorąc pod uwagę wykonywane funkcje, wykorzystywane aktywa oraz ponoszone ryzyka przez to przedsiębiorstwo poprzez ten zakład oraz inne części przedsiębiorstwa”.

wykorzystywane aktywa oraz ponoszone przez to przedsiębiorstwo ryzyka, stanowiące tzw. analizę funkcjonalną. Należy przy tym podkreślić, że analiza funkcjonalna jest istotna, ale jest tylko częścią stosowania zasady *arm's length* i nie jest z nią tożsama. Przyjęcie przeciwnego założenia mogłoby prowadzić do wniosków sprzecznych z regułami stosowania zasady *arm's length*. To analiza porównawcza, następująca po analizie funkcjonalnej, uważana jest za rdzeń stosowania komentowanej zasady<sup>29</sup>. Treść zasady *arm's length* została przywołana w art. 9 ust. 1 MK OECD<sup>30</sup> jako podstawy weryfikacji prawidłowości podziału zysku pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanymi. Samo brzmienie art. 9 ust. 1 MK OECD (niezmienione od 1963 r.) oraz komentarz do niego, ustanawiające warunki konieczne stosowania zasady *arm's length*, w ogóle nie odnosi się do funkcji, aktywów i ryzyk. Dopiero Komentarz do art. 9 MK OECD (2008) w preambule odsyła do odrębnego raportu, czyli Wytycznych OECD (1995) i ich kolejnych wersji<sup>31</sup>. Wytyczne te stanowią wskazówki dla państw członkowskich OECD dotyczące stosowania zasady *arm's length*, która w drodze międzynarodowego konsensusu została przyjęta jako narzędzie do weryfikacji cen transferowych, w tym ustalania na potrzeby podatkowe wartości transakcji ponadgranicznych pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanymi<sup>32</sup>. Z tego też względu w kolejno aktualizowanych Komentarzach do art. 9 MK OECD, łącznie z ich najnowszą edycją z 2022 r.<sup>33</sup>, nie ma odniesienia do funkcji, aktywów i ryzyk. Dopiero w Wytycznych OECD wskazuje się analizę funkcjonalną jako jeden z pięciu czynników, które są pomocne we właściwym wyznaczeniu faktycznej transakcji zawartej pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanymi, podlegającej weryfikacji w ramach stosowania zasady *arm's length*<sup>34</sup>.

W treści Komentarza OECD (2008) do art. 7 MK OECD kontynuowana jest zasada wskazana również w poprzednich komentarzach, mówiąca, że w celu określenia zysków, które mogłyby być zrealizowane przez zakład, należy zastosować podejście w dwóch krokach<sup>35</sup>. Po pierwsze, należy

<sup>29</sup> Wytyczne OECD (2022), pkt 1.6.

<sup>30</sup> Ibidem.

<sup>31</sup> Najnowsza aktualizacja zawarta jest w Wytycznych OECD (2022).

<sup>32</sup> Wytyczne OECD (2022), pkt 1.1 oraz 1.14–1.15.

<sup>33</sup> OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris 2017, [http://dx.doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en)

<sup>34</sup> Wytyczne OECD (2017), pkt 1.36.

<sup>35</sup> Komentarz OECD (2008), pkt 17.

dokonać identyfikacji działalności wykonywanej za pośrednictwem zakładu, poprzez analizę faktyczną i funkcjonalną. W tym celu właściwe będzie wykorzystanie Wytycznych OECD. Po drugie, wynagrodzenie za wszystkie operacje (*dealings*) pomiędzy zakładem i jednostką macierzystą powinno zostać określone poprzez zastosowanie analogii do reguł rozwiniętych do celów stosowania zasady *arm's length* pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanymi. Analogia ta powinna odnosić się do wykonywanych funkcji, wykorzystywanych aktywów i ponoszonych ryzyk<sup>36</sup>. W Komentarzu (2008), podobnie jak w zaktualizowanym Komentarzu (2010), podkreśla się, że drugą częścią zastosowania fikcji odrębności zakładu jest przyjęcie zasad wynikających z zasady *arm's length*, które również mają zastosowanie do sytuacji objętych zakresem art. 9 MK OECD. Jednak w relacjach pomiędzy zakładem i jednostką macierzystą oraz pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanymi istnieją znaczące różnice.

Dodanie w nowym brzmieniu art. 7 ust. 2 MK OECD (2010) sformułowań dotyczących funkcji, aktywów i ryzyk ma na celu podkreślenie, że przypisując zysk do zakładu, należy uwzględniać wszystkie funkcje, aktywa i ryzyka jednocześnie, czyli nie tylko relacje pomiędzy jednostką macierzystą i zakładem, ale powinny one również dotyczyć operacji (*dealings*) pomiędzy zakładem a pozostałymi częściami przedsiębiorstwa. W przypadku przedsiębiorstw powiązanych nie ma konieczności badania jednocześnie wszystkich relacji pomiędzy przedsiębiorstwami w grupie, co stanowi istotną różnicę od sytuacji zakładu.

Podsumowując tę część rozważań, zasada *arm's length* jest rekomendowana zarówno w przypadku poprzedniego, jak i nowego brzmienia art. 7 MK OECD, w celu prawidłowego przypisania zysku do zakładu, co jest możliwe poprzez zastosowanie fikcji odrębnych podmiotów. Do zasady tej wprost odnoszą się Komentarz OECD (2008) i zaktualizowany Komentarz (2010). Praktyki stosowania zasady *arm's length* przez niektóre państwa nie były zgodne z treścią art. 7 MK OECD (2008), co spowodowało konieczność doprecyzowania brzmienia art. 7 ust. 2 i zmiany ust. 3. Nie oznacza to jednak, że dopiero od momentu wprowadzenia zmian możliwe jest stosowanie zasady *arm's length*.

