



Dr Marcin Czerwiński*
Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Polska
ORCID: 0000-0001-9778-7433
mcerwinski@kpmg.pl

Udzielanie zamówień publicznych w ramach grupy kapitałowej a cena rynkowa w reżimie cen transferowych

Conclusion of a public contracts within a capital group and the arm's length price under the transfer pricing regime

Abstract

The conclusion of a public contract within a capital group is related to the verification of compliance of the price established in the procedure with the arm's length principle resulting from transfer pricing regulations. As of January 1, 2019, references to the Public Procurement Law were introduced to the Corporate Income Tax Act and Personal Income Tax Act, allowing for the application of preferences in the preparation of transfer pricing documentation by certain entities operating in capital groups operating within the public procurement market. The study analyzes the importance of establishing market prices for the application of specific institutions of public procurement law. Situations in which it is possible to award public contracts within capital groups have also been identified, taking into account public procurement law regulations relating to capital groups, the status of procuring entities and economic operators, in-house procurement and conflict of interest. The effects of the subsequent change in the relationship between the procuring entity and the economic

* Menedżer w dziale podatkowym w poznańskim biurze KPMG. Jest autorem publikacji naukowych i prasowych z zakresu prawa podatkowego, cywilnego i zamówień publicznych.

operator have also been determined. These findings have been compared with the subjective and objective scope of the arm's length principle resulting from transfer pricing regulations. The correctness and purposefulness of the exemptions from the documentation obligation concerning the participants of the public procurement market have also been verified and correction of the transfer pricing regulations has been proposed.

Keywords: public procurement, capital group, in-house procurement, arm's length principle, transfer pricing, TP documentation, related entities

Abstrakt

Udzielenie zamówienia publicznego w ramach grupy kapitałowej wiąże się z problematyką weryfikacji rynkowości ustalonej w postępowaniu ceny w świetle regulacji z zakresu cen transferowych. Z dniem 1 stycznia 2019 r. do ustaw o podatkach dochodowych wprowadzono odesłania do Prawa zamówień publicznych, pozwalające na zastosowanie preferencji przy sporządzaniu dokumentacji cen transferowych przez niektóre podmioty działające w grupach kapitałowych funkcjonujących na rynku zamówień publicznych. W artykule przeanalizowano znaczenie badania rynkowości cen dla stosowania określonych instytucji prawa zamówień publicznych. Zidentyfikowano również sytuacje, w których możliwe jest udzielanie zamówień publicznych w ramach grup kapitałowych przy uwzględnieniu regulacji prawa zamówień publicznych dotyczących grup kapitałowych, statusu zamawiających i wykonawców, zamówień *in-house* i konfliktu interesów. Określono również skutki następczej zmiany w zakresie powiązań między zamawiającym a wykonawcą. Ustalenia te zestawiono z zakresem podmiotowym i przedmiotowym zasady ceny rynkowej wynikającej z regulacji cen transferowych. Zweryfikowano także prawidłowość i celowość wyłączeń obowiązku dokumentacyjnego u uczestników rynku zamówień publicznych i zaproponowano korektę przepisów.

Słowa kluczowe: zamówienia publiczne, grupa kapitałowa, zamówienia *in-house*, zasada ceny rynkowej, ceny transferowe, dokumentacja cen transferowych, podmioty powiązane

1. Wprowadzenie

Zasadą w zamówieniach publicznych jest swoboda ustalania cen przez przedsiębiorców, także tych działających w grupach kapitałowych. Celem różnicowania wysokości wynagrodzeń jest zasadniczo prowadzenie konkurencji cenowej w ramach postępowań w sprawie zamówienia publicznego. Wyjątkowo, w celu zapewnienia rzetelności realizacji zamówienia oraz ochrony uczciwej konkurencji, swoboda ta doznaje ograniczeń. Problematyka ceny rynkowej w zamówieniach publicznych, funkcjonująca na styku nauk ekonomicznych oraz nauk prawnych, w tym prawa zamówień publicznych, prawa konkurencji i regulacji cen transferowych, nie była dotąd przedmiotem większego zainteresowania przedstawicieli tych nauk. W dodatku wątpliwości co do dopuszczalności udzielania zamówień w ramach grup kapitałowych były dotychczas sygnalizowane jedynie na tle przepisów i praktyki orzeczniczej dotyczących zamówień wewnętrznych (*in-house*). Impulsem do podjęcia rozważań przedstawionych w niniejszym artykule było wprowadzenie z dniem 1 stycznia 2019 r. w przepisach o podatkach dochodowych odesłań do Prawa zamówień publicznych, pozwalających na zastosowanie preferencji przy sporządzaniu dokumentacji cen transferowych przez niektóre podmioty działające w grupach kapitałowych funkcjonujących na rynku zamówień publicznych. Regulacje cen transferowych okazują się nieskoordynowane z systemem zamówień publicznych.

Niniejszemu opracowaniu przyświecają trzy cele. Pierwszym jest weryfikacja, czy badanie rynkowości cen ma znaczenie przy stosowaniu określonych instytucji prawa zamówień publicznych. Drugi cel to identyfikacja sytuacji, w których możliwe jest udzielanie zamówień publicznych w ramach grup kapitałowych przy uwzględnieniu regulacji prawa zamówień publicznych dotyczących grup kapitałowych, statusu zamawiających i wykonawców, zamówień *in-house* i konfliktu interesów, a także określenie skutków następczej zmiany w zakresie powiązań między zamawiającym a wykonawcą. Trzecim celem jest określenie zakresu podmiotowego i przedmiotowego zasady ceny rynkowej wynikającej z regulacji cen transferowych na rynku zamówień publicznych i weryfikacja prawidłowości i celowości wyłączeń obowiązku dokumentacyjnego u uczestników rynku zamówień publicznych.

2. Cena rynkowa jako przedmiot zainteresowania prawa zamówień publicznych

2.1. Regulacje w prawie zamówień publicznych

Pojęcie ceny rynkowej w ustawie z dnia 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych¹ pojawia się jedynie w trzech przepisach. Po pierwsze, stosownie do art. 214 ust. 1 pkt 10 p.z.p., zamawiający może udzielić zamówienia z wolnej ręki, jeżeli zamówienie na dostawę jest dokonywane na rynku towarowym, na którym regulowana i nadzorowana wielostronna struktura handlowa w sposób naturalny gwarantuje ceny rynkowe. Prawodawca zakłada więc, że mechanizmy działania giełdy (standaryzacja, dostęp do informacji, monitorowanie i masowość) zapewniają dokonywanie zakupów po cenach rynkowych nie mniej skutecznie niż przepisy prawa zamówień publicznych.

Po drugie, wedle art. 388 pkt 2 lit. a p.z.p. zamówienie sektorowe może zostać udzielone w trybie zamówienia z wolnej ręki, jeżeli w związku z trwającymi przez bardzo krótki okres szczególnie korzystnymi okolicznościami możliwe jest udzielenie zamówienia po cenie znacząco niższej od cen rynkowych. Wydaje się, że cena rynkowa w tym przepisie jest rozumiana bardziej „intuicyjnie” i stwierdzenie atrakcyjności ceny zwykle nie będzie wymagać przeprowadzania dodatkowych badań².

Po trzecie, wedle jednej z przesłanek wystąpienia tzw. rażąco niskiej ceny, w przypadku, gdy cena całkowita oferty złożonej w terminie jest niższa o co najmniej 30% od wartości zamówienia powiększonej o należny podatek od towarów i usług, zaktualizowanej z uwzględnieniem okoliczności, które nastąpiły po wszczęciu postępowania, w szczególności istotnej zmiany cen rynkowych, zamawiający może zwrócić się o udzielenie wyjaśnień dotyczących ceny wskazanej w ofercie (art. 224 ust. 2 pkt 2 p.z.p.). Oferta z rażąco niską ceną lub kosztem podlega odrzuceniu (art. 224 ust. 6 i art. 226 ust. 1 pkt 8 p.z.p.). Celem przepisu jest przeciwdziałanie cenom dumpingowym, nierealistycznym w porównaniu do cen rynkowych podobnych zamówień, będących wynikiem świadomego działania (w tym zmywy cenowej) albo nierzetelności kalkulacji. Prowadzić one mogą do obniżenia jakości, opóźnień, rozwiązania

¹ Ustawa z dnia 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych, t.j. Dz.U. 2021, poz. 1129 ze zm.

² Wyrok KIO z 13 stycznia 2012 r., KIO 23/12, LEX 1124901.

umowy a nawet do działań korupcyjnych³. Dumping rozumiany jako sprzedaż towarów lub usług poniżej kosztów ich wytworzenia lub świadczenia albo ich odprzedaż poniżej kosztów zakupu w celu eliminacji innych przedsiębiorców jest także czynem nieuczciwej konkurencji (art. 15 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji⁴), sankcjonowanym odrzuceniem oferty na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 7 p.z.p. Rażąco niską cenę postrzega się zwykle jako cenę powodującą stratę transakcyjną, a także jako nieekwiwalentną, nieuczciwą, bez uzasadnionego związku z ekonomiczną wartością świadczenia, poniżej kosztów zmiennych (kosztów zużytych materiałów, robocizny itp.)⁵. Cena rażąco niska (dumpingowa) może występować równoległe lub nawet wynikać z subsydiowania skrośnego⁶ lub nierynkowych, zaniżonych cen stosowanych między podmiotami powiązаныmi, np. między producentem i dystrybutorem należącymi do tej samej grupy kapitałowej⁷.

Co oczywiste, wskazane przepisy nie obejmują swoim zakresem sprzedaży powyżej ceny rynkowej. Nie odsyłają również bezpośrednio do ceny rynkowej, choć niektóre przypadki ustalenia cen poniżej ceny rynkowej będą nimi objęte⁸. W ramach badania rażąco niskiej ceny, proponowana przez wykonawcę cena jest obowiązkowo porównywana z szacunkową wartością zamówienia

³ A. Szymańska, *Wyjaśnianie oferty z rażąco niską ceną*, „Prawo Zamówień Publicznych” 2015, nr 1, s. 120-121; M. Królikowska-Olczak, A. Górczyńska, *Szkodliwość dumpingu w zamówieniach publicznych*, „Prawo Zamówień Publicznych” 2015, nr 2, s. 5-6; M. Winiarz, *Granice uznaniowości zamawiającego w zakresie określenia ceny jako rażąco niskiej*, „Finanse Komunalne” 2016, nr 7-8, s. 100; M. Moras, *Problem rażąco niskiej ceny w zamówieniach publicznych*, „Prawo Zamówień Publicznych” 2014, nr 1, s. 76, 78-81. Ta ostatnia autorka zwraca uwagę na problem subiektywnej wyceny własnej pracy, zwłaszcza „młodych” podmiotów w sektorze budowlanym.

⁴ Ustawa z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, t.j. Dz.U. 2020, poz. 1913 ze zm.

⁵ M. Moras, *Problem...*, s. 76; M. Winiarz, *Granice...*, s. 96-97, 100.

⁶ Subsydiowanie skrośne to pokrywanie kosztów danego kontraktu z innej działalności wykonawcy. Zob. O. Filipowski, *Ceny drapieżne w unijnym prawie konkurencji i regulacji sektorowej*, [w:] H. Gronkiewicz-Waltz, K. Jaroszyński (red.), *Europeizacja Publicznego Prawa Gospodarczego*, C.H. Beck, Warszawa 2011, s. 91; B. Ziółkowski, *Rażąco niska cena jednostkowa a rażąco niska cena całej oferty – subsydiowanie skrośne*, „Zamawiający. Zamówienia Publiczne w Praktyce” 2019, nr 42, s. 34-36.

⁷ Takie praktyki w relacjach transgranicznych mogą skutkować erozją bazy podatkowej i przenoszeniem zysków i są zwalczane przez przepisy podatkowe, w tym regulacje z zakresu cen transferowych. Zob. A. Wieśniak-Wiśniewska, M. Czerwiński, *Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 6, s. 22.

⁸ M. Królikowska-Olczak, A. Górczyńska, *Szkodliwość...*, s. 9-10. Ceny drapieżne są też przedmiotem zainteresowania publicznego prawa ochrony konkurencji (art. 9 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów, t.j. Dz.U. 2021,

oraz z innymi złożonymi ofertami, choć powinna też zostać zbadana w świetle cen rynkowych, skoro ustawodawca nakazuje uwzględnić ich istotne zmiany. Nie można zresztą wykluczyć, że cena o wartości 0 lub cena ujemna okaże się rentowna (wiarygodna)⁹. Odnotowania wymaga, że w jednym z postępowań przed KIO, dotyczącym zarzutu rażąco niskiej ceny, powołano pomocnicze argumenty dotyczące naruszenia reżimu cen transferowych i bazujące na zaferowaniu przez współwykonawców powiązanych ceny innej niż cena podmiotów niezależnych. Nie zostały one jednak skomentowane przez Izbę¹⁰.

W zamówieniach publicznych problematyka określania ceny rynkowej ma jednak znaczenie szersze niż wynikałoby to wprost z powyższych regulacji. Przykładowo, ceny rynkowe należałoby uwzględnić przy ustalaniu szacunkowej wartości zamówienia (art. 28–36 p.z.p.)¹¹. W zasadzie wartość ta powinna być jak najbardziej zbliżona do ceny rynkowej w najszerszym przewidywanym zakresie zamówienia. W praktyce wartość ta bywa często ustalana na podstawie cen ofertowych ze zbliżonych wcześniejszych zamówień. Bywa ona kalkulowana zarówno na poziomie wyższym niż ceny rynkowe¹², jak i niższym¹³. Ceny rynkowe materiałów lub świadczeń stanowiących komponenty ceny zamówienia należy też w zasadzie wziąć pod uwagę w razie konieczności urealniania wysokości wynagrodzenia na podstawie stosownej klauzuli waloryzacyjnej (art. 439 p.z.p.). Pojęcie ceny rynkowej nie zostało jednak zdefiniowane w ustawie. Nie odnosił się do metodyki wyznaczania ceny rynkowej również Prezes Urzędu Zamówień Publicznych¹⁴. W doktry-

poz. 275 ze zm.) oraz regulacji sektorowej. Zob. szerzej O. Filipowski, *Ceny...*, s. 89-105; M. Moras, *Problem...*, s. 76-80; M. Winiarz, *Granice...*, s. 99, 103.

⁹ J. Kola, *Odpłatność zamówienia publicznego i badanie rażąco niskiej ceny w kontekście paradoksu kota Schrödingera – glosa do wyroku Trybunału Sprawiedliwości z 10.09.2020 r., C-367/19, Tax-Fin-Lex d.o.o. przeciwko Ministrstvo za notranje zadeve*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2021, nr 7, s. 60.