<sup>36</sup> Komentarz OECD (2008), pkt 18.

## 6. OPERACJE Z ZAKŁADEM – ODLICZALNOŚĆ OD ZYSKU ZAKŁADU

Na wysokość zysku przypisanego do zakładu wpływają wszystkie jego działania gospodarcze, w tym transakcje z podmiotami niezależnymi, transakcje z przedsiębiorstwami powiązаныmi (do których bezpośrednio zastosowanie znajdują Wytyczne OECD) oraz operacje (*dealings*) z innymi częściami przedsiębiorstwa (zwane również operacjami wewnętrznymi)<sup>37</sup>. W Komentarzu (2008) jako operacje wskazano przykładowo wewnętrzne transfery kapitału lub własności albo wewnętrzne świadczenie usług<sup>38</sup>.

Jak wynika ze zaktualizowanego Komentarza OECD (2010), zapewnienie fikcji odrębności i niezależności zakładu wymaga, aby operacje wewnętrzne były traktowane w ten sam sposób jak podobne transakcje zachodzące pomiędzy podmiotami niezależnymi. Jest oczywiste, że pomiędzy zakładem i jednostką macierzystą nie istnieją umowy cywilnoprawne, które pozwoliłyby bezpośrednio zidentyfikować, jakie operacje wewnętrzne wpływają na wysokość zysku zakładu. Z uwagi na to, że zakład jest częścią przedsiębiorstwa, takie operacje nie mają prawnych konsekwencji dla przedsiębiorstwa jako całości. Najprostszym sposobem rozpoznania operacji jest zatem zapis księgowy wskazujący na operację, która oznacza przeniesienie istotnych ekonomicznych ryzyk, odpowiedzialności lub korzyści wewnątrz przedsiębiorstwa, nawet jeśli nie ma ono efektu prawnego.

Trudności w identyfikacji operacji towarzyszy niespójność w interpretacji art. 7 ust. 3 MK OECD (2008)<sup>39</sup>. Postanowienie to pozwala na odliczenie od zysku zakładu pewnej grupy wydatków poniesionych na cele zakładu (*expenses incurred for the purposes of permanent establishment*). Można wyróżnić dwa konkurujące ze sobą podejścia interpretacyjne. Zgodnie z pierwszym podejściem celem przepisu jest zapewnienie, by niektóre wydatki związane z działalnością zakładu mogły być odliczane. Chodzi bowiem o wydatki poniesione poza jurysdykcją, w której ustanowiony został zakład lub te rodzaje wydatków, które są ponoszone w formie zagregowanej, czyli nie są to wydatki wyłącznie na cele zakładu. Natomiast drugie podejście stanowi, że komentowany ustęp modyfikuje zasadę *arm's length*

<sup>37</sup> Komentarz (2008), pkt 17; Komentarz (2010), pkt 20.

<sup>38</sup> Komentarz (2008), pkt 17.

<sup>39</sup> Art. 7 ust. 3 MK OECD (2008): „Przy ustalaniu zysków zakładu zezwala się na odliczenie wydatków poniesionych na rzecz zakładu, w szczególności koszty ogólnego zarządu i administracyjne, niezależnie od tego, czy zostały poniesione w państwie położenia zakładu czy gdzie indziej”.

wyrażoną w ustępie 2. W efekcie tej modyfikacji zdaniem niektórych państw dopuszczalne jest na przykład, by koszty przypisane do zakładu były odliczalne, nawet jeśli są wyższe od tych, jakie zostałyby poniesione przez niezależne podmioty. Jeszcze inne państwa interpretują ten ustęp jako ograniczenie możliwości odliczenia wydatków, które w sposób pośredni dotyczą zakładu, a odliczyć można wyłącznie wydatki faktycznie poniesione (bez narzutu). Ograniczenie to dotyczy w szczególności kosztów ogólnego zarządu oraz wydatków administracyjnych wskazanych wprost w tym ustępie.

Stosownie do treści Raportu (2008)<sup>40</sup> oraz Komentarza (2008) celem ustępu 3 jest zapewnienie, by wydatki związane z działalnością zakładu były brane pod uwagę przy przypisywaniu zysku do zakładu, w szczególności gdy wydatki te są ponoszone poza jurysdykcją, w której ustanowiony jest zakład lub nie są ponoszone wyłącznie na rzecz zakładu. Należy przy tym podkreślić, że AOA określa, które wydatki powinny być przypisane do zakładu, ale nie determinuje, czy te wydatki (po przypisaniu ich do zakładu) są odliczalne przy wyliczeniu dochodu podatkowego. Kwestie odliczalności wydatków od dochodu stanowią bowiem domenę prawa krajowego. W konsekwencji sprawy odliczalności wydatków należy rozpatrywać w ramach postanowień umów podatkowych dotyczących niedyskryminacji<sup>41</sup>, zgodnie z art. 24 MK OECD. Natomiast rodzaj wydatków, które należy wziąć pod uwagę przy przypisywaniu zysku do zakładu, wynika z ustępu 2. Mowa jest bowiem o wydatkach, które zostałyby poniesione przez niezależny podmiot w ramach zasady *arm's length*.