¹⁰ Wyrok KIO z 1.03.2010 r., KIO/UZP 1922/09, LEX 604159.

¹¹ Jednakże nie należy wartości zamówienia utożsamiać z kwotą na sfinansowanie zamówienia udostępnianej przed otwarciem ofert. Tak UZP: *Relacja wartości szacunkowej zamówienia do kwoty, którą zamawiający zamierza przeznaczyć na sfinansowanie zamówienia*, „Informator Urzędu Zamówień Publicznych” 2019, nr 2, s. 20-21, https://www.uzp.gov.pl/_data/assets/pdf_file/0013/41512/INFORMATOR-nr-2_2019.pdf [dostęp: 13.12.2021]; M. Winiarz, *Granice...*, s. 102.

¹² Tak M. Moras, *Problem...*, s. 82-83, 91, która zwraca uwagę zwłaszcza na przeszacowanie cen robót budowlanych.

¹³ Zaniżanie szacunkowej wartości zamówienia może wynikać z wcześniejszego zaniżenia cen ofertowych przez wykonawców chcących otrzymać zamówienie.

¹⁴ Por. *Rażąco niska cena*, <https://www.uzp.gov.pl/baza-wiedzy/interpretacja-przepisow/opinie-archiwalne/razaco-niska-cena> [dostęp: 13.12.2021].

nie zwrócono uwagi na zbyt duży subiektywizm i nieprzewidywalność przy określaniu minimalnych kosztów wykonania zamówienia zarówno po stronie zamawiających, jak i Krajowej Izby Odwoławczej oraz postulowano wprowadzenie obowiązku branżowych analiz ekonomicznych przy weryfikacji rażąco niskiej ceny¹⁵. Nie jest chociażby bez znaczenia, czy dla określenia ceny rynkowej zamawiający lub wykonawcy opierają się na cenach katalogowych czy transakcyjnych.

2.2. Możliwość zastosowania metodyki ustalania cen rynkowych z innych gałęzi prawa

Należy postawić pytanie o możliwość zastosowania w zamówieniach publicznych definicji lub metodyki wyznaczania ceny rynkowej z innych gałęzi prawa. W ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości¹⁶ występuje zbliżone pojęcie do ceny rynkowej, mianowicie „wartość godziwa”. Za wartość godziwą przyjmuje się kwotę, za jaką dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane na warunkach transakcji rynkowej, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązanymi ze sobą stronami (art. 28 ust. 6 zd. 1 u.r.). Cenę rynkową ustawa o rachunkowości definiuje, odnosząc ją do aktywów i zobowiązań finansowych jako zgłoszoną na rynku bieżącą ofertę kupna lub sprzedaży (art. 28 ust. 6 zd. 2 i 3 u.r.).

Ze względu na wyłączenie reżimu zamówień publicznych do udziałów i akcji¹⁷ czy do nieruchomości (art. 11 ust. 1 pkt 6 p.z.p.), sięganie do regulacji tych zagadnień ma na celu jedynie nakreślenie przykładowych rozwiązań w zakresie posługiwania się pojęciami zbliżonymi do ceny rynkowej. W prawie spółek ustawodawca, nawiązując do siatki pojęciowej prawa bilansowego, posługuje się najczęściej pojęciem wartości (ceny) godziwej. Pojęciem ceny rynkowej i zwykłego wynagrodzenia przyjętego w obrocie posłużono się zaś odpowiednio w art. 418¹ § 7 i art. 355 § 3 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych¹⁸. Natomiast wedle art. 134 ust. 2 ustawy z dnia

¹⁵ G. Mazurek, *Analiza ekonomiczna a rażąco niska cena*, „Monitor Zamówień Publicznych” 2020, nr 5-6, 9-11. Por. jednak M. Moras, *Problem...*, s. 79, 90, która opowiada się przeciwko sztywnym współczynnikom arytmetycznym. Zob. też M. Winiarz, *Granice...*, s. 100.

¹⁶ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 217.

¹⁷ *Nabywanie udziałów i akcji w spółkach kapitałowych*, <https://www.uzp.gov.pl/baza-wiedzy/interpretacja-przepisow/opinie-archiwalne/opinie-dotyczace-ustawy-pzp/inne/nabywanie-udzialow-i-akcji-w-spolkach-kapitalowych> [dostęp: 13.12.2021].

¹⁸ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, t.j. Dz.U. 2020, poz. 1526 ze zm.

21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami¹⁹, przy określaniu wartości rynkowej nieruchomości uwzględnia się w szczególności jej rodzaj, położenie, sposób użytkowania, przeznaczenie, stan nieruchomości oraz aktualnie kształtujące się ceny w obrocie nieruchomościami.

Szczególnie istotne znaczenie ma wartość (cena) rynkowa w ustawodawstwie podatkowym, i to także poza ścisłym reżimem cen transferowych. Zgodnie z przepisami ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych²⁰ i ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²¹, wartość (rynkową) otrzymanych rzeczy lub praw, w tym otrzymanych nieodpłatnie (z art. 12 ust. 5 u.p.d.o.p., art. 11 ust. 2 u.p.d.o.f.) świadczeń w naturze, w tym nieodpłatnych świadczeń (art. 12 ust. 6 u.p.d.o.p., art. 11 ust. 2a u.p.d.o.f.) oraz sprzedawanych rzeczy i praw majątkowych lub świadczonych usług (art. 14 ust. 2 u.p.d.o.p., art. 19 ust. 3 u.p.d.o.f.), określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami, prawami, usługami lub przy udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania, zbycia albo świadczenia. Na potrzeby niektórych instytucji podatkowych wartość rynkową składnika majątku określa się z zastosowaniem metodyki cen transferowych²². Wedle definicji zamieszczonej w art. 2 pkt 27b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²³, przez wartość rynkową rozumie się całkowitą kwotę, jaką, w celu uzyskania w danym momencie danych towarów lub usług, nabywca lub usługobiorca na takim samym etapie sprzedaży jak ten, na którym dokonywana jest dostawa towarów lub świadczenie usług, musiałby, w warunkach uczciwej konkurencji, zapłacić niezależnemu dostawcy lub usługodawcy na terytorium kraju. W przypadku, gdy nie można ustalić porównywalnej dostawy towarów lub świadczenia usług, przez wartość rynkową rozumie się, w odniesieniu do towarów, kwotę nie mniejszą niż cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a w przypadku braku ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy, natomiast w odniesieniu do usług – kwotę nie mniejszą niż całko-

¹⁹ Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, t.j. Dz.U. 2020, poz. 1990 ze zm.

²⁰ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. 2020, poz. 1406 ze zm.

²¹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. 2021, poz. 1128 ze zm.

²² Art. 12 ust. 6b, art. 14 ust. 7, art. 24f ust. 7 pkt 2 u.p.d.o.p., art. 11 ust. 2c, art. 19 ust. 5, art. 30da ust. 8 pkt 2 u.p.d.o.f.

²³ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. 2021, poz. 685 ze zm.

wity koszt poniesiony przez podatnika na wykonanie tych usług. Stosownie do art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych²⁴ wartość rynkową przedmiotu czynności cywilnoprawnych określa się na podstawie przeciętnych cen stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich miejsca położenia, stanu i stopnia zużycia, oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju, z dnia dokonania tej czynności, bez odliczania długów i ciężarów.

2.3. Wstępne wnioski dotyczące metodyki ustalania ceny rynkowej

Różne postrzeganie „ceny rynkowej” lub „wartości rynkowej” w prawie zamówień publicznych, bilansowym, cywilnym i podatkowym jest przykładem braku jednolitości (konsekwencji terminologicznej). Należy zauważyć, że można w zasadzie wyróżnić dwie techniki określania ceny (wartości) rynkowej. Pierwsza polega na odwołaniu się do porównywalnych transakcji między niepowiązаныmi (niezależnymi) podmiotami. Występuje ona m.in. w definicji „wartości godziwej”, reżimie cen transferowych oraz na gruncie podatku od towarów i usług. Druga nie wymaga, aby porównywalne transakcje na rynku były realizowane między podmiotami niepowiązаныmi (niezależnymi). Przykładem jest bilansowa cena rynkowa aktywów i zobowiązań finansowych, wartość rynkowa nieruchomości, wartość rynkowa świadczeń w podatkach dochodowych poza reżimem cen transferowych czy podatku od czynności cywilnoprawnych.

W prawie zamówień publicznych wprowadzono mechanizmy, które pośrednio zapobiegają zawieraniu umów z zastosowaniem „cen nierynkowych”. W szczególności zamawiający w ramach badania oferty pod kątem rażąco niskiej ceny ma obowiązek żądania od wykonawcy wyjaśnień dotyczących ceny wskazanej w ofercie, a następnie zobowiązany jest ofertę z rażąco niską ceną odrzucić. W razie bierności zamawiającego, konieczność wystąpienia ze stosownym żądaniem i przeprowadzenia badania może zostać mu zasugerowana w sposób niewiążący przez pozostałych wykonawców, zwłaszcza przez wykonawcę, którego oferta została oceniona jako druga. W ostateczności wykonawcy mogą wymusić na zamawiającym weryfikację ceny konkurenta, korzystając ze środków ochrony prawnej, w pierwszej kolejności z odwołania do KIO. Mimo konieczności określenia ceny rynkowej przy stosowaniu niektórych instytucji, nie znalazły się w przepisach prawa zamówień publicznych wskazówki co do metodyki jej wyznaczania. Jednocześnie ustawodawca dość

²⁴ Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, t.j. Dz.U. 2020, poz. 815 ze zm.

swobodnie i w zasadzie niekonsekwentnie operuje w tych regulacjach pojęciem ceny rynkowej. Wydaje się, że w praktyce przydatne może być odwoływanie się w zamówieniach publicznych zwłaszcza do ceny godziwej w rozumieniu przepisów bilansowych, choć weryfikacja najbardziej odpowiedniej metodyki musi być dokonywana *a casu ad casum*. Zbyt daleko idąca byłaby, moim zdaniem, teza, że umowy zawarte w reżimie zamówień publicznych, także w trybach najbardziej konkurencyjnych, automatycznie mają przymiot umów zawartych na warunkach rynkowych.

3. Udzielanie zamówień publicznych w ramach grup kapitałowych

3.1. Grupa kapitałowa w systemie zamówień publicznych

O ile w reżimie cen transferowych ustawodawca posługuje się pojęciami „grupy podmiotów powiązanych” lub „podmiotów powiązanych” jako synonimami, w systemie zamówień publicznych pojawiają się nie w pełni synonimiczne pojęcia „grupy kapitałowej” oraz „podmiotu powiązanego”, służące zresztą innym celom.

Pojęcie „grupy kapitałowej” w prawie zamówień publicznych pojawia się obecnie wprost w dwóch artykułach służących przeciwdziałaniu naruszaniu zasady konkurencyjności²⁵. Ustawodawca odsyła w nich do definicji grupy kapitałowej, zamieszczonej w art. 4 pkt 14 u.o.k.i.k., wedle której są nią wszyscy przedsiębiorcy, którzy są kontrolowani w sposób bezpośredni lub pośredni przez jednego przedsiębiorcę, w tym również tego przedsiębiorcę. Kontrola w dużym uproszczeniu wiąże się zaś z posiadaniem większości głosów w organach innego przedsiębiorcy (art. 4 pkt 4 u.o.k.i.k.). Pierwsza regulacja zamówieniowa dotyczy przygotowania postępowania. Zgodnie z nią, jeśli podmiot należący z wykonawcą do tej samej grupy kapitałowej doradzał lub w inny sposób był zaangażowany w przygotowanie postępowania o udzielenie zamówienia, zamawiający podejmuje odpowiednie środki w celu zagwarantowania, że udział tego wykonawcy w postępowaniu nie zakłóci konkurencji, w szczególności przekazuje pozostałym wykonawcom istotne informacje, które przekazał lub uzyskał w związku z zaangażowaniem wykonawcy lub tego podmiotu w przygotowanie postępowania, oraz wyznacza odpowiedni termin na

²⁵ Por. rozważania na tle poprzedniej ustawy: L. Kot, A. Stokłosa, *Pojęcie grupy kapitałowej w świetle ustawy - Prawo zamówień publicznych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2015, nr 7, s. 16-22.

złożenie ofert. Zamawiający wskazuje w protokole postępowania środki mające na celu zapobieżenie zakłóceniu konkurencji (art. 85 ust. 1 p.z.p.). Jeżeli doszło do zakłócenia konkurencji wynikającego z wcześniejszego zaangażowania tego podmiotu, wykonawcę wyklucza się z postępowania, chyba że zakłócenie może być wyeliminowane w inny sposób (art. 108 ust. 1 pkt 6 p.z.p.).

Druga regulacja dotyczy przesłanki wykluczenia z postępowania ze względu na zмовę przetargową. Mianowicie, jeżeli zamawiający może stwierdzić, na podstawie wiarygodnych przesłanek, że wykonawca zawarł z innymi wykonawcami porozumienie mające na celu zakłócenie konkurencji, w szczególności, jeżeli należą oni do tej samej grupy kapitałowej i złożyli odrębne oferty, oferty częściowe lub wnioski o dopuszczenie do udziału w postępowaniu, wyklucza z postępowania o udzielenie zamówienia wykonawcę, chyba że wykonawcy wykażą, że przygotowali oferty lub wnioski niezależnie od siebie (art. 108 ust. 1 pkt 5 p.z.p.). Zamawiający żąda w tym zakresie oświadczenia wykonawcy²⁶.

Należy zauważyć, że zgodnie z interpretacją UOKiK Skarb Państwa nie jest w świetle ustawy o ochronie konkurencji traktowany jako przedsiębiorca, nie tworzy więc wraz ze spółkami należącymi do niego grupy kapitałowej²⁷. W innych wyjaśnieniach rozwinięto tę myśl, dodając, że przedsiębiorcy, których właścicielem jest Skarb Państwa, mogą natomiast tworzyć własne grupy kapitałowe, a także że „struktury” z udziałem jednostek samorządu terytorialnego nie są grupami kapitałowymi w rozumieniu ustawy o ochronie konkurencji²⁸.

Natomiast pojęciem „podmiotu powiązanego z zamawiającym” posłużył się ustawodawca w art. 366 ust. 1 pkt 2 p.z.p. na określenie podmiotu pozostającego z nim w jednej z relacji określonych w art. 365 ust. 1–3 p.z.p. Nie odwołano się w tym przepisie do „kontroli” w rozumieniu art. 4 pkt 4 u.o.k.i.k., ale do prawa bilansowego (objęcie tym samym rocznym skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym) lub określono możliwe relacje z zamawiającym w sposób autonomiczny (np. posiadanie ponad połowy udziałów albo akcji). Regulacja ta służy wyłączeniu stosowania trybów zamówień publicznych

²⁶ § 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z dnia 23 grudnia 2020 r. w sprawie podmiotowych środków dowodowych oraz innych dokumentów lub oświadczeń, jakich może żądać zamawiający od wykonawcy, Dz.U. 2020, poz. 2415.