W Komentarzu (2008) wskazano przykłady naliczania narzutu na koszty związane z operacjami wewnętrznymi pomiędzy zakładem i jednostką macierzystą, nie przesądzając, jakoby ustęp 3 dotyczył wyłącznie operacji, za które wynagrodzenie miałyby się odbywać bez narzutu. Wielokrotnie powtórzono, że decydujące są warunki ustalone pomiędzy podmiotami niezależnymi lub z podmiotami niezależnymi. Jeśli zatem prawo krajowe dopuszcza odliczenie kosztów z operacji wewnętrznych z narzutem, postanowienia ustępu 3 w poprzednim brzmieniu nie ograniczają tego prawa.

Na przykład wydatki za usługi są szczególną kategorią. Trudność może być związana z odróżnieniem, w których konkretnie sytuacjach operacje wewnątrzgrupowe mają charakter usługi i kiedy należy nałożyć narzut, a kiedy będą miały charakter współdzielenia kosztów. Pomocne mogą być

<sup>40</sup> Raport (2008), pkt 290.

<sup>41</sup> Komentarz (2008), pkt 30.

podobne świadczenia wykonywane z podmiotami zewnętrznymi<sup>42</sup>. Natomiast w przypadku ogólnych kosztów administracyjnych dotyczących na przykład dostępności różnego rodzaju platform dla pracowników (np. szkoleniowych, sprzedażowych), może nie być uzasadnione naliczanie narzutu<sup>43</sup>.

Odmienne stanowisko przyjęto w Komentarzu (2008) w stosunku do wewnętrznego finansowania dłużnego i korzystania z wartości niematerialnych. Zostanie ono omówione szczegółowo w dalszej części artykułu. Odstępstwa dotyczące opłat licencyjnych i odsetek przyczyniły się ostatecznie do zmiany treści postanowienia ustępu 2 oraz usunięcia ustępu 3.

Konkludując, pomimo wielu aktualizacji Komentarza do ustępu 3 art. 7 MK OECD (2008) jego brzmienie sprawia problemy interpretacyjne. Możliwe są sytuacje, w których będzie dochodziło do ograniczania odliczalności narzutu na koszty wewnętrzne (zwłaszcza jeśli wynika ono z prawa wewnętrznego) przy jednoczesnym zaliczeniu narzutu do dochodu podatkowego przez drugie państwo. Zdaniem autorki taka sytuacja, wynikająca ze sprzecznej interpretacji postanowień umownych, powinna uprawniać do uniknięcia podwójnego opodatkowania w ramach międzynarodowych procedur wzajemnego porozumiewania się.

#### 7. DLACZEGO ZAKŁAD NIE MOŻE BYĆ TOŻSAMY Z PODMIOTEM POWIĄZANYM?

Zarówno Raport (2008), jak i Raport (2010) stanowią rozbudowaną wersję interpretacji AOA. Jak wcześniej wskazano, do interpretacji wersji art. 7 ust. 1 MK OECD (2008) właściwy jest AOA, choć z pewnymi ograniczeniami. Natomiast od 2010 r. rekomendowana jest pełna wersja AOA, odpowiadająca zmienionemu brzmieniu art. 7 ust. 1–3 MK OECD (2010).

Do zakładu może być przypisany zysk, który ten osiągnąłby na zasadzie *arm's length*, gdyby był samodzielny i odrębnym podmiotem (*distinct and separate*) wykonującym te same lub podobne funkcje w tych samych lub podobnych warunkach, określonych poprzez zastosowanie art. 7 ust. 2 MK OECD<sup>44</sup>. Zasada *arm's length* właściwa dla przypisania zysku do zakładu w podejściu AOA została opisana w Raporcie (2008) i nieznacznie poprawiona w Raporcie (2010).

<sup>42</sup> Komentarz (2008), pkt 35.

<sup>43</sup> Komentarz (2008), pkt 37.

<sup>44</sup> Raport (2008), pkt 69.

Jednak stosowanie zasady *arm's length* w przypadku zakładu należy odróżnić od jej wykorzystania w przypadku przedsiębiorstw powiązanych. Dla przedsiębiorstw powiązanych szczegółowe zasady jej stosowania zawarte są w Wytycznych OECD (2022) i wersjach poprzedzających. Różnice tych dwóch podejść wynikają z tego, że w relacji zakładu i jednostki macierzystej mamy do czynienia z jednym przedsiębiorstwem, a w przypadku przedsiębiorstw powiązanych z dwoma, które są przynajmniej pod względem prawnym odrębne i samodzielne. Tam, gdzie to możliwe, w przypadku zakładu AOA odnosi się do Wytycznych OECD, lecz nie bezpośrednio, ale przez analogię<sup>45</sup>.

Raport (2008) i odpowiednio Raport (2010) wskazują na sytuacje, w których możliwe jest stosowanie Wytycznych OECD na zasadach analogii, ale – co ważniejsze – wskazano również sytuacje, w których rekomendacje dla zakładu są odmienne. Autoryzowane podejście OECD nie ma bowiem na celu osiągnięcia takiego samego wyniku na zysku w przypadku zakładu, jak w przypadku przedsiębiorstw powiązanych. Dąży ono raczej do zastosowania w przypadku operacji zakładu podobnych zasad, które dotyczą transakcji pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanimi<sup>46</sup>.

W sytuacji zakładu przyjęto na przykład założenie, że ryzyko podąża za funkcjami. Oznacza to, że najpierw należy zidentyfikować funkcje wykonywane przez ludzi (*special people functions*, dalej: SPF), które są istotne z perspektywy ponoszenia ryzyka<sup>47</sup>. Dopiero do tak zidentyfikowanych funkcji przyporządkować należy ryzyka, a następnie ekonomiczną własność aktywów. Na koniec, po przyporządkowaniu aktywów i ryzyk, należy przypisać odpowiedni kapitał do zakładu. W przypadku zakładu niezmiernie ważne jest zatem właściwe wyznaczenie funkcji (i ich natury), to one decydują bowiem o alokacji ryzyk, aktywów i wolnego kapitału.

W przypadku przedsiębiorstw powiązanych ryzyko przypisywane jest w drodze kontraktu, i o ile nie jest ono niezgodne ze stanem faktycznym (określonym w drodze przeprowadzonej analizy funkcjonalnej), takie przypisanie jest respektowane do celów podatkowych<sup>48</sup>. Pewne funkcje będą miały charakter zarówno SPF, jak i funkcji związanych z kontrolą nad ryzykiem w przypadku przedsiębiorstw powiązanych, nie znaczy to jednak, że te dwa odrębne pojęcia są tożsame i mogą być używane zamiennie<sup>49</sup>.

<sup>45</sup> Raport (2008), sekcja D, pkt 84.

<sup>46</sup> Ibidem.

<sup>47</sup> Raport (2010), pkt 21–27 i 68–71.

<sup>48</sup> Wytyczne OECD (2017), analiza sześciu kroków, pkt 1.60.

<sup>49</sup> Dodatkowy raport PE, pkt 40.



Identyfikacja aktywności, które można potraktować jako funkcje zakładu, jest ważna ze względu na jego specyfikę i brak odrębności prawnej od przedsiębiorstwa. Dlatego odbywa się ona poprzez wyróżnienie funkcji wykonywanych przez personel<sup>50</sup> (w tym personel przedsiębiorstwa oraz zakładu). Należy również ocenić, czy funkcje te są istotne, czyli czy generują zysk przedsiębiorstwa. Koncepcja funkcji wykonywalnych przez ludzi pozwala poradzić sobie z zasadniczym problemem w przypadku zakładu, a mianowicie z przypisaniem ryzyka. Wiadomo bowiem, że ryzyko co do zasady ponosi przedsiębiorstwo jako całość. Do celów podatkowych przyjmuje się jednak kolejną fikcję, pozwalającą uznać, że zakład ponosi ryzyko, jeśli funkcje istotne do poniesienia tego ryzyka są wykonywane przez personel zlokalizowany w zakładzie. W ten sposób zakład ponosi podatkowe konsekwencje przypisanego ryzyka, czyli zyski lub straty wynikające z jego materializacji (lub niematerializacji). Jeśli zatem zakład ponosi określone ryzyko, wtedy należy przypisać do niego odpowiednią wielkość kapitału, która pozwoli na poniesienie kosztów materializacji tego ryzyka oraz utrzymanie określonej zdolności kredytowej. Poziom kapitału wpływa również na zyskowność zakładu, od niego zależy bowiem proporcja kapitału, od którego odsetki będą odliczane i nieodliczane od dochodu tego zakładu.

Przypisanie aktywów do zakładu jest nieodłącznie związane z pojęciem ich ekonomicznej własności<sup>51</sup>. Ustalenie takiej własności wiąże się z problemami, które nie występują w przypadkach, w których umowy cywilnoprawne regulują własność prawną. W przypadku zakładu właścicielem prawnym aktywa pozostaje przedsiębiorstwo, którego zakład jest częścią. Poprzez zastosowanie pojęcia ekonomicznej własności dochodzi zatem do automatycznej rozdzielności ekonomicznej i prawnej własności do celów podatkowych. Takie podejście jest niemożliwe w przypadku przedsiębiorstw powiązanych, oddzielenie dwóch wskazanych własności wymaga bowiem przeprowadzenia na bazie stanu faktycznego analizy ryzyka i na tej podstawie potwierdzenie, że rzeczywiście doszło do ich rozdzielenia w relacji pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanymi.

<sup>50</sup> Raport (2008), sekcja D, pkt 91.

<sup>51</sup> Pojęcie ekonomicznej własności aktywów zostało odrębnie zdefiniowane w Raporcie (2008), przypis pkt 3, na potrzeby stosowania art. 7 MK OECD i oznacza ekwiwalent własności na potrzeby podatkowe, którą posiadają odrębnie działające podmioty, łącznie z towarzyszącymi im benefitami i obciążeniami (np. prawem do dochodu przypisanego do tego aktywa – opłaty licencyjne, prawo do umarzania wartości aktywa, potencjalne korzyści i straty wynikające z amortyzacji aktywów).

Konkludując, odmiennosc relacji pomiedzy zakladem i pozostalymi czesciami przedsiebiorstwa oraz relacji pomiedzy przedsiebiorstwami powiazanymi nie pozwala na ich tozsame traktowanie podatkowe. O ile w przypadku przypisania zysku do zakladu mozliwe jest zastosowanie zasady *arm's length per analogia* do sposobu jej stosowania w przypadku przedsiebiorstw powiazanych, o tyle jednak istnieja istotne roznicze w ich stosowaniu.

## 8. PRZEŁOM W SPRAWIE WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH I DŁUGU

Wskazane różnice mają szczególnie ważny wpływ na przypisanie aktywów będących wartościami niematerialnymi oraz kapitału dłużnego. W przypadku wartości niematerialnych problem polega na tym, że najczęściej takie aktywo jest wykorzystywane symultanicznie przez różne części przedsiębiorstwa. W przypadku podmiotów powiązanych takie sytuacje będą objęte porozumieniami o podziale kosztów.