²⁷ *Zamiar koncentracji dokonywanej z udziałem spółek Skarbu Państwa*, https://www.uokik.gov.pl/interpretacja_przepisow.php [dostęp: 13.12.2021].

²⁸ Wyjaśnienia w sprawie kryteriów i procedury zgłaszania zamiaru koncentracji Prezesowi UOKiK, Warszawa 2015, s. 11, <http://uokik.gov.pl/download.php?id=1269> [dostęp: 13.12.2021].

w razie zamówień sektorowych udzielanych podmiotowi, którego podstawowa działalność obejmuje realizację usług, dostaw lub robót budowlanych na rzecz grupy.

3.2. Zamawiający i wykonawcy w zamówieniach publicznych

Na potrzeby rozważań o transakcjach w ramach grupy kapitałowej między zamawiającym a wykonawcą jako podmiotami powiązаныmi (transakcjach kontrolowanych) należy zasygnalizować dwie wstępne kwestie dotyczące statusu zamawiających.

Po pierwsze, w prawie zamówień publicznych podmiotowość prawna zamawiających funkcjonujących na podstawie prawa publicznego (jednostki sektora finansów publicznych) pozbawionych zdolności cywilnoprawnej wciąż budzi wątpliwości. Zamawiającym jest osoba fizyczna, osoba prawna albo jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie ustawy do jej stosowania (art. 7 pkt 31 p.z.p.). Jednakże w katalogu zamawiających znajdują się np. organy władzy publicznej, jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe itd. (art. 4 pkt 1 p.z.p. art. 9 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych²⁹). W dodatku udzielić zamówienia może wyodrębniona jednostka organizacyjna zamawiającego (art. 33 ust. 2 p.z.p.). Natomiast cywilnoprawną podmiotowość ma Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego („jednostka macierzysta”), a nie ich jednostki organizacyjne, tj. *stationes fisci* lub *stationes communis*. Wedle pierwszego stanowiska, stroną umowy o zamówienie publiczne jest wówczas Skarb Państwa albo właściwa jednostka samorządu terytorialnego³⁰. Drugie stanowisko głosi, że stronami umowy mogą być również posiadające samodzielność finansową jednostki organizacyjne bez względu na brak podmiotowości cywilnoprawnej³¹. W jednej z uchwał KIO uznano, że Skarb

²⁹ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 869 ze zm.

³⁰ R. Szostak, *Umowy o zamówienia publiczne w zarysie*, UZP, Warszawa 2018, s. 18; B. Gnela, *O potrzebie prawidłowego określania zamawiającego w ustawie Prawo zamówień publicznych*, „Prawo Zamówień Publicznych” 2008, nr 4, s. 15-25; B. Pawlak, *Podmiotowość prawna zamawiających w prawie zamówień publicznych*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2013, nr 4, s. 32-36; tak też chyba M. Szydło, *Udzielanie zamówień publicznych przez instytucje zamawiające na rzecz jednostek zależnych w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, „Finanse Komunalne” 2006, nr 5, s. 40.

³¹ J. Niczyporuk, *Podmiot zamawiający w samorządzie terytorialnym*, „Prawo Zamówień Publicznych” 2017, nr 3, s. 59-63; P. Szustakiewicz, *Zasady prawa zamówień publicznych*, Publicus, Warszawa 2007, s. 90; G. Wicik, P. Wiśniewski, *Prawo zamówień publicznych*.

Państwa nie jest zamawiającym, ale zamawiającym są jego *stationes fisci*, tj. organy administracji (np. konkretny minister)³². Przyjęcie któregoś z tych zapatrywań ma na gruncie zamówień publicznych istotne znaczenie dla tzw. zamówień *in-house*. Przykładowo, problematyczne jest, czy sumować przychód z zadań powierzonych podmiotowi przez różne jednostki organizacyjne Skarbu Państwa celem weryfikacji przekroczenia progu 90% działalności na rzecz zamawiającego sprawującego kontrolę nad podmiotem (np. art. 214 ust. 1 pkt 11 lit. b p.z.p.). Natomiast w reżimie cen transferowych spór ten dodatkowo komplikuje identyfikację podmiotów powiązanych ze względu na autonomię przepisów podatkowych względem konstrukcji prawa zamówień publicznych.

Po drugie, zamawiającymi mogą być osoby prawne, w tym spółki prawa handlowego o bardzo różnym statusie: podmiotów prawa publicznego, zamawiających sektorowych, zamawiających subsydiowanych. Mogą oni udzielać zamówienia samodzielnie lub w grupie. Wydaje się, że właśnie w tego rodzaju konfiguracjach, tj. bez wyłącznego udziału jednostek sektora finansów publicznych jako zamawiających, mogą pojawić się transakcje kontrolowane w rozumieniu regulacji o cenach transferowych.

Podmiotami prawa publicznego są osoby prawne utworzone w szczególnym celu zaspokajania potrzeb o charakterze powszechnym, niemających charakteru przemysłowego ani handlowego, jeżeli jednostki sektora finansów publicznych pojedynczo lub wspólnie, bezpośrednio lub pośrednio przez inny podmiot finansują je w ponad 50%, posiadają ponad połowę udziałów albo akcji, sprawują nadzór nad organem zarządzającym lub mają prawo do powoływania ponad połowy składu organu nadzorczego lub zarządzającego (art. 4 pkt 3 p.z.p.). Dla takiej kwalifikacji kluczowe jest ustalenie celu, w jakim podmiot został utworzony³³. Podmiotami prawa publicznego będą chociażby kapitałowe spółki komunalne, wykonujące zadania z zakresu np. gospodarki nieruchomościami, wodociągów i zaopatrzenia w wodę, utrzymania czystości i porządku, utylizacji odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elek-

Komentarz, C.H. Beck, Warszawa 2007, s. 40–43; *Samodzielność finansowa wyodrębnionych jednostek organizacyjnych zamawiającego – art. 32 ust. 5 ustawy Pzp*, <https://www.uzp.gov.pl/baza-wiedzy/interpretacja-przepisow/opinie-archiwalne/opinie-dotyczące-ustawy-pzp/przygotowanie,-wszczecie-i-przebieg-postepowania-o-udzielenie-zamowienia-publicznego/samodzielność-finansowa-wyodrębnionych-jednostek-organizacyjnych-zamawiającego-art.-32-ust.-5-ustawy-pzp> [dostęp: 13.12.2021].

³² Uchwała KIO z 21 sierpnia 2017 r., KIO/KU 45/17, LEX 2414923.

³³ *Podmioty prawa publicznego w świetle prawa UE*, <https://www.uzp.gov.pl/baza-wiedzy/interpretacja-przepisow/opinie-archiwalne/podmioty-prawa-publicznego-w-swietle-prawa-ue> [dostęp: 13.12.2021].

tryczną i ciepłą oraz gaz, telekomunikacji, lokalnego transportu zbiorowego czy ochrony zdrowia³⁴. Mogą nimi być również spółki o statusie państwowych osób prawnych w rozumieniu art. 3 ust. 3 pkt 2 ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. o zasadach zarządzania mieniem państwowym³⁵, a więc spółki, której akcjonariuszami są wyłącznie Skarb Państwa (tj. jednoosobowe spółki Skarbu Państwa) lub inne państwowe osoby prawne³⁶ oraz spółki z większościovym udziałem Skarbu Państwa, pod warunkiem, że prowadzą one działalność nienastawioną na zysk celem zaspokajania potrzeb ogólnych.

Zamawiającym sektorowym jest zaś określony podmiot udzielający zamówienia, jeśli służy ono wykonywaniu jednego z rodzajów działalności sektorowej w zakresie gospodarki wodnej, energii elektrycznej, gazu i energii cieplnej, usług transportowych, portów, przystani i portów lotniczych, usług pocztowych i wydobywania paliw określonej w art. 5 ust. 4 p.z.p. (kryterium przedmiotowe) oraz jednocześnie, zgodnie z kryterium podmiotowym, jest on zamawiającym publicznym (w szczególności jednostką sektora finansów publicznych lub tzw. podmiotem prawa publicznego) lub podmiotem, na który zamawiający publiczni, pojedynczo lub wspólnie, bezpośrednio lub pośrednio przez inny podmiot wywierają dominujący wpływ, w szczególności posiadają ponad połowę udziałów (akcji), posiadają ponad połowę głosów wynikających z udziałów (akcji) lub mają prawo do powoływania ponad połowy składu organu nadzorczego lub zarządzającego. Nawet w razie niespełnienia kryterium podmiotowego, zamawiającym sektorowym jest podmiot „niepubliczny”, wykonujący wskazaną działalność na podstawie praw szczególnych lub wyłącznych. Takie podmioty mają uprzywilejowaną, niekiedy nawet monopolistyczną pozycję na rynku w zakresie świadczeń publicznych. Konieczność stworzenia infrastruktury technicznej pozwalającej na dostarczanie usług oznacza wysokie koszty wejścia na rynek, koszty stałe związane z utrzymaniem infrastruktury oraz wysoki poziom kosztów utopionych w razie wycofania z rynku i odprzedaży infrastruktury³⁷ (np. operatorzy systemów przesyłowych i dystrybucyjnych³⁸). Nie są natomiast zamawiającymi

³⁴ J. Pieróg, *Prawo zamówień publicznych. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2019, s. 37; H. Wolska, *Realizacja zadań publicznych przez spółkę komunalną w systemie zamówień publicznych*, C.H. Beck, Warszawa 2018, s. 84-88.

³⁵ Ustawa z dnia 16 grudnia 2016 r. o zasadach zarządzania mieniem państwowym, t.j. Dz.U. 2020, poz. 735 ze zm.

³⁶ Szerzej R. Adamus, *Spółka z udziałem państwowym a przepisy o zarządzaniu mieniem państwowym*, „Monitor Prawniczy” 2017, nr 8, s. 411-412.

³⁷ O. Filipowski, *Ceny...*, s. 90; H. Wolska, *Realizacja...*, s. 88-91.

³⁸ Nie ma tego statusu podmiot dominujący względem operatora systemu dystrybucyjnego. Szerzej M. Gnela, F. Grzegorzczak, *Zamówienia sektorowe w działalności*

sektorowymi koncesjonariusze, z którymi zawarto umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi w trybie ustawy z dnia 21 października 2016 r. o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi³⁹. Od dnia 14 grudnia 2016 r. przy wyborze podwykonawcy koncesjonariusze nie muszą już stosować postępowań o udzielenie zamówień publicznych.

Wyodrębnia się również zamawiających subsydiowanych, którymi są zamawiający inni niż zamawiający publiczni lub zamawiający sektorowi, gdy ponad 50% wartości udzielanego przez ten podmiot zamówienia na roboty budowlane w zakresie inżynierii lądowej lub wodnej, budowy szpitali, obiektów sportowych, rekreacyjnych lub wypoczynkowych, budynków szkolnych, szkół wyższych lub wykorzystywanych przez administrację publiczną lub usługi związane z takimi robotami budowlanymi jest finansowane ze środków publicznych lub zamawiających publicznych (art. 6 p.z.p.). Takie podmioty uzyskują status zamawiającego okazjonalnie, np. wskutek otrzymania dotacji celowej czy współfinansowania projektu ze środków UE. Regulacja ta w zasadzie odnosi się do podmiotów prywatnych niezwiązanych kapitałowo czy organizacyjnie z jednostkami sektora finansów publicznych. Nie jest jednak wykluczone uzyskanie takiego statusu przez podmiot powiązany z taką jednostką, np. spółkę komunalną⁴⁰.

Kilku zamawiających, także o niejednorodnym statusie, może nadto wspólnie przeprowadzić i udzielić zamówienia publicznego (art. 38 ust. 1 p.z.p.)⁴¹. W takiej sytuacji, przykładowo, w zawartej umowie w sprawie zamówienia publicznego po stronie nabywcy mogłyby wystąpić dwie spółki komunalne czy spółka komunalna wraz z gminą⁴².

Problematyka statusu wykonawców budzi mniejsze wątpliwości. Podmiot uzyskujący przymiot wykonawcy w zasadzie powinien posiadać podmiotowość prawną na gruncie prawa cywilnego (art. 7 pkt 31 p.z.p.), co wyklucza z grona wykonawców m.in. *stationes fisci* czy *stationes communis* (np. jednostkę budze-

operatorów systemów dystrybucyjnych (OSD) na tle problematyki funkcjonowania grup kapitałowych, „Prawo Zamówień Publicznych” 2008, nr 4, s. 26-32.

³⁹ Ustawa z dnia 21 października 2016 r. o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi, t.j. Dz.U. 2021, poz. 541 ze zm.

⁴⁰ H. Wolska, *Realizacja...*, s. 91-93. Musiałaby być to spółka niebędąca podmiotem prawa publicznego, a więc działająca w celach czysto komercyjnych.

⁴¹ Taką współpracę po stronie zamawiających można by w niektórych przypadkach określać terminem „konsorcjum”. Por. K. Muchowska-Zwara, *Prawne problemy funkcjonowania konsorcjów uczestniczących w obrocie regulowanym przez Prawo zamówień publicznych*, C.H. Beck, Warszawa 2015, s. 26; M. Czerwiński, *Grupa wykonawców w prawie zamówień publicznych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020, s. 250-251.

⁴² H. Wolska, *Realizacja...*, s. 96-97.

tową)⁴³. Wykonawcą może być nie tylko podmiot w pełni „prywatny”, ale m.in. uczelnia wyższa, spółka z udziałem Skarbu Państwa lub spółka komunalna⁴⁴. Również po stronie wykonawców może wystąpić grupa podmiotów w formie konsorcjum albo spółki cywilnej (art. 58 ust. 1 p.z.p.)⁴⁵.

3.3. Zamówienia *in-house*

Institucja zamówień *in-house* oznacza świadczenie dostaw, usług i robót budowlanych przez podmioty wewnętrzne, nad którymi instytucje zamawiające mają pełną kontrolę⁴⁶. Ukształtowana początkowo przez Trybunał Sprawiedliwości UE⁴⁷, następnie skodyfikowana w dyrektywie 2014/24/UE⁴⁸, została wprowadzona z dniem 28 lipca 2016 r.⁴⁹ do ustawy z dnia 29 stycznia

⁴³ Wyrok KIO z 15 maja 2009 r., KIO/UZP 567/09, LEX nr 499644. Tak też H. Wolska, *Realizacja...*, s. 107-108. Odmienne J. Lic, *Spółka cywilna. Problematyka podmiotowości prawnej*, C.H. Beck, Warszawa 2013, s. 747. Pojawiło się też zapatrywanie, że wykonawcą może być także podmiot publiczny mający podmiotowość prawną jedynie na gruncie prawa administracyjnego. Tak J. Niczyporuk [w:] J. Sadowy (red.), *System zamówień publicznych w Polsce*, UZP, Warszawa 2013, s. 98.