W prawie międzynarodowym w zakresie przypisywania wartości niematerialnych do zakładu do czasu przyjęcia AOA obowiązywał model alokacji kosztów z 1994 r. Jego treść stanowiła, że w przypadku zakładu nie rozpoznaje się do celów podatkowych nominalnych opłat licencyjnych<sup>52</sup>. Stanowisko to uzasadniano brakiem możliwości alokowania kosztów wytworzenia wartości niematerialnej wyłącznie do jednej części przedsiębiorstwa, skoro prawnym właścicielem takiej wartości jest całe przedsiębiorstwo. W takiej sytuacji koszty wytworzenia wartości niematerialnych (bez narzutu i opłat licencyjnych) powinny być przypisane do wszystkich części przedsiębiorstwa, dla których te wartości mają znaczenie. Tak samo należy postępować w przypadku strat związanych z tworzeniem tych wartości, wynikających z badań i rozwoju.

Podobne problemy związane są z przypisaniem kapitału i części odsetkowej długu do zakładu. Stosownie do brzmienia Komentarza przed 2008 zakazuje się odliczania odsetek od wewnętrznego długu<sup>53</sup>, z zastrzeżeniem banków<sup>54</sup>. W pozostałej części dotyczącej wysokości „wolnego” kapitału nie ma żadnych wskazówek.

Temat wartości niematerialnych i odsetkowej części długu wewnętrznego został omówiony w Raporcie (2008). Jednak rekomendacje zarówno dla wartości niematerialnych, jak i dla długu nie zostały w pełni odzwierciedlone

<sup>52</sup> Komentarz OECD (2000), pkt 17.4.

<sup>53</sup> Komentarz OECD (2000), pkt 18.3; Raport (2008), pkt 138.

<sup>54</sup> Komentarz OECD (2000), pkt 19; Raport (2008), pkt 138.

w Komentarzu OECD (2008), uznano bowiem, iż wykraczają poza ówczesną treść art. 7 MK OECD (2008). W przypadku wartości niematerialnych, a w szczególności opłat licencyjnych i umów o podziale kosztów, Komentarz OECD (2008) wskazuje, że reguły dotyczące przedsiębiorstw powiązanych nie mogą zostać zastosowane w przypadku relacji pomiędzy częściami przedsiębiorstwa. Potwierdzono dotychczasowe stanowisko o braku możliwości przypisania własności do jednej części przedsiębiorstwa i w konsekwencji alokowania do niej kosztów wytworzenia wartości niematerialnej. W tej sytuacji Komentarz (2008) podtrzymuje rekomendacje, zgodnie z którymi należy alokować rzeczywiste koszty wytworzenia lub nabycia praw do wartości niematerialnych (bez narzutu lub opłat licencyjnych) pomiędzy różne części przedsiębiorstwa. Podobnie jest w przypadku strat związanych z działaniami w zakresie badań i rozwoju (np. koszty odpowiedzialności za produkt lub szkody środowiskowe)<sup>55</sup>.

Również w przypadku odsetek Komentarz OECD (2008) podtrzymuje konsensus z lat poprzednich, zgodnie z którym odsetki od wewnętrznych przepływów pieniężnych pomiędzy zakładem a pozostałymi częściami przedsiębiorstwa nie powinny być rozpoznawane w świetle umów podatkowych, z wyjątkiem przedsiębiorstw finansowych<sup>56</sup>. Odliczeniu podlegają wyłącznie odsetki od pożyczek, które zostały zaciągnięte przez przedsiębiorstwo i które mogą być w całości lub w części związane z działalnością zakładu<sup>57</sup>. Wtedy taką pożyczkę i odsetki od niej należy odpowiednio w całości lub w części przypisać do zakładu. Zakład będzie uprawniony do odliczenia całości lub odpowiedniej części odsetek od tych pożyczek. I tylko dla tego rodzaju odsetek Komentarz OECD (2008) wprowadza nowe rekomendacje z Raportu (2008) w zakresie struktury kapitałowej zakładu, pozwalającej na prawidłowe określenie wysokości pożyczki zewnętrznej, od której zakład ma prawo do odliczenia odsetek. Podstawowym założeniem analizy struktury kapitałowej zakładu jest stwierdzenie, że zgodnie z zasadą *arm's length* zakład wymaga pewnej wielkości funduszy stanowiących tzw. wolny kapitał (bezodsetkowa część) oraz dług rodzący zobowiązania odsetkowe w celu prowadzenia swojej odrębnej działalności. Oznacza to, że do zakładu będą przypisane odsetki na poziomie *arm's length* wyłącznie po przypisaniu do niego odpowiedniej wielkości „wolnego” kapitału, stosownie

<sup>55</sup> Komentarz OECD (2008), pkt 34.

<sup>56</sup> Komentarz OECD (2008), pkt 41 i 42.

<sup>57</sup> Komentarz OECD (2008), pkt 43.

do wykonywanych funkcji, posiadanych aktywów i ponoszonego ryzyka. Raport (2008) przewiduje, że nie ma jednej właściwej wysokości „wolnego” kapitału, zgodnej z zasadą *arm’s length*. Jednak dopuszcza się co najmniej dwa podejścia pozwalające na ustalenie wyniku uznanego za zgodny z *arm’s length*, czyli podejście opierające się na faktycznej strukturze kapitałowej przedsiębiorstwa, którego częścią jest zakład, lub podejście dotyczące wyznaczenia struktury kapitałowej porównywalnych niezależnych podmiotów. Należy jednak mieć na uwadze, że dopuszczenie różnych podejść jako równie akceptowalnych może przyczynić się do powstania podwójnego opodatkowania, w tej sytuacji powinno przeważać podejście stosowane przez państwo, w którym zlokalizowany jest zakład.