⁴⁴ Z wyjątkiem spółki zawiązywanej przez strony w umowie o partnerstwie publiczno-prywatnym ze względu na jej celowy charakter. Zob. H. Wolska, *Realizacja...*, s. 107, 148-149.

⁴⁵ Szerzej M. Czerwiński, *Grupa...*, s. 256-266; M. Czerwiński, *Umowa regulująca współpracę wykonawców w nowym prawie zamówień publicznych*, [w:] M. Dumkiewicz, J. Szczotka, K. Kopaczyńska-Pieczniak (red.), *Sto lat polskiego prawa handlowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Andrzejowi Kidybie*, t. 2, Wolters Kluwer, Warszawa 2020, s. 1210-1211.

⁴⁶ Szerzej A. Trojanowska, *Institucja zamówień typu in-house – proces jej kształtowania oraz wybrane zagadnienia wynikające z orzecznictwa krajowego*, „Prawo Zamówień Publicznych” 2017, nr 2, s. 77-78; H. Wolska, *Realizacja...*, s. 112-113.

⁴⁷ Wyrok TSUE z 18 listopada 1999 r. w sprawie C-107/98, *Teckal Srl przeciwko Comune di Viano i Azienda Gas-Acqua Consorziale (AGAC) di Reggio Emilia*, ECLI:EU:C:1999:562; wyrok TSUE z 11 stycznia 2005 r. w sprawie C-26/03, *Stadt Halle i RPL Recyclingpark Lochau GmbH przeciwko Arbeitsgemeinschaft Thermische Restabfall- und Energieverwertungsanlage TREA Leuna*, ECLI:EU:C:2005:5; obszernie omawia bogate orzecznictwo unijne A. Trojanowska, *Institucja...*, s. 78-86 oraz M. Szydło, *Udzielanie...*, s. 41-56; zob. też T. Wołowicz, *Dopuszczalność powierzenia in house wykonania usług publicznych komunalnej spółce prawa handlowego z pominięciem przepisów ustawy – Prawo zamówień publicznych*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2013, nr 5, s. 91-92; W. Hartung, *Zamówienia publiczne a „podmiot wewnętrzny”*, „Samorząd Terytorialny” 2008, nr 5, s. 45-51; H. Wolska, *Realizacja...*, s. 113-115.

⁴⁸ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/24/UE z 26.02.2014 r. w sprawie zamówień publicznych, uchylająca dyrektywę 2004/18/WE, Dz. Urz. UE L 94 z 28.03.2014 r., s. 65, ze sprost. i zm.

⁴⁹ Ustawa z dnia 22 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy – Prawo zamówień publicznych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2016, poz. 1020.

2004 r. – Prawo zamówień publicznych⁵⁰ z nieco surowszymi wymogami niż w prawie unijnym. Obecnie zamówienia *in-house* regulowane są przez art. 214 ust. 1 pkt 11-13 p.z.p. w ramach reżimu zamówień z wolnej ręki. Zamówienie *in-house* wertykalne może w tym trybie zostać udzielone przez zamawiającego publicznego (także w zakresie, w jakim wykonuje jeden z rodzajów działalności sektorowej) osobie prawnej (a więc już nie np. spółce osobowej), gdy zamawiający sprawuje nad nią bezpośrednio lub pośrednio kontrolę analogiczną jak nad własnymi jednostkami, ponad 90% jej działalności dotyczy wykonywania zadań powierzonych jej przez zamawiającego (bezpośrednio lub pośrednio) i nie ma w niej bezpośredniego udziału kapitału prywatnego (art. 214 ust. 1 pkt 11 p.z.p.). Taki wykonawca jest jedynie formalnie odrębny od zamawiającego, podczas gdy zakres realnego oddziaływania na niego przez zamawiającego jest bardzo szeroki.

Przesłanka kontroli będzie zwykle spełniona w razie posiadania przez zamawiającego 100% udziałów w kapitale zakładowym spółki. Konieczne jest jednak zbadanie całokształtu relacji, w tym ograniczeń ustawowych lub umownych w wykonywaniu kontroli. Podobny charakter mają zamówienia *in-house* „wspólne”, w których kontrola nad wykonawcą sprawowana jest wspólnie przez co najmniej dwóch zamawiających (art. 214 ust. 1 pkt 13 p.z.p.). Obok zamówień *in-house* wertykalnych i wspólnych możliwe są zamówienia *in-house* „odwrócone” i „siostrzane”, polegające odpowiednio na udzieleniu zamówienia innemu zamawiającemu publicznemu sprawującemu kontrolę nad udzielającym albo innej osobie prawnej kontrolowanej przez tego samego zamawiającego (art. 214 ust. 1 pkt 12 p.z.p.). Ustawodawca wprowadził nadto zakaz powierzenia wykonania części zamówienia *in-house* podwykonawcy (art. 214 ust. 9 p.z.p.)⁵¹.

Jednocześnie w orzecznictwie⁵² przyjęto, że powierzenie przez jednostkę samorządu terytorialnego zadań własnych komunalnej spółce prawa handlowego, powołanej na podstawie art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r.

⁵⁰ Ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych, t.j. Dz.U. 2019, poz. 1843 ze zm.

⁵¹ Udzielanie zamówień w trybie zamówienia z wolnej ręki w ramach instytucji tzw. *in-house* w ustawie z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 2019 z późn. zm.), s. 4-12, https://www.uzp.gov.pl/__data/assets/pdf_file/0025/46645/Udzielanie-zamowien-w-trybie-zamowienia-z-wolnej-reki-w-ramach-in-house.pdf [dostęp: 13.12.2021].

⁵² Wyrok NSA z 11 sierpnia 2005 r., II GSK 105/05, ONSAiWSA 2006, nr 2, poz. 62, wyrok WSA w Warszawie z 10 listopada 2005 r., III SA/Wa 2445/05, LEX 191962.

o gospodarce komunalnej⁵³, w celu wykonywania tych zadań – co znajduje odzwierciedlenie w uchwale organu samorządu terytorialnego, określającej zadania spółki oraz w umowie spółki – nie stanowi zamówienia publicznego i nie wymaga w ogóle zawarcia umowy. Nie jest jednak wykluczone zawarcie umowy wykonawczej z takim „podmiotem wewnętrznym”, choć bez stosowania żadnego trybu udzielania zamówień publicznych. Reżim zamówień publicznych obejmuje jedynie zadania inne niż te, dla których gmina powołała jednostkę⁵⁴.

Ustawodawca w ślad za regulacjami unijnymi wprowadził również wyłączenia stosowania trybów zamówień publicznych w razie zamówień sektorowych udzielanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Może to dotyczyć np. usług księgowych, rekrutacji, zarządczych czy usług specjalistycznych⁵⁵, a także dostaw i robót budowlanych. Mianowicie, jak już wcześniej sygnalizowano, reżimu zamówień publicznych nie stosuje się do zamówień sektorowych udzielanych podmiotom, których dane, wraz z danymi zamawiającego, objęte są rocznym skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym, świadczącym o przynależności do tej samej grupy kapitałowej. Wyłączenie dotyczy też podmiotów nieobjętych konsolidacją, w których zamawiający posiadają ponad połowę udziałów (akcji), głosów wynikających z udziałów (akcji), sprawują nadzór nad organem zarządzającym lub posiadają prawo mianowania ponad połowy składu organu nadzorczego lub zarządzającego, a także w analogicznej sytuacji odwróconej (kontrola podmiotu nad zamawiającym) oraz podmiotom, które wspólnie z zamawiającym podlegają analogicznemu wpływowi innego przedsiębiorcy.

W zależności od przedmiotu zamówienia (dostawy, usługi czy roboty budowlane), wymaga się nadto, aby w okresie poprzednich 3 lat co najmniej 80% przeciętnych przychodów tych podmiotów osiągniętych ze świadczenia dostaw, usług lub robót budowlanych pochodziło ze świadczenia odpowiednio dostaw, usług lub robót budowlanych na rzecz zamawiającego lub podmiotów powiązanych z zamawiającym w sposób określony powyżej (art. 365 ust. 1-3 p.z.p.). Powyższe podmioty nie stosują również reżimu koncesji na roboty budowlane

⁵³ Ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej, t.j. Dz.U. 2019, poz. 712 ze zm.

⁵⁴ Szerzej T. Wołowicz, *Dopuszczalność...*, s. 89-90, 95-98; W. Hartung, *Zamówienia...*, s. 42-45. Pojęcie spółki komunalnej odnosi do spółek z udziałem jednostek samorządu terytorialnego i spółek powiązanych ze spółkami komunalnymi przez stosunek dominacji albo zależności. Tak H. Wolska, *Realizacja...*, s. 67, 113.

⁵⁵ P. Trepte, *Zamówienia publiczne w Unii Europejskiej objęte dyrektywą sektorową*, UZP, Warszawa-Katowice 2006, s. 51-52.

lub usługi do zawierania umów koncesji (art. 5 ust. 1 pkt 11 u.k.r.b.u.). Jak wyjaśnił UZP w jednej z opinii⁵⁶, realizacja zamówień przez spółkę zależną niebędącą zamawiającym publicznym lub sektorowym na rzecz posiadającej status zamawiającego sektorowego spółki „matki” nie powoduje, że spółka zależna samodzielnie prowadzi działalność sektorową. Nie musi więc sama stosować procedur zamówień publicznych pod warunkiem, że nie zmierza to do obejścia przepisów ustawy (art. 58 ust. 1 k.c.), tj. gdy w całości lub w znacznej części zadania powierzone są podzlecane podmiotom niepowiązanym.

Powyższe oznacza, że większość umów zawieranych między zamawiającymi a ich podmiotami powiązanymi, które potencjalnie mogłyby być objęte reżimem cen transferowych, może być zawarta w trybie z wolnej ręki w ramach zamówień *in-house* albo w ogóle może być wyłączona z reżimu zamówień publicznych. Wyłączenie może zaś wynikać wprost z przepisów, jak w przypadku zamówień sektorowych udzielanych pomiędzy podmiotami powiązanymi albo też z systemowej wykładni przepisów zamówieniowych na tle publicznego prawa gospodarczego i prawa administracyjnego, jak w przypadku umowy wykonawczej z własną spółką komunalną.

3.4. Konflikt interesów w zamówieniach publicznych

W odniesieniu do udzielania zamówień publicznych w ramach grupy kapitałowej trzeba mieć dodatkowo na uwadze regulacje dotyczące konfliktu interesów i wyłączenia osób z postępowania (art. 56 ust. 1 p.z.p.). Czynności w postępowaniu podjęte przez osobę podlegającą wyłączeniu, co do zasady, powinny zostać powtórzone (art. 56 ust. 7 p.z.p.). W przeciwnym razie może zachodzić konieczność unieważnienia postępowania obarczonego niemożliwą do usunięcia wadą uniemożliwiającą zawarcie niepodlegającej unieważnieniu umowy (art. 255 pkt 6 p.z.p.). Konflikt interesów jest też fakultatywną przesłanką wykluczenia wykonawcy (art. 109 ust. 1 p.z.p.).

Wedle art. 56 ust. 2 pkt 4 p.z.p., konflikt interesów występuje wówczas, gdy osoby zaangażowane w proces udzielania zamówienia pozostają z wykonawcą w takim stosunku prawnym lub faktycznym, że istnieje uzasadniona wątpliwość co do ich bezstronności lub niezależności w związku z postępowaniem o udzielenie zamówienia z uwagi na posiadanie bezpośredniego lub

⁵⁶ Dopuszczalność zakupu (usług, dostaw lub robót budowlanych) przez spółki zależne od zamawiających sektorowych u podmiotów trzecich w celu realizacji zadań zleconych przez zamawiających sektorowych na podstawie art. 136 ust. 1 ustawy Pzp [w:] *Opinie prawne Urzędu Zamówień Publicznych dotyczące Ustawy Prawo zamówień publicznych*, UZP, Warszawa 2015, s. 40.

pośredniego interesu finansowego, ekonomicznego lub osobistego w określonym rozstrzygnięciu tego postępowania. W jednej z opinii UZP⁵⁷ rozważano konieczność wyłączenia się osób wykonujących czynności związane z prowadzeniem postępowania o udzielenie zamówienia publicznego typu *in-house* po stronie zamawiającego, które pozostawały w stosunkach podległości lub zwierzchności z przedstawicielami zarządu wykonawcy (najczęściej tzw. „spółek gminnych”). Uznano, że mimo istnienia immanentnego stosunku zwierzchności (kontroli nad wykonawcą), udzielanie zamówienia typu *in-house* nie oznacza istnienia automatycznie takiego stosunku prawnego lub faktycznego, który może budzić uzasadnione wątpliwości co do bezstronności osób wykonujących czynności w postępowaniu po stronie zamawiającego. Wątpliwości co do bezstronności powinny zostać wykazane.

O ile zamawiający nie może żądać od wykonawców na etapie składania ofert złożenia oświadczenia o występowaniu lub braku powiązania z zamawiającym, o tyle jednak w razie skorzystania z fakultatywnej przesłanki wykluczenia w postaci konfliktu interesów zamawiający wymaga oświadczenia o niepodleganiu wykluczeniu w tym zakresie. W formularzu Jednolitego Europejskiego Dokumentu Zamówienia pojawia się pytanie o doradzanie zamawiającemu lub inne zaangażowanie w przygotowanie postępowania o udzielenie zamówienia. W ten sposób możliwe jest pośrednio zdobycie przez zamawiającego informacji o powiązaniach.