W konsekwencji część AOA odnosząca się wartości niematerialnych i długu, która ma zastosowanie wyłącznie do nowego brzmienia art. 7 wprowadzonego do MK OECD od 2010 r., dotyczy rozpoznania ekonomicznej własności wartości niematerialnych poprzez odniesienie do znaczących funkcji wykonywanych przez ludzi i ponoszonych przez nich ryzyk oraz rozpoznania odliczalności odsetek od wewnętrznych operacji pomiędzy zakładem i jednostką macierzystą.

Podsumowując tę część rozważań, nowe brzmienie art. 7 MK OECD (2010) dotyczy tych ustaleń AOA, które nie mogły być zastosowane do poprzedniego brzmienia komentowanego przepisu. Odstępstwa te odnoszą się w szczególności do rozpoznania, w ramach przypisywania zysku do zakładu, wewnętrznych operacji związanych z finansowaniem dłużnym zakładu (w przedsiębiorstwach niefinansowych) oraz wewnętrznych operacji związanych z korzystaniem z wartości niematerialnych. W tym celu AOA wprowadza pojęcia ekonomicznej własności aktywów, wewnętrznych operacji dotyczących finansowania długiem uprawniających do odliczalnych odsetek powyżej „wolnego” kapitału oraz ustanowienia opłat licencyjnych, które mogą być przypisane do zakładu odpowiednio jako koszt lub przychód.

## 9. POLSKA PRAKTYKA W ZAKRESIE ZAGRANICZNEGO ZAKŁADU

Przepisy krajowe<sup>58</sup> dotyczące zobowiązań podatkowych powstających w związku z działalnością zakładu w Polsce stanowią obszar niepewności podatkowej. Sytuacji tej nie poprawiły zmiany wprowadzone w 2019 r.,

<sup>58</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r., poz. 1800 ze zm.) dalej: u.p.d.o.p. oraz ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm.).

które sprawiły, że polska praktyka odbiega od przyjętego przez państwa członkowskie OECD konsensusu AOA zarówno w wersji z 2008 r., jak i 2010 r. Przepisy krajowe zostaną omówione w kontekście Komentarza (2008). Jednakże wskazane problemy będą występowały również w przypadku umów podatkowych zawieranych na podstawie MK OECD (2010), czyli obecnie wyłącznie w przypadku ratyfikowanej umowy polsko-holenderskiej.

Od 2019 r. na potrzeby rozdziału dedykowanego cenom transferowym w słowniczku pojęć zdefiniowano podmioty powiązane, do których zalicza się również podatnika i jego zagraniczny zakład. W ten sposób doszło do zrównania statusu podatkowego zagranicznego zakładu i jednostki macierzystej ze statusem podmiotów powiązanych<sup>59</sup>. W konsekwencji relacje pomiędzy podatnikiem i jego zagranicznym zakładem stanowią powiązania tożsame z tymi, jakie występują pomiędzy podmiotami powiązanymi<sup>60</sup>.

Jak wskazano uprzednio, zrównanie statusu zagranicznego zakładu z podmiotem powiązaniem jest błędne i prowadzi do sytuacji podwójnego opodatkowania lub podwójnego nieopodatkowania tego samego dochodu w sensie prawnym. Przykładowo w artykule zostanie omówione zagadnienie odsetek, choć skutek podatkowy będzie analogiczny w przypadku opłat licencyjnych.

W polskim porządku prawnym prawidłowość przypisania odsetek we właściwej wysokości pomiędzy podmiotami powiązanymi i prawo do ich odliczenia od dochodu uregulowane są przepisami dotyczącymi cen transferowych oraz przepisami tzw. cienie kapitalizacji<sup>61</sup> (ze względu na obszerność zagadnienia autorka celowo pomija kwestie pierwszeństwa stosowania tych dwóch przepisów). Zgodnie z przepisami o cenach

<sup>59</sup> H. Litwińczuk, *Wpływ regulacji krajowych...*, s. 18.

<sup>60</sup> Przepis odnosi się wyłącznie do relacji pomiędzy podatnikiem i jego zakładem, nie precyzuje zatem rodzaju relacji występujących pomiędzy zakładem i innymi częściami przedsiębiorstwa niebędącymi jednostką macierzystą (np. zakładem tego samego przedsiębiorstwa, ale w innym państwie), skoro nie są one powiązane. Kwestia ta jest istotna, ponieważ cena transferowa oznacza rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań (autorka nie podejmuje w niniejszym artykule rozważań, czy rezultat finansowy należy traktować jako dochód). Skoro ustawodawca nie rozpoznał relacji pomiędzy zakładami jednego przedsiębiorstwa jako powiązań, należy wysunąć wniosek, że te relacje nie będą wpływały na dochód zakładu (ani po stronie kosztów, ani przychodów), co pozostaje w sprzeczności z umowami międzynarodowymi zawartymi przez Polskę.

<sup>61</sup> Art. 15c u.p.d.o.p.; art. 16 ust. 1 pkt 13f u.p.d.o.p.

transferowych odsetki powinny być ustalane na poziomie zgodnym z tym, jaki ustaliłyby podmioty niezależne<sup>62</sup>.