Odnosząc się do opinii UZP, należy przyjąć, że w sytuacji udzielania przez zamawiającego zamówienia publicznego podmiotowi powiązanemu, istnieje zasadniczo uzasadniona wątpliwość co do bezstronności i niezależności osób zatrudnionych u zamawiającego. Interes ekonomiczny zatrudniającego ich podmiotu jest z założenia uwzględniany przez nich przy podejmowaniu decyzji. O ile można sobie wyobrazić mechanizmy i procedury wewnątrzorganizacyjne, zapobiegające konfliktowi interesów, wdrażane w jednostkach samorządu terytorialnego, o tyle wykonalność takich rozwiązań w spółkach kapitałowych jest, moim zdaniem, ograniczona. Funkcjonariusze spółki uwzględniają zwykle interes scentralizowanej grupy, do której należą. Bezstronność i niezależność nie mają aż takiego znaczenia przy zamówieniu w trybie z wolnej ręki, w którym negocjacje prowadzone są tylko z jednym wykonawcą, i przy takim założeniu można zaakceptować stanowisko w opinii UZP. Z regulacji konfliktu interesów wynika więc, że umowy zawierane między

⁵⁷ Stosowanie art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy Pzp w zamówieniach typu *in-house*, „Informator Urzędu Zamówień Publicznych” 2019, nr 4, s. 19-22, https://www.uzp.gov.pl/__data/assets/pdf_file/0025/42685/INFORMATOR-nr-4_2019.pdf [dostęp: 13.12.2021].

zamawiającymi a ich podmiotami powiązаныmi, które potencjalnie mogłyby być objęte reżimem cen transferowych, rzadko będą udzielane w innych trybach, niż zamówienie z wolnej ręki. W szczególności, biorąc pod uwagę scentralizowany model większości grup kapitałowych, mało powszechne będą w obrocie umowy między podmiotami powiązаныmi w sprawie zamówień publicznych, zawarte w trybach przetargowych.

3.5. Następcza zmiana w zakresie powiązań między zamawiającym a wykonawcą

Uprzedzając dalsze rozważania co do dynamicznego lub statycznego charakteru statusu danej transakcji jako „transakcji kontrolowanej” w rozumieniu przepisów o cenach transferowych, należy najpierw zweryfikować konsekwencje zmian w zakresie powiązań między zamawiającym a wykonawcą na gruncie zamówień publicznych.

Już w toku realizacji umowy zawartej między zamawiającym a wykonawcą może dojść do transakcji typu M&A (*mergers and acquisitions*) po stronie zamawiającego lub wykonawcy, które doprowadzą do powstania lub ustania stosunku powiązania między tymi podmiotami. Przykładem takiej transakcji może być nabycie przez zamawiającego udziałów (akcji) w wykonawcy lub podmiocie powiązаныm z wykonawcą (tzw. *share deal*).

Zmiana taka zasadniczo nie będzie wpływała na ważność zawartej umowy w sprawie zamówienia publicznego. Nie pojawia się konieczność jej wypowiedzenia przez którąkolwiek ze stron⁵⁸. Irrelevantna dla realizowanej umowy pozostaje więc sytuacja, gdy podmiot doradzający lub w inny sposób zaangażowany w przygotowanie postępowania o udzielenie zamówienia czy też składający konkurencyjną ofertę w postępowaniu staje się uczestnikiem grupy kapitałowej wykonawcy na etapie realizacyjnym. Podobnie nieistotna dla zawartej umowy jest utrata statusu zamawiającego przez dotychczasowy podmiot prawa publicznego lub zamawiającego sektorowego wskutek sprzedaży jego udziałów (akcji) przez jednostkę sektora finansów publicznych. Również umowy zawarte poza reżimem zamówień publicznych przez jednostkę samorządu terytorialnego z własną spółką lub przez zamawiającego sektorowego z podmiotem powiązаныm zachowują swój byt po zbyciu udzia-

⁵⁸ Nawet w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego, gdzie status podmiotów ma znaczenie przy zawarciu partnerstwa, następcza zmiana tego statusu (np. poprzez nabycie przez partnera publicznego udziałów w partnerze prywatnym) jest irrelevantna dla umowy. Tak H. Wolska, *Realizacja...*, s. 145.

łów (akcji) w wykonawcy przez zamawiającego. Wyjątkowo, umowy zawarte w trybie z wolnej ręki w ramach zamówień *in-house* wygasają z upływem 3 miesięcy od dnia, w którym w kontrolowanej osobie prawnej udział uzyskał kapitał prywatny (art. 461 p.z.p.). Zbycie udziałów (akcji) do podmiotu publicznego nie wpływa na ważność takich umów. Również nawiązanie bliskich stosunków prawnych i faktycznych wskutek „wejścia” zamawiającego do grupy kapitałowej wykonawcy już na etapie wykonawczym w kontekście rygorów związanych z wystąpieniem konfliktu interesów nie skutkuje wygaśnięciem umowy. Z wyjątkiem jednego przypadku dotyczącego zamówień wewnętrznych, okoliczności te są badane na etapie postępowania o udzielenie zamówienia, a nie na etapie realizacji umowy.

Następcze zmiany w zakresie powiązań między zamawiającym a wykonawcą mogą mieć jednak istotne skutki na gruncie regulacji cen transferowych. Zasygnalizowanie takich sytuacji jest tym bardziej znaczące, zważywszy, że – jak wyżej wykazano – umowy między podmiotami powiązаныmi, zawarte w procedurze zamówień publicznych, w szczególności zawarte w trybach przetargowych, są zjawiskiem wyjątkowym na gruncie regulacji zamówieniowej.

4. Znaczenie reżimu cen transferowych w zamówieniach publicznych

4.1. Zakres podmiotowy i przedmiotowy zasady ceny rynkowej a uczestnicy rynku zamówień publicznych

Podstawowe regulacje cen transferowych obowiązują w polskim systemie prawnym od początku funkcjonowania podatku dochodowego od osób prawnych, natomiast obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych wprowadzono od dnia 1 stycznia 2001 r. Ostatnia duża reforma przepisów o cenach transferowych była związana z wdrożeniem do polskiego porządku prawnego najnowszego dorobku OECD⁵⁹ na początku 2019 r.⁶⁰. Jednakże Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych⁶¹, wywierające wpływ na polskie

⁵⁹ A. Wieśniak-Wiśniewska, M. Czerwiński, *Świat...*, s. 22-25.

⁶⁰ 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. 2018, poz. 2193.

⁶¹ *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD, Paryż 2017.

ustawodawstwo i praktykę w tej dziedzinie, poza wzmianką o trudnościach w wycenie transferu w razie interwencji władz państwowych w transakcję pomiędzy podmiotami powiązаныmi (pkt 1.75 Wytycznych OECD), nie odnoszą się do specyfiki transakcji z podmiotami publicznymi, w tym do rynkowości transakcji zawieranych na rynku zamówień publicznych.

Na podstawie polskich regulacji zakresem podmiotowym reżimu cen transferowych objęte są podmioty powiązane. Zgodnie z art. 11a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. i art. 23m ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. są to zasadniczo podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot, lub podmioty, na które wywiera znaczący wpływ ten sam inny podmiot lub spółka niemająca osobowości prawnej i jej wspólnicy. Należy uznać, że mimo posłużenia się w definicji podmiotu również sformułowaniem „jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej” (art. 11a ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., art. 23m ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f.), z jednym nieistotnym tutaj wyjątkiem (zakład podatkowy), w relacji powiązania zawsze występują dwa odrębne podmioty posiadające zdolność prawną na gruncie prawa prywatnego. Oznacza to, że problematyczne byłoby przyjęcie, iż w transakcji między podmiotami powiązаныmi stroną jest jednostka sektora finansów publicznych nieposiadająca podmiotowości cywilnoprawnej. Należałoby raczej zaakceptować stanowisko, że stroną jest Skarb Państwa albo właściwa jednostka samorządu terytorialnego.

Warto w tym miejscu zasygnalizować, że Skarb Państwa (w praktyce *stationes fisci*), jednostki samorządu terytorialnego i jednostki budżetowe są objęte zwolnieniem podmiotowym z opodatkowania podatkiem dochodowym (art. 6 ust. 1 pkt 1-3 u.p.d.o.p.). Oznacza ono brak zobowiązania podatkowego i brak obowiązku składania zeznań podatkowych. Teoretycznie ciąży jednak na podmiotach zwolnionych obowiązek stosowania cen rynkowych i sporządzania dokumentacji transakcji z podmiotami powiązаныmi. Ze względów celowościowych organy akceptowały wyłączenie obowiązku dokumentacyjnego wobec takich podmiotów⁶². Nawet w razie akceptacji tego stanowiska nie musi to automatycznie oznaczać, że druga strona transakcji również nie będzie objęta obowiązkiem dokumentacyjnym.

⁶² Interpretacja Dyrektora KIS 7.09.2017 r., 0111-KDIB2-1.4010.100.2017.1.BKD, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=513950> [dostęp: 4.12.2021]; interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 9.10.2015 r., IBPB-1-2/4510-250/15/BD, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=442600> [dostęp: 4.12.2021].

Przez wywieranie znaczącego wpływu rozumie się posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25% udziałów w kapitale lub praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, udziałów lub praw do udziału w zyskach lub majątku, a także faktyczną zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez podmiot (art. 11 ust. 2 pkt 1 i 2 u.p.d.o.p., art. 23m ust. 2 pkt 1 i 2 u.p.d.o.f.). Porównując definicję „podmiotów powiązanych” na gruncie podatkowym z „grupą kapitałową” zdefiniowaną w zamówieniach publicznych i prawie ochrony konkurencji, można dostrzec, że progi kapitałowe na potrzeby podatkowe ustalono na niższym poziomie (25% udziałów lub głosów zamiast większości głosów w organach). Biorąc jednak pod uwagę najpowszechniejszy model struktury grup kapitałowych występujących w obrocie, w praktyce adresatami norm podatkowych i zamówieniowych, posługującymi się tymi pojęciami, będą zazwyczaj te same podmioty. Wyjątkiem są jednak podmioty powiązane ze sobą wyłącznie poprzez powiązania ze Skarbem Państwa lub jednostkami samorządu terytorialnego. Na gruncie przepisów dotyczących zamówień publicznych takie podmioty nie będą należeć do tej samej grupy kapitałowej, natomiast w świetle regulacji cen transferowych będą one powiązane. Podmiotami powiązanymi na gruncie podatkowym będą również zamawiający i podmiot kontrolowany w rozumieniu regulacji dotyczących zamówień *in-house* oraz zamawiający sektorowy i podmiot powiązany w rozumieniu art. 365 ust. 1-3 i art. 366 ust. 1 pkt 2 p.z.p. Jeśli zamawiający nie miałby podmiotowości prawnej (np. konkretny minister), to – moim zdaniem – na potrzeby przepisów podatkowych należałoby przyjąć, że podmiotem powiązanym z wykonawcą jest Skarb Państwa albo właściwa jednostka samorządu terytorialnego. Także jednostka samorządu terytorialnego i jej spółka komunalna stanowią podmioty powiązane.

Analizując różne możliwe konfiguracje podmiotowe w kontekście relacji powiązania, należy jeszcze zauważyć, że po stronie zarówno zamawiających, jak i wykonawców może wystąpić grupa podmiotów. Uznać należy, że ze względu na rezygnację z powiązań majątkowych po dniu 1 stycznia 2019 r. umowa konsorcjalna sama przez się nie kreuje już między konsorcjantami stosunku powiązania⁶³. Natomiast status współników spółki cywilnej w stanie prawnym

⁶³ M. Czerwiński, *Grupa...*, s. 173. W poprzednim stanie prawnym status konsorcjantów również nie był jasny. Przeciwno statuowaniu powiązania wypowiedział się Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 17.06.2016 r., IPPB6/4510-264/16-4/AG, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?documentId=479644> [dostęp: 4.12.2021]; odmiennie T. Kosieradzki, R. Piekarz, *Ceny transferowe. Nowe zasady dokumentacji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 53.

obowiązującym w latach 2019–2021 pozostawał enigmatyczny ze względu na wskazanie jako podmiotów powiązanych „spółki niemającej osobowości prawnej i jej wspólników”. Nie było jasne, czy sformułowanie to dotyczyło spółki cywilnej. Z jednej strony ustawodawca posługiwał się wskazanym pojęciem w odniesieniu do spółek posiadających podmiotowość prawną, tj. spółek osobowych (np. art. 1 ust. 3 pkt 2 u.p.d.o.p.), z drugiej strony kreował rozwiązania wspólne dla spółek osobowych i spółki cywilnej (art. 5 u.p.d.o.p., art. 8 u.p.d.o.f.), używając nieco innej formuły: „spółki niebędącej osobą prawną” i „wspólnego przedsięwzięcia”. W dodatku nie wiadomo było, czy w art. 11a ust. 1 pkt 4 lit. c u.p.d.o.p. (art. 23m ust. 1 pkt 4 lit. c u.p.d.o.f.) chodzi jedynie o stosunek między spółką a wspólnikami czy także o relację między wspólnikami. Przyjąć należy, że wykładnia językowa (brak podmiotowości spółki cywilnej) i celowościowa (postulat jednakowego traktowania wspólników spółki cywilnej i konsorcjantów) przemawiały przeciwko statuowaniu przez umowę spółki cywilnej powiązania między wspólnikami. Takie stanowisko znalazło, moim zdaniem, potwierdzenie w zmianie „doprecyzowującej”⁶⁴ analizowane przepisy, wchodzącej w życie w dniu 1 stycznia 2022 r. Polega ona na zastąpieniu słowa „wspólników” w liczbie mnogiej przez „wspólnika” w liczbie pojedynczej oraz na zastąpieniu pojęcia „spółka niemająca osobowości prawnej” określeniem „spółka niebędąca osobą prawną”⁶⁵. W toku prekonsultacji zmian w zakresie przepisów o cenach transferowych⁶⁶ przedstawiciele Ministerstwa Finansów zapowiedzieli „ingerencję interpretacyjną” w formie np. ujęcia problematyki spółki cywilnej w procedowanej interpretacji ogólnej transakcji kontrolowanej⁶⁷. Można zakładać, że wstrzeźliwość co do interwencji legislacyjnej w status spółki cywilnej na gruncie cen trans-

⁶⁴ Por. Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw. Uzasadnienie, Druk sejmowy nr 1532, s. 59, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/A8566521AD17EECEC125874A006F1417/%24File/1532-uzas.docx> [dostęp: 4.12.2021].

⁶⁵ Ustawa z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2021, poz. 2105.

⁶⁶ Prekonsultacje podatkowe: zestawienie uwag z prekonsultacji zmian w zakresie przepisów o cenach transferowych, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2021, s. 6, https://www.podatki.gov.pl/media/7214/17_09_2021_prekonsultacje-resart_do-publicacji.pdf [dostęp: 13.12.2021].

⁶⁷ Zgłoszone przez uczestnika prekonsultacji wątpliwości dotyczyły podmiotowości spółki cywilnej na gruncie cen transferowych, kwalifikacji umowy spółki jako transakcji kontrolowanej, dokumentowania transakcji realizowanych za pośrednictwem spółki cywilnej oraz rozliczeń między wspólnikami, zakresu składanej informacji o cenach transferowych (TPR) dotyczącej spółki cywilnej i podmiotu zobowiązanego do jej złożenia.

ferowych i zamiar wykorzystania instrumentów „miękkich” wynika z chęci „retroaktywnego” rozwiązania problemów interpretacyjnych.

W ustawach o podatkach dochodowych sformułowana została zasada ceny rynkowej (*arm's lenght principle*). Stosownie do art. 11c ust. 1 u.p.d.o.p. i art. 23o ust. 1 u.p.d.o.f., podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. Obowiązek ten dotyczy cen transferowych w transakcjach kontrolowanych rozumianych jako działania o charakterze gospodarczym, identyfikowane na podstawie rzeczywistych zachowań stron, których warunki zostały ustalone lub narzucone w wyniku powiązań (art. 11a ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.p., art. 23m ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f.).

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę, że sporna jest kwalifikacja jako transakcji kontrolowanych umów dwustronnych, acz wielopodmiotowych, w których tylko po jednej stronie występują podmioty powiązane. Przykładowo, powiązani kapitałowo konsorcjanci mogą zawrzeć umowę o roboty budowlane z niepowiązanym zamawiającym. W tym przypadku należy uznać, że brak powiązań między przeciwnymi stronami umowy gwarantuje, że warunki umowy nie zostaną ustalone lub narzucone w wyniku powiązań. Nie ma więc ryzyka manipulacji wynagrodzeniem kontraktowym celem transferowania zysku. Powiązania między konsorcjantami mogą jedynie skutkować objęciem regulacjami cen transferowych samej umowy konsorcjum i wynikających z niej rozliczeń (stosunku wewnętrznego między konsorcjantami). Ze względu na brak zidentyfikowanych interpretacji indywidualnych organów podatkowych i wypowiedzi doktrynalnych, nie można wykluczyć przyjęcia przez organy rygorystycznego stanowiska o objęciu obowiązkami z zakresu cen transferowych także wskazanej wielopodmiotowej umowy dwustronnej.

Po drugie, jak wskazywano, w toku realizacji umowy zawartej między podmiotami niepowiązanymi lub powiązanymi może dojść do transakcji typu M&A po stronie jednego z tych podmiotów, prowadzącej do – odpowiednio – pojawienia się lub wygaśnięcia relacji „powiązania”. Pojawia się pytanie, jak taka zmiana wpływa na status realizowanej już transakcji, zwłaszcza umowy długoterminowej. Czy staje się ona transakcją kontrolowaną lub – odpowiednio – traci taki status. Literalnie odczytując definicję transakcji kontrolowanej, można by twierdzić, że ze względu na posłużenie się formułą „warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku powiązań”, oceny statusu transakcji jako kontrolowanej dokonuje się jednorazowo na moment kontraktowania⁶⁸.

⁶⁸ Na tle uchylonego art. 9a ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.d.o.p., który posługiwał się pojęciem „dokonyjący”, uznano, że przez „dokonywanie” należy rozumieć jedynie zawieranie umowy,

W dodatku, skoro umowa nie zostaje zawarta w warunkach powiązań, to teoretycznie nie ma ryzyka nierynkowego wynagrodzenia i zaniżenia zobowiązań podatkowych. Konsekwentnie należałoby przyjąć, że w razie wygaśnięcia relacji powiązania, zawarta wcześniej umowa nadal objęta jest reżimem cen transferowych. Wedle przeciwnego stanowiska relewantny jest nie tylko moment zawarcia umowy, ale również cały okres, w którym jest ona wykonywana⁶⁹. Oznaczałoby to, że transakcja zawarta w przeszłości między podmiotami powiązanymi może w późniejszym okresie utracić miano „transakcji kontrolowanej” i odwrotnie. Na tle obowiązku raportowania transakcji w informacji o cenach transferowych (TPR)⁷⁰ w sytuacji, gdy w trakcie roku kontrahent uzyskał lub utracił status podmiotu powiązanego w stosunku do podmiotu raportującego, zapatrywanie to znalazło niedawno potwierdzenie w dokumencie informacyjnym Ministerstwa Finansów⁷¹. Biorąc pod uwagę m.in. przepisy o aktualizacji analizy porównawczej (art. 11r u.p.d.o.p., art. 23zd u.p.d.o.f.),

a nie jej wykonywanie czy nawet aneksowanie. Zob. interpretacja Dyrektora KIS z 8.03.2018 r., 0114-KDIP2-2.4010.21.2018.1.SO, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=527141> [dostęp: 4.12.2021]; interpretacja Dyrektora KIS z 14.02.2018 r., 0115-KDIT2-3.4010.380.2017.1.JG, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=525737> [dostęp: 4.12.2021]; interpretacja Dyrektora KIS z 19.01.2018 r., 0114-KDIP2-2.4010.278.2017.1.AZ, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=523969> [dostęp: 4.12.2021]; interpretacja Dyrektora KIS z 3.11.2017 r., 0111-KDIB1-3.4010.385.2017.1.IZ, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=518512> [dostęp: 4.12.2021]; interpretacja Dyrektora KIS z 12.10.2017 r., 0111-KDIB1-3.4010.283.2017.1.APO, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=516691> [dostęp: 4.12.2021].

⁶⁹ Na tle poprzedniego stanu prawnego Minister Finansów wydał interpretację ogólne z 28.03.2018 r., DCT.8201.6.2018, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-ogolnej.xhtml?dokumentId=528691> [dostęp: 4.12.2021] w sprawie aktualizacji dokumentacji podatkowej, wskazując, że podlega reżimowi cen transferowych w danym roku podatkowym transakcja „kontynuowana”, zawarta w poprzednim okresie. W obecnym stanie prawnym zob. interpretację Dyrektora KIS z 22.09.2020 r., 0111-KDIB1-2.4010.250.2020.1.AW, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=589489> [dostęp: 4.12.2021]; *TPR. Informacja o cenach transferowych. Pytania i odpowiedzi*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2021, s. 24, <https://www.podatki.gov.pl/media/7353/informator-tpr-2020.pdf> [dostęp: 13.12.2021].

⁷⁰ Podmioty obowiązane do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych lub korzystające ze zwolnienia z tego obowiązku dla transakcji krajowych mają coroczny obowiązek przekazania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o cenach transferowych na elektronicznym formularzu TPR-C albo TPR-P.

⁷¹ *TPR. Informacja...*, s. 37: „Raportowaniu w Informacji TPR podlegają dane dotyczące transakcji, która przypada na okres, gdy podmioty były ze sobą powiązane”.

zrelatywizowanie cechy „rynkowości” do określonego czasu i konkretnych warunków, ryzyko obejścia przez podatników przepisów o cenach transferowych, a także aktualną opinię Ministerstwa Finansów, należy się opowiedzieć za drugim stanowiskiem. Tym samym status „transakcji kontrolowanej” ma charakter dynamiczny i zależy również od aktualnej struktury kapitałowej.

Z powyższego wynika, że umowa zawarta między zamawiającym i wykonawcą w procedurze konkurencyjnej (np. przetargu nieograniczonym) może być następczo objęta reżimem cen transferowych również w razie nawiązania relacji powiązania między zamawiającym a wykonawcą. Ze względu na to, że umowy w reżimie zamówień publicznych rzadko są zawierane między podmiotami powiązаныmi, większość przypadków interakcji między regulacjami cen transferowych a regulacjami dotyczącymi zamówień publicznych będzie pojawiało się w razie następczych transakcji typu M&A, prowadzących do ukonstytuowania się powiązania w toku wykonywania zamówienia publicznego. W dodatku, jeśli przyjąć, że umowa w sprawie zamówienia publicznego, zawarta między powiązаныmi kapitałowo uczestnikami grupy wykonawców z jednej strony i zamawiającym z drugiej, nie jest objęta obowiązkami z zakresu cen transferowych, wniosek ten jest tym bardziej uzasadniony.

Cena transferowa jest rozumiana szeroko, jako rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cenę, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy (art. 11 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., art. 23m ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f.)⁷². W umowie w sprawie zamówienia publicznego potencjalnie badaniu podlegać mogłaby cena lub wynagrodzenie (por. art. 7 pkt 1 p.z.p.). Ze względu na kategoryczne sformułowanie art. 11c ust. 1 u.p.d.o.p. (art. 23o ust. 1 u.p.d.o.f.) powstała wątpliwość, czy z dniem 1 stycznia 2019 r. nie wprowadzono nieświadomie⁷³ ustawowego zakazu zawierania przez podmioty powiązane transakcji z zastosowaniem cen nierynkowych pod rygorem cywilnoprawnej sankcji nieważności (art. 58 § 1 k.c.). Tezie o ograniczeniu swobody umów sprzeciwia się istota regulacji o cenach transferowych, które z założenia nie ingerują w relacje kontraktowe między stronami a jedynie wpływają na ich zobowią-

⁷² Na szerokie rozumienie pojęcia „cena transferowa” wskazał WSA we Wrocławiu w wyroku z 22 lipca 2020 r., I SA/Wr 269/20, LEX 3050086.

⁷³ Por. Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. Uzasadnienie, Druk sejmowy nr 2860, s. 177-178, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/9060A2C883ED1DE4C12583130069CECC/%24File/2860-uzas.docx> [dostęp: 4.12.2021].

zania podatkowe⁷⁴. „Nierynkowa” umowa w sprawie zamówienia publicznego zawarta między zamawiającym a powiązanim z nim wykonawcą nie będzie więc tylko z tego powodu nieważna.

Interakcja między przepisami zamówieniowymi a podatkowymi może przykładowo wystąpić, gdy ustalenie ceny naruszającej przepisy o cenach transferowych jest jednocześnie czynem nieuczciwej konkurencji, obligującym zamawiającego do odrzucenia oferty jako dumpingowej (art. 226 ust. 1 pkt 7 p.z.p.). Naruszenie przepisów o cenach transferowych mogłoby też posłużyć jako dodatkowy argument przy weryfikacji rażąco niskiej ceny. W praktyce zamawiający nie będzie dysponować materiałem pozwalającym zidentyfikować takie hipotetyczne naruszenie, w tym odpowiednimi raportami czy analizami porównawczymi. W dodatku, przy braku świadomości co do swojej pełnej struktury kapitałowej, zamawiający jedynie pośrednio może uzyskać informację o powiązaniach łączących go z wykonawcą na podstawie oświadczeń wykonawcy o braku konfliktu interesów.

Organy podatkowe posiadają własną kompetencję do oszacowania dochodu, dysponując w sprawach cen transferowych „wiedzą specjalistyczną”. Natomiast przy ocenie zagadnienia związanego choćby pośrednio z cenami transferowymi przez sądy administracyjne, sądy powszechne, Krajową Izbę Odwoławczą czy inne organy może pojawić się potrzeba skorzystania z wiadomości wykraczających poza wiedzę prawniczą i poza zakres wiadomości i doświadczenia życiowego osoby ogólnie wykształconej. W takiej sytuacji konieczne może być powołanie biegłego⁷⁵.

⁷⁴ P. Karwat, *Ceny transferowe czy to „ceny urzędowe”?*, <https://casp.sgh.waw.pl/blog/ceny-transferowe-czy-ceny-urzedowe> [dostęp: 13.12.2021]. W kwestii tradycyjnego poglądu o normowaniu przez prawo podatkowej jedynie konsekwencji podatkowych, a nie nakazów czy zakazów zachowań zob. np. wyrok NSA z 29 maja 2002 r., III SA 2602/00, LEX 55101; uzasadnienie rewizji nadzwyczajnej RPO przytoczone w wyroku SN z 19 października 2000 r., III RN 55/00, OSNP 2001, nr 23, poz. 680; M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2001, s. 118; B. Brzeziński, *Kilka refleksji o związkach oraz instytucjach prawa cywilnego z prawem podatkowym*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2008, t. 4, s. 54. Jedynie na marginesie warto zasygnalizować, że pewne ograniczenia swobody umów chroniące majątek spółki akcyjnej przed nieekwiwalentnymi transakcjami znajdują się prawie spółek (art. 355 § 3 k.s.h., brak odpowiednika w spółce z o.o.). Szerzej A. Opalski, *Transakcje między podmiotami powiązanymi w prawie spółek*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2012, nr 11, s. 5.

⁷⁵ P. Karwat, *Sądowoadministracyjna kontrola decyzji podatkowej wydanej z zastosowaniem przepisów o cenach transferowych*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 11, s. 33.

4.2. Wyłączenie obowiązku dokumentacyjnego u uczestników rynku zamówień publicznych

Co do zasady, podmioty powiązane są obowiązane do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych (*local file*) za rok obrotowy w celu wykazania, że ceny transferowe zostały ustalone na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane (art. 11k ust. 1 u.p.d.o.p., art. 23w ust. 1 u.p.d.o.f.).

Wedle art. 11n pkt 5 u.p.d.o.p. i art. 23z pkt 4 u.p.d.o.f. obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych nie ma zastosowania do transakcji kontrolowanych, w przypadku gdy powiązania wynikają wyłącznie z powiązania ze Skarbem Państwa lub jednostkami samorządu terytorialnego lub ich związkami. W uzasadnieniu do nowelizacji wyjaśniono jedynie, że chodzi o transakcje pomiędzy podmiotami, które nie byłyby uznane za powiązane, jeśli ich udziałowcem – bezpośrednio lub pośrednio – nie byłby Skarb Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego⁷⁶. Rozwiązanie to funkcjonuje w zasadzie już od dnia 1 stycznia 2018 r., choć wadliwa redakcja uchylonego z dniem 1 stycznia 2019 r. art. 11 ust. 4 u.p.d.o.p. i art. 25 ust. 4 u.p.d.o.f., będących odpowiednikami analizowanego przepisu, powodowała istotne trudności w praktycznym stosowaniu⁷⁷. Do końca 2017 r. spółki z udziałem Skarbu Państwa lub utworzone przez jednostki samorządu terytorialnego były zobowiązane do przygotowania dokumentacji cen transferowych⁷⁸. Kształt analizowanego wyłączenia przypomina interpretację UOKiK co do odrzucenia z zakresu podmiotowego „grupy kapitałowej” struktur z udziałem Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego.

Przykład: gmina posiada 100% udziałów w spółce komunalnej Alfa, która z kolei posiada 26% udziałów w spółce Beta, a pozostałą część udziałów ma gmina. Spółka Alfa i Beta świadczą usługi komunalne w drodze powierzenia im zadań przez gminę bez stosowania reżimu zamówień publicznych. Umowa wykonawcza zawarta między spółką Alfa i Beta, dotycząca wspólnego

⁷⁶ Druk sejmowy nr 2860, s. 198.