W przypadku zakładu zalecany jest inny sposób postępowania. W Komentarzu (2008) wskazano, że w ramach przypisywania zysku do zakładu nie należy rozpoznawać odsetek od wewnętrznego finansowania pomiędzy jednostką macierzystą i zakładem<sup>63</sup>. Ewentualne odsetki mogą wynikać wyłącznie z finansowania dłużnego faktycznie poniesionego przez przedsiębiorstwo (np. od podmiotu powiązanego lub podmiotu trzeciego). Wtedy przypisaniu podlegać będą odsetki od części finansowania zewnętrznego, które związane jest z działalnością zakładu (lub od całości, jeśli finansowanie zewnętrzne w całości dotyczy zakładu). Uznaje się, że odsetki te będą przypisane do zakładu na poziomie zgodnym za zasadą *arm's length*, po uprzednim wyliczeniu odpowiedniej kwoty przypadającej na kapitał „wolny” (czyli nierodzącej zobowiązań odsetkowych). Wyznaczenie kapitału „wolnego” jest zatem warunkiem koniecznym do ustalenia wysokości odsetek odliczalnych<sup>64</sup>. Zachowanie zasady *arm's length* w tej sytuacji powinno gwarantować przypisanie do zakładu takiej wysokości kapitału, który zapewni możliwość realizacji funkcji, przypisania własności aktywów oraz ponoszenia ryzyka z tym związanego. Ogólnie rzecz biorąc, Komentarz (2008) i w rozszerzonej wersji Raport (2008) wskazują na dwie metody ustalania kapitału „wolnego” dla podmiotów niefinansowych<sup>65</sup>.

Stosując przepisy krajowe zrównujące sytuację podatkową zakładu i jednostki macierzystej z podmiotami powiązanymi, podatnik ma prawo do przypisania do zakładu w Polsce odsetek od wewnętrznego długu (i na analogicznych zasadach opłaty licencyjne) oraz nie jest zobowiązany do ustalania kapitału „wolnego”. W ten sposób na podstawie przepisów

<sup>62</sup> Art. 11 c ust. 1 u.p.d.o.p.

<sup>63</sup> Komentarz (2008), pkt 41 i 42.

<sup>64</sup> Komentarz (2008), pkt 43.

<sup>65</sup> Z uwagi na to, że podejścia do ustalenia wysokości wolnego kapitału mogą istotnie różnić się pomiędzy państwem goszczącym, w którym ustalono zakład, a państwem jednostki macierzystej, co potencjalnie może skutkować podwójnym opodatkowaniem, aneks potwierdza stanowisko przyjęte w Raporcie (2008). Zgodnie z tym stanowiskiem decydujące jest podejście właściwe dla państwa, w którym zlokalizowany jest zakład, o ile państwo to stosuje zasady przyjęte w Raporcie (2008) w zakresie przypisywania wolnego kapitału do zakładu, a rezultat wynikający z zastosowania tego podejścia jest zgodny z zasadą *arm's length*. Taki rezultat powinien być możliwy do uzyskania w ramach prawa krajowego, poprzez odpowiednią interpretację art. 7 i art. 23 MK OECD lub w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się dostępnej na podstawie art. 25 MK OECD.

krajowych pomniejszy dochód w Polsce<sup>66</sup>. Jeśli jednostka macierzysta ma siedzibę w jurysdykcji, w której przepisy krajowe odpowiadają Komentarzowi (2008), nie zaliczy do przychodów odsetek od długu wewnętrznego. W ten sposób dojdzie w niektórych przypadkach do podwójnego nieopodatkowania dochodu. Sytuacja taka tworzy wyraźną korzyść dla zakładu usytuowanego w Polsce. Umowa będzie miała zastosowanie do sytuacji podwójnego opodatkowania, czyli gdy po stronie kosztowej nie doszło do odliczenia (sytuacja odwrotna w przedstawionym przykładzie, gdzie jednostka macierzysta jest pożyczkobiorcą od zakładu), a po stronie przychodowej (czyli w przypadku zakładu w Polsce) doszło do zaliczenia odsetek do przychodów. Taka sytuacja będzie miała również miejsce w przypadku podmiotu z siedzibą w Polsce (zobowiązanego do ustalenia przychodu z odsetek wewnętrznych), który ma zakład w jurysdykcji z przepisami krajowymi odpowiadającymi Komentarzowi (2008). Wtedy, w związku z powstałym podwójnym opodatkowaniem, umowa dwustronna powinna mieć zastosowanie w celu jego uniknięcia, poprzez odrzucenie obowiązku ustalenia przychodów od odsetek wewnętrznych, wynikającego z przepisów polskich.

W przypadku nowych postanowień umownych (umowa polsko-holenderska), dopuszczających wewnętrzne odliczenie odsetek, na znaczeniu zyskają kwestie prawidłowego wyliczenia dopuszczalnego poziomu zadłużenia (kwoty „wolnego” kapitału) i w konsekwencji wysokości odsetek. Zakład i jednostka macierzysta będą wyliczać część odsetkową do odliczenia według odmiennych zasad. Jeśli bowiem zakład będzie odliczał wielkość odsetek (wyliczoną tak jak dla podmiotów powiązanych) i odliczy za mało (choć zgodnie z przepisami krajowymi), to powstanie podwójne opodatkowanie. Jeśli natomiast zakład odliczy zgodnie z przepisami krajowymi dotyczącymi podmiotów powiązanych więcej, niż naliczy jednostka macierzysta, to powstanie podwójne nieopodatkowanie. Z uwagi na różnice w sposobach liczenia wysokości odsetek po stronie przychodowej i kosztowej powstaną automatycznie sytuacje podwójnego nieopodatkowania lub podwójnego opodatkowania.