⁷⁷ Por. interpretację Dyrektora KIS z 5.03.2018 r., 0111-KDIB2-1.4010.12.2018.1.BKD, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=526814> [dostęp: 4.12.2021] i zmianę tej interpretacji przez Szefa KAS z 11.07.2018 r., DPP13.8221.83.2018.GTM, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=536276> [dostęp: 4.12.2021]; interpretację Dyrektora KIS z 2.07.2018 r., 0111-KDIB2-3.4010.72.2018.1.LG, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=534993> [dostęp: 4.12.2021].

⁷⁸ M. Kaniewska-Środecka, *Zarządzanie ryzykiem cen transferowych*, C.H. Beck, Warszawa 2018, s. 239-242.

wykonywania zadań, nie będzie korzystała z wyłączenia z obowiązku dokumentacyjnego na podstawie art. 11n pkt 5 u.p.d.o.p. Posiadanie 26% udziałów sprawia, że spółki nie są powiązane wyłącznie przez gminę. Dodatkowo jednak spółka Alfa dokonuje zakupu paliw płynnych na podstawie umowy w sprawie zamówienia publicznego w spółce komunalnej Gamma, w której 100% udziałów posiada gmina. Umowa ta będzie korzystała z wyłączenia z obowiązku dokumentacyjnego ze względu na powiązanie wyłącznie poprzez gminę.

Warto odnotować, że w odpowiedzi na jedną z interpelacji⁷⁹ wskazano, że w przypadku transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi jedynie poprzez udziały jednostki samorządu terytorialnego nie powstaje konieczność stosowania oznaczenia „TP” w JPK_VAT z deklaracją. Stwierdzono, że nie wynika to literalnie z treści przepisów, ale z ograniczeń zakresu umocowania ministra do wydania rozporządzenia. W szczególności musi on ograniczyć się do obszarów narażonych na nadużycia podatkowe, podczas gdy ryzyko takich nadużyć w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanymi poprzez jednostkę samorządu terytorialnego jest w zakresie cen transferowych (rynkowych) ograniczone. Stanowisko zawarte w odpowiedzi nie ma waloru ochronnego.

Z powyższego wynika, że w przypadku zamówień *in-house*, udzielanych w trybie z wolnej ręki przez korzystające z podmiotowości Skarbu Państwa jednostki sektora finansów publicznych oraz przez jednostki samorządu terytorialnego lub podmioty kontrolowane bezpośrednio lub pośrednio przez te jednostki, a także w przypadku umów z własną spółką komunalną niepodlegających przepisom prawa zamówień publicznych, transakcje te nie muszą być opisywane w dokumentacji lokalnej. Brak też konieczności przygotowania dla nich analiz porównawczych. Transakcje te będą musiały być jednak zawierane na warunkach rynkowych (art. 11c ust. 1 u.p.d.o.p.). Taka sama sytuacja wystąpi przy analogicznej konfiguracji podmiotowej w rzadkich przypadkach realizacji zamówienia udzielonego w procedurach konkurencyjnych.

Na podstawie art. 11n pkt 6 u.p.d.o.p. i art. 23z pkt 5 u.p.d.o.f., obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji nie ma również zastosowania do transakcji kontrolowanych, w których cena została ustalona w trybie przetargu nieograniczonego na podstawie p.z.p. Na tle tego przepisu warto zwrócić uwagę na co najmniej dwie kwestie.

⁷⁹ Odpowiedź Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów Zastępcy Szefa KAS P. Dziedzica z 27.10.2020 r. na interpelacją poselską nr 12443 posła T.P. Nowaka, DPAT1.054.1.2020, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTBUYHEK/%24FILE/i12443-o1.pdf> [dostęp: 4.12.2021].

Po pierwsze, nie jest jasne, czy zwolnienie dokumentacyjne może objąć umowę o partnerstwie publiczno-prywatnym po wyborze partnera prywatnego w trybie przetargu nieograniczonego. Stosownie do art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym⁸⁰, do wyboru partnera prywatnego i umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym stosuje się przepisy Prawa zamówień publicznych w zakresie nieuregulowanym w ustawie o partnerstwie publiczno-prywatnym. Alternatywą jest stosowanie przepisów ustawy z dnia 21 października 2016 r. o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi (art. 4 ust. 2 u.p.p.p.). Przepisy te należy stosować wprost. Należałoby raczej uznać, że w razie zastosowania przetargu nieograniczonego zgodnie z przepisami Prawa zamówień publicznych, art. 11 n pkt 6 u.p.d.o.p. lub art. 23z pkt 5 u.p.d.o.f. mogłyby również znaleźć zastosowanie. W razie zaś wykorzystania innych trybów zamówieniowych albo skorzystania z procedury koncesyjnej (art. 4 ust. 2 u.p.p.p.) lub pominięcia obu ustaw (art. 4 ust. 3 u.p.p.p.), zwolnienie dokumentacyjne byłoby wyłączone. Praktyczny wymiar problemu jest ograniczony, bowiem nie zaleca się stosowania trybów jednostopniowych, w tym przetargu nieograniczonego do wyboru partnera prywatnego⁸¹.

Po drugie, ze względu na niejasne kryterium prowadzące do wyboru przetargu nieograniczonego jako trybu upoważniającego do zastosowania zwolnienia dokumentacyjnego, zidentyfikowanie celu, jaki przyświecał ustawodawcy i weryfikacja zastosowanego środka prawnego muszą bazować na domysłach. W uzasadnieniu do nowelizacji wskazano jedynie, że wprowadzenie zwolnień dokumentacyjnych jest odpowiedzią na postulaty zgłaszane przez podatników⁸². W literaturze nie analizowano w sposób bardziej pogłębiony celowości i poprawności tego zwolnienia. W ramach dość powierzchownej analizy, zasadność zwolnienia dostrzeżono w dostępnej dla nieograniczonego kręgu oferentów sformalizowanej procedurze prowadzącej do udzielenia zamówienia i ustalenia ceny⁸³.

Należy zauważyć, że zasada uczciwej konkurencji (art. 16 ust. 1 pkt 1 p.z.p.), oparta na założeniu, że właśnie wolny rynek konkurujących ze sobą o uzyskanie

⁸⁰ Ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym, t.j. Dz.U. 2020, poz. 711 ze zm.

⁸¹ *Wytyczne PPP. T. II. Postępowanie przetargowe*, Ministerstwo Inwestycji i Rozwoju, Warszawa 2018, s. 38, <https://www.ppp.gov.pl/file.php?i=przegladarka-plikow/Wytyczne-PPP-Tom-Postepowanie-przetargowe.pdf> [dostęp: 13.12.2021].

⁸² Druk sejmowy nr 2860, s. 198.

⁸³ A. Klepek [w:] A. Waclawczyk, A. Obońska, A. Walter, K. Gil (red.), *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2019, s. 263.

zamówienia wykonawców zapewnia osiągnięcie maksymalnej efektywności gospodarowania groszem publicznym i zapobieżenie nadużyciom⁸⁴, obowiązuje we wszystkich trybach udzielania zamówień. Każde postępowanie jest też dokumentowane protokołem postępowania (art. 71 i n. p.z.p.). Ze względu na otwarty i przejrzysty charakter, potencjalnie nieograniczony krąg wykonawców i największą konkurencję pomiędzy wykonawcami w przetargu nieograniczonym lub przetargu ograniczonym, udzielenie zamówienia powyżej tzw. progów unijnych w tych trybach jest możliwe bez spełniania dodatkowych przesłanek (art. 129 ust. 2 p.z.p.). W praktyce w warunkach polskich absolutnie dominujący jest przetarg nieograniczony⁸⁵. Za konkurencyjne tryby możliwe do wykorzystania powyżej progów unijnych uchodzą jednak również negocjacje z ogłoszeniem, dialog konkurencyjny i partnerstwo innowacyjne. Do tych postępowań również może przystąpić każdy spełniający określone warunki i zainteresowany uzyskaniem zamówienia. Poniżej progów unijnych takimi otwartymi trybami są tryb podstawowy we wszystkich trzech wariantach oraz partnerstwo innowacyjne. Dominuje w praktyce tryb podstawowy bez negocjacji⁸⁶. Ograniczoną konkurencyjnością lub wyłączeniem konkurencji cechują się tryby negocjacji bez ogłoszenia oraz zamówienia z wolnej ręki, stosowane zarówno powyżej, jak i poniżej progów unijnych.

Zupełnie niezrozumiałe wydaje się objęcie zwolnieniem dokumentacyjnym jedynie umowy zawartej w trybie przetargu nieograniczonego. Nie do obrony byłoby twierdzenie, że jedynie w tym trybie cena ofertowa ma automatycznie charakter rynkowy, a w pozostałych trybach cena może być nierynkowa⁸⁷. Należy też zauważyć, że zwolnienie nie dotyczy stosowania zasady ceny rynkowej, a jedynie obowiązku dokumentacyjnego. Być może decyzja ustawodawcy wynika z faktu, że przetarg nieograniczony to najczęściej stosowany tryb udzielenia zamówienia. W takim jednak razie trudno

⁸⁴ M. Moras, *Problem...*, s. 75.

⁸⁵ *Informacja o polskim i europejskim rynku zamówień publicznych w roku 2021 na podstawie ogłoszeń publikowanych w Dzienniku Urzędowym UE (stan na 30 czerwca 2021 r.)*, https://www.uzp.gov.pl/__data/assets/pdf_file/0032/49847/TED2021.06..pdf [dostęp: 13.12.2021].

⁸⁶ *Informacja o polskim rynku zamówień publicznych w roku 2021 na podstawie ogłoszeń opublikowanych w Biuletynie Zamówień Publicznych (stan na dzień 30 czerwca 2021 roku)*, https://www.uzp.gov.pl/__data/assets/pdf_file/0034/49849/BZP2021.06..pdf [dostęp: 13.12.2021].

⁸⁷ Por. interpretację Dyrektora KIS z 2.07.2018 r., 0111-KDIB2-3.4010.72.2018.1.LG. Wnioskodawca podniósł we wniosku argument, że zakup paliw w trybie Prawa zamówień publicznych w ramach ogłoszonego publicznie przetargu, w którym wszystkie podmioty mogły brać udział, sprawia, że stawki są rynkowe.

wyjaśnić, dlaczego zwolnienia nie rozszerzono od dnia 1 stycznia 2021 r. na tryb podstawowy w wariacie bez negocjacji, który jest odpowiednikiem przetargu nieograniczonego poniżej progów unijnych. Jeśli już podejmować próby stopniowania rynkowości cen osiągniętych w poszczególnych trybach, to decydujący powinien być chyba poziom ich konkurencyjności, wynikający z zastosowanej konstrukcji prawnej. Przy takim założeniu można by rozważyć objęcie zwolnieniem dokumentacyjnym wszelkich trybów z wyłączeniem negocjacji bez ogłoszenia oraz zamówienia z wolnej ręki.

Co ciekawe, ustawodawca w jednej z przesłanek trybu zamówienia z wolnej ręki wspomina o mechanizmach gwarantujących ceny rynkowe (art. 214 ust. 1 pkt 10 p.z.p.), w innej zaś o okazji pozwalającej na uzyskanie zamówienia sektorowego po cenie znacząco niższej od cen rynkowych (art. 388 pkt 2 lit. a p.z.p.). Dopuszcza tym samym zawieranie transakcji „rynkowych” i „nierynkowych”, chociaż w rozumieniu nieco odmiennym niż na gruncie cen transferowych. Skoro jednak cały mechanizm zamówień publicznych ma na celu zapewnienie najbardziej efektywnego, celowego, oszczędnego wydatkowania środków publicznych poprzez korektę systemowych zagrożeń dla racjonalnego nimi gospodarowania, w tym przeciwdziałanie zjawiskom korupcyjnym, to spójniejszym systemowo rozwiązaniem byłoby objęcie zwolnieniem dokumentacyjnym wszelkich trybów. Jak wskazano, zasada uczciwej konkurencji, obowiązek sporządzenia protokołu postępowania czy ograniczenia ze względu na konflikt interesów obowiązują nawet w trybach „niekonkurencyjnych”. Takie rozwiązanie byłoby bardziej racjonalne, biorąc pod uwagę, jak rzadkie będą w obrocie umowy między podmiotami powiązanymi w sprawie zamówień publicznych, zawarte w trybach konkurencyjnych, zwłaszcza przetargowych. Można podejrzewać, że w aktualnym kształcie art. 11n pkt 6 u.p.d.o.p. i art. 23z pkt 5 u.p.d.o.f. nie znajdują praktycznie w ogóle zastosowania.

5. Podsumowanie

Badanie rynkowości cen ma istotne znaczenie przy stosowaniu określonych instytucji prawa zamówień publicznych, zwłaszcza przy weryfikacji rażąco niskiej ceny i przy ustalaniu szacunkowej wartości zamówienia. W przepisach prawa zamówień publicznych brak jednak wskazówek co do metodyki wyznaczania ceny rynkowej czy doboru materiału porównawczego, np. ograniczenia się tylko do transakcji między podmiotami niepowiązanymi. Przydatne może być odwoływanie się do ceny godziwej w rozumieniu przepisów bilansowych,

choć weryfikacja najbardziej odpowiedniej metodyki musi być dokonywana *a casu ad casum*. Zbyt daleko idąca byłaby teza, że umowy zawarte w reżimie zamówień publicznych, także w trybach najbardziej konkurencyjnych, automatycznie mają przymiot umów zawartych na warunkach rynkowych.

Z analizy przepisów dotyczących grup kapitałowych, statusu zamawiających i wykonawców, zamówień *in-house* i konfliktu interesów wynika, że większość umów zawieranych między zamawiającymi a ich podmiotami powiązаныmi, które potencjalnie mogłyby być objęte reżimem cen transferowych, może być zawarta w trybie z wolnej ręki w ramach zamówień *in-house* albo w ogóle może być wyłączona z reżimu zamówień publicznych. Biorąc pod uwagę scentralizowany model większości grup kapitałowych, mało powszechne będą w obrocie umowy między podmiotami powiązаныmi w sprawie zamówień publicznych, zawarte w trybach przetargowych. Natomiast następcza zmiana w zakresie powiązań między zamawiającym a wykonawcą, niewywierająca zasadniczo istotniejszych skutków na gruncie zamówień publicznych, może prowadzić do objęcia zamówienia reżimem cen transferowych.

Poza zamówieniami *in-house*, większość przypadków interakcji między regulacjami cen transferowych a regulacjami dotyczącymi zamówień publicznych będzie pojawiała się w razie następczych transakcji typu M&A, prowadzących do ukonstytuowania się powiązania w toku wykonywania zamówienia publicznego. Sporne jest, czy regulacji cen transferowych podlega dwustronna umowa w sprawie zamówienia publicznego, zawarta między powiązаныmi kapitałowo uczestnikami grupy wykonawców z jednej strony i zamawiającym z drugiej. W praktyce uczestnicy rynku zamówień publicznych zwykle nie będą dysponować materiałem dowodowym i specjalistycznymi kwalifikacjami, pozwalającymi zidentyfikować naruszenia zasady ceny rynkowej.