---

<sup>66</sup> Nie wszystkie tego rodzaju odliczenia są kwalifikowane jako odliczenia bez opodatkowania w rozumieniu przepisów dotyczących struktur hybrydowych (por. rozdział 3a u.p.d.o.p.) obowiązujących od 2020 r.

Wprowadzone w Polsce rozwiązanie podatkowe dotyczące zrównania statusu podatkowego zagranicznego zakładu i podmiotu powiązanego ograniczają możliwości stosowania autoryzowanego podejścia OECD w zakresie przypisywania zysku do zakładu. Wskazane rozwiązanie doprowadziło do powstania zjawiska podwójnego opodatkowania lub podwójnego nieopodatkowania dochodu. Okoliczność ta występuje, choć w różnym zakresie, w przypadku umów podpisanych przez Polskę, zawierających art. 7 zarówno w brzmieniu odpowiadającym MK OECD (2008), jak i MK OECD (2010).

Odmienność relacji pomiędzy zakładem i pozostałymi częściami przedsiębiorstwa względem relacji pomiędzy podmiotami powiązаныmi nie pozwala na zrównanie sposobu wyznaczania dochodu w tych dwóch relacjach. Pomimo że właściwe jest stosowanie w przypadku przydziału dochodu do zakładu zasady *arm's length* przez analogię do sposobu jej wykorzystania w przypadku podmiotów powiązanych, nie należy przy tym ignorować istotnych różnic w ich stosowaniu. Kluczowe rozbieżności dotyczą przypisania funkcji i ryzyk oraz „wolnego” kapitału.

Wprawdzie rozpoznanie obu relacji do celów podatkowych oparte jest na tym samym założeniu odnoszącym się do odrębności podmiotów, to jednak jego zastosowanie w obu przypadkach nie wymaga tworzenia kolejnej fikcji, jakoby zagraniczny zakład i jednostka macierzysta były względem siebie podmiotami powiązаныmi, a nawet uniemożliwia je. Rozdzielność postanowień umownych dotyczących przypisywania zysku do zakładu (art. 7 MK OECD) oraz podziału zysku pomiędzy podmiotami powiązаныmi (art. 9 MK OECD) stanowić powinna istotną przesłankę dla państw do powstrzymywania się od utożsamiania tych dwóch zagadnień.

Na koniec należy podkreślić, że już w Komentarzu (2008) znajdują się wskazówki do stosowania zasady *arm's length* w przypadku zakładu według autoryzowanego podejścia OECD. Dostosowanie treści MK OECD (2010) oraz Komentarza (2010) do pełnej wersji AOA nie oznacza, że dopiero od momentu wprowadzenia zmian możliwe jest stosowanie zasady *arm's length* w przypadku zakładu.



## BIBLIOGRAFIA

- Lang M., Brugger F., *The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation*, „Australian Tax Forum” 2008, no. 23.
- Litwińczuk H., *Wpływ regulacji krajowych o cenach transferowych na ustalenie zysku zagranicznego zakładu*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 11.
- OECD, *2010 Report on attribution of profits to permanent establishment*, Paris 2010, <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (dostęp: 10.01.2022).
- OECD, *Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, BEPS Action 7, Paris 2018, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-BEPS-action-7.pdf> (dostęp: 31.01.2022).
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1992*, OECD Publishing, Paris 1992, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-september-1992\\_mtc\\_cond-1992-en#page25](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-september-1992_mtc_cond-1992-en#page25) (dostęp: 31.01.2022).
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1998*, OECD Publishing, Paris 1998, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-1998\\_mtc\\_cond-1998-en#page17](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-1998_mtc_cond-1998-en#page17) (dostęp: 31.01.2022).
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2005*, OECD Publishing, Paris 2005, [https://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2005-en](https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2005-en)
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008*, OECD Publishing, Paris 2008, [https://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2008-en](https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2008-en)
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2010*, OECD Publishing, Paris 2010, [https://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2010-en](https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2010-en)
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris 2017, [http://dx.doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en)
- OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris 2022, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>
- OECD, *Report on the attribution of profits to permanent establishment*, Paris 2008, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/41031455.pdf> (dostęp: 10.01.2022).
- OECD, *Transfer Pricing, Corresponding Adjustment and the Mutual Agreement Procedure*, Paris 1982, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_80c6517b-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_80c6517b-en#page1) (dostęp: 10.01.2022).
- OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Paris 1995, [https://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=OCDE/GD\(95\)31&docLanguage=En](https://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=OCDE/GD(95)31&docLanguage=En) (dostęp: 10.01.2022).
- Weijden M. van der, *OECD Commentaries – how they affect interpretation of double tax treaties after adoption*, 2021, <https://www.debrauw.com/articles/oecd-commentaries-how-they-affect-interpretation-of-double-tax-treaties-after-adoption> (dostęp: 31.01.2022).

## LIMITATION IN SCOPE OF APPLYING THE AUTHORIZED OECD APPROACH IN RESPECT TO PROFIT ALLOCATION TO THE PERMANENT ESTABLISHMENT IN POLAND

**Summary.** The scope of the article covers the application of the authorized OECD approach to permanent establishment with respect to double tax treaties to which Poland is a party as well as domestic provisions. The focus is on assumption introduced to domestic law since 2019 that relations between permanent establishment and its headquarter are equal to the relations between associated companies. In consequence, application of domestic provisions on permanent establishment creates situation of double taxation or double non-taxation of income.

**Keywords:** permanent establishment, authorized OECD approach, profit allocation, associated companies