Na podstawie zwolnienia dokumentacyjnego, dotyczącego powiązań za pośrednictwem Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, duża część zamówień *in-house*, a także wyjątkowo zamówień udzielanych w procedurach konkurencyjnych przez *stationes fisci* oraz jednostki samorządu terytorialnego lub podmioty kontrolowane przez te jednostki, nie musi być opisywana w dokumentacji lokalnej. Transakcje te muszą być jednak zawierane na warunkach rynkowych.

Zwolnienie dokumentacyjne może objąć również umowę zawartą w trybie przetargu nieograniczonego, w tym umowę o partnerstwie publiczno-prywatnym, zawartą w takim trybie. Jest to rozwiązanie niespójne systemowo i można podejrzewać, że w aktualnym kształcie zwolnienie nie znajduje

praktycznie w ogóle zastosowania. Należałoby nim objąć umowy zawarte we wszelkich trybach przewidzianych przez prawo zamówień publicznych.

Bibliografia

Literatura

- Adamus R., *Spółka z udziałem państwowym a przepisy o zarządzaniu mieniem państwowym*, „Monitor Prawniczy” 2017, nr 8, s. 411-415.
- Brzeziński B., *Kilka refleksji o związkach oraz instytucjach prawa cywilnego z prawem podatkowym*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2008, t. 4, s. 43-56.
- Czerwiński M., *Grupa wykonawców w prawie zamówień publicznych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020.
- Czerwiński M., *Umowa regulująca współpracę wykonawców w nowym prawie zamówień publicznych*, [w:] M. Dumkiewicz, J. Szczotka, K. Kopaczyńska-Pieczniak (red.), *Sto lat polskiego prawa handlowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Andrzejowi Kidybie*, t. 2, Wolters Kluwer, Warszawa 2020, s. 1209-1221.
- Filipowski O., *Ceny drapieżne w unijnym prawie konkurencji i regulacji sektorowej*, [w:] H. Gronkiewicz-Waltz, K. Jaroszyński (red.), *Europeizacja Publicznego Prawa Gospodarczego*, C.H. Beck, Warszawa 2011, s. 89-105.
- Gnela B., *O potrzebie prawidłowego określania zamawiającego w ustawie Prawo zamówień publicznych*, „Prawo Zamówień Publicznych” 2008, nr 4, s. 15-25.
- Gnela M., Grzegorzczak F., *Zamówienia sektorowe w działalności operatorów systemów dystrybucyjnych (OSD) na tle problematyki funkcjonowania grup kapitałowych*, „Prawo Zamówień Publicznych” 2008, nr 4, s. 26-32.
- Hartung W., *Zamówienia publiczne a „podmiot wewnętrzny”*, „Samorząd Terytorialny” 2008, nr 5, s. 37-51.
- Kalinowski M., *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2001.
- Kaniewska-Środecka M., *Zarządzanie ryzykiem cen transferowych*, C.H. Beck, Warszawa 2018.
- Karwat P., *Sądowoadministracyjna kontrola decyzji podatkowej wydanej z zastosowaniem przepisów o cenach transferowych*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 11, s. 30-34.
- Kola J., *Odpłatność zamówienia publicznego i badanie rażąco niskiej ceny w kontekście paradoksu kota Schrödingera – glosa do wyroku Trybunału Sprawiedliwości z 10.09.2020 r., C-367/19, Tax-Fin-Lex d.o.o. przeciwko*

- Ministrstwo za notranje zadeve*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2021, nr 7, s. 56-60.
- Kosieradzki T., Piekarczyk R., *Ceny transferowe. Nowe zasady dokumentacji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016.
- Kot L., Stokłosa A., *Pojęcie grupy kapitałowej w świetle ustawy - Prawo zamówień publicznych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2015, nr 7, s. 16-22.
- Królikowska-Olczak M., Górczyńska A., *Szkodliwość dumpingu w zamówieniach publicznych*, „Prawo Zamówień Publicznych” 2015, nr 2, s. 3-12.
- Lic J., *Spółka cywilna. Problematyka podmiotowości prawnej*, C.H. Beck, Warszawa 2013.
- Mazurek G., *Analiza ekonomiczna a rażąco niska cena*, „Monitor Zamówień Publicznych” 2020, nr 5-6, s. 9-11.
- Moras M., *Problem rażąco niskiej ceny w zamówieniach publicznych*, „Prawo Zamówień Publicznych” 2014, nr 1, s. 75-91.
- Muchowska-Zwara K., *Prawne problemy funkcjonowania konsorcjów uczestniczących w obrocie regulowanym przez Prawo zamówień publicznych*, C.H. Beck, Warszawa 2015.
- Niczyporuk J., *Podmiot zamawiający w samorządzie terytorialnym*, „Prawo Zamówień Publicznych” 2017, nr 3, s. 59-64.
- Opalski A., *Transakcje między podmiotami powiązаныmi w prawie spółek*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2012, nr 11, s. 4-16.
- Pawlak B., *Podmiotowość prawna zamawiających w prawie zamówień publicznych*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2013, nr 4, s. 32-36.
- Pieróg J., *Prawo zamówień publicznych. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2019.
- Sadowy J. (red.), *System zamówień publicznych w Polsce*, UZP, Warszawa 2013.
- Szostak R., *Umowy o zamówienia publiczne w zarysie*, UZP, Warszawa 2018.
- Szustakiewicz P., *Zasady prawa zamówień publicznych*, Publicus, Warszawa 2007.
- Szydło M., *Udzielanie zamówień publicznych przez instytucje zamawiające na rzecz jednostek zależnych w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, „Finanse Komunalne” 2006, nr 5, s. 40-59.
- Szymańska A., *Wyjaśnianie oferty z rażąco niską ceną*, „Prawo Zamówień Publicznych” 2015, nr 1, s. 120-132.
- Trepte P., *Zamówienia publiczne w Unii Europejskiej objęte dyrektywą sektorową*, UZP, Warszawa-Katowice 2006.
- Trojanowska A., *Instytucja zamówień typu in-house – proces jej kształtowania oraz wybrane zagadnienia wynikające z orzecznictwa krajowego*, „Prawo Zamówień Publicznych” 2017, nr 2, s. 77-99.

- Wacławczyk A., Obońska A., Walter A., Gil K. (red.), *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2019.
- Wicik G., Wiśniewski P., *Prawo zamówień publicznych. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2007.
- Wieśniak-Wiśniewska A., Czerwiński M., *Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 6, s. 22-31.
- Winiarz M., *Granice uznaniowości zamawiającego w zakresie określenia ceny jako rażąco niskiej*, „Finanse Komunalne” 2016, nr 7-8, s. 95-103.
- Wolska H., *Realizacja zadań publicznych przez spółkę komunalną w systemie zamówień publicznych*, C.H. Beck, Warszawa 2018.
- Wołowicz T., *Dopuszczalność powierzenia in house wykonania usług publicznych komunalnej spółce prawa handlowego z pominięciem przepisów ustawy – Prawo zamówień publicznych*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2013, nr 5, s. 89-106.
- Ziółkowski B., *Rażąco niska cena jednostkowa a rażąco niska cena całej oferty – subsydiowanie skrośne*, „Zamawiający. Zamówienia Publiczne w Praktyce” 2019, nr 42, s. 34-36.

Netografia:

- Karwat P., *Ceny transferowe czy to „ceny urzędowe”?*, <https://casp.sgh.waw.pl/blog/ceny-transferowe-czy-ceny-urzedowe> [dostęp: 13.12.2021].

Wykaz aktów prawnych

- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. 2021, poz. 1128 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. 2020, poz. 1406 ze zm.
- Ustawa z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, t.j. Dz.U. 2020, poz. 1913 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. Dz.U. 2021, poz. 217.
- Ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej, t.j. Dz.U. 2019, poz. 712 ze zm.
- Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, t.j. Dz.U. 2020, poz. 1990 ze zm.
- Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, t.j. Dz.U. 2020, poz. 815 ze zm.

- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, t.j. Dz.U. 2020, poz. 1526 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych, t.j. Dz.U. 2019, poz. 1843 ze zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. 2021, poz. 685 ze zm.
- Ustawa z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów, t.j. Dz.U. 2021, poz. 275 ze zm.
- Ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym, t.j. Dz.U. 2020, poz. 711 ze zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, t.j. Dz.U. 2019, poz. 869 ze zm.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/24/UE z dnia 26 lutego 2014 r. w sprawie zamówień publicznych, uchylająca dyrektywę 2004/18/WE, tj. Dz.Urz. UE L 94 z 28.03.2014 r., s. 65, ze sprost. i zm.
- Ustawa z dnia 22 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy – Prawo zamówień publicznych oraz niektórych innych ustaw, tj. Dz.U. 2016, poz. 1020.
- Ustawa z dnia 21 października 2016 r. o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi, t.j. Dz.U. 2021, poz. 541 ze zm.
- Ustawa z dnia 16 grudnia 2016 r. o zasadach zarządzania mieniem państwowym, t.j. Dz.U. 2020, poz. 735 ze zm.
- 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, tj. Dz.U. 2018, poz. 2193.
- Ustawa z dnia 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych, t.j. Dz.U. 2021, poz. 1129 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, tj. Dz.U. 2021, poz. 2105.
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z dnia 23 grudnia 2020 r. w sprawie podmiotowych środków dowodowych oraz innych dokumentów lub oświadczeń, jakich może żądać zamawiający od wykonawcy, tj. Dz.U. 2020, poz. 2415.

Wykaz orzecznictwa

- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 18 listopada 1999 r. w sprawie C-107/98 *Teckal Srl przeciwko Comune di Viano i Azienda Gas-Acqua Consorziale (AGAC) di Reggio Emilia*, ECLI:EU:C:1999:562.
- Wyrok SN z 19 października 2000 r., III RN 55/00, OSNP 2001, nr 23, poz. 680.
- Wyrok NSA z 29 maja 2002 r., III SA 2602/00, LEX 55101.
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 11 stycznia 2005 r. w sprawie C-26/03 *Stadt Halle i RPL Recyclingpark Lochau GmbH przeciwko Arbeitsgemeinschaft Thermische Restabfall- und Energieverwertungsanlage TREA Leuna*, ECLI:EU:C:2005:5.
- Wyrok NSA z 11 sierpnia 2005 r., II GSK 105/05, ONSAiWSA 2006, nr 2, poz. 2.
- Wyrok WSA w Warszawie z 10 listopada 2005 r., III SA/Wa 2445/05, LEX 191962.
- Wyrok KIO z 15 maja 2009 r., KIO/UZP 567/09, LEX nr 499644.
- Wyrok KIO z 1 marca 2010 r., KIO/UZP 1922/09, LEX 604159.
- Wyrok KIO z 13 stycznia 2012 r., KIO 23/12, LEX 1124901.
- Uchwała KIO z 21 sierpnia 2017 r., KIO/KU 45/17, LEX 2414923.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z 22 lipca 2020 r., I SA/Wr 269/20, LEX 3050086.

Dokumenty urzędowe

- Dopuszczalność zakupu (usług, dostaw lub robót budowlanych) przez spółki zależne od zamawiających sektorowych u podmiotów trzecich w celu realizacji zadań zleconych przez zamawiających sektorowych na podstawie art. 136 ust. 1 ustawy Pzp [w:] *Opinie prawne Urzędu Zamówień Publicznych dotyczące Ustawy Prawo zamówień publicznych*, UZP, Warszawa 2015, s. 39-42.
- Informacja o polskim i europejskim rynku zamówień publicznych w roku 2021 na podstawie ogłoszeń publikowanych w Dzienniku Urzędowym UE (stan na 30 czerwca 2021 r.)*, https://www.uzp.gov.pl/__data/assets/pdf_file/0032/49847/TED2021.06..pdf [dostęp: 13.12.2021].
- Informacja o polskim rynku zamówień publicznych w roku 2021 na podstawie ogłoszeń opublikowanych w Biuletynie Zamówień Publicznych (stan na dzień 30 czerwca 2021 roku)*, https://www.uzp.gov.pl/__data/assets/pdf_file/0034/49849/BZP2021.06..pdf [dostęp: 13.12.2021].

- Nabywanie udziałów i akcji w spółkach kapitałowych*, <https://www.uzp.gov.pl/baza-wiedzy/interpretacja-przepisow/opinie-archiwalne/opinie-dotyczace-ustawy-pzp/inne/nabywanie-udzialow-i-akcji-w-spolkach-kapitalowych> [dostęp: 13.12.2021].
- Odpowiedź Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów Zastępcy Szefa KAS P. Dziedzica z 27.10.2020 r. na interpelacją poselską nr 12443 pośle T.P. Nowaka, DPAT1.054.1.2020, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/kucz/ATTBUYHEK/%24FILE/i12443-o1.pdf> [dostęp: 4.12.2021].
- OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD, Paryż 2017.
- Podmioty prawa publicznego w świetle prawa UE*, <https://www.uzp.gov.pl/baza-wiedzy/interpretacja-przepisow/opinie-archiwalne/podmioty-prawa-publicznego-w-swietle-prawa-ue> [dostęp: 13.12.2021].
- Prekonsultacje podatkowe: zestawienie uwag z prekonsultacji zmian w zakresie przepisów o cenach transferowych, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2021, https://www.podatki.gov.pl/media/7214/17_09_2021_prekonsultacje-resart_do-publicacji.pdf [dostęp: 13.12.2021].
- Rażąco niska cena*, <https://www.uzp.gov.pl/baza-wiedzy/interpretacja-przepisow/opinie-archiwalne/razaco-niska-cena> [dostęp: 13.12.2021].
- Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw. Uzasadnienie, Druk sejmowy nr 1532, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/A8566521AD17EECEC125874A006F1417/%24File/1532-uzas.docx> [dostęp: 4.12.2021].
- Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. Uzasadnienie, Druk sejmowy nr 2860, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/9060A2C883ED1DE4C12583130069CECC/%24File/2860-uzas.docx> [dostęp: 4.12.2021].
- Samodzielność finansowa wyodrębnionych jednostek organizacyjnych zamawiającego – art. 32 ust. 5 ustawy Pzp*, <https://www.uzp.gov.pl/baza-wiedzy/interpretacja-przepisow/opinie-archiwalne/opinie-dotyczace-ustawy-pzp/przygotowanie,-wszczecie-i-przebieg-postepowania-o-udzielenie-zamowienia-publicznego/samodzielosc-finansowa-wyodrebnionych-jednostek-organizacyjnych-zamawiajacego-art.-32-ust.-5-ustawy-pzp> [dostęp: 13.12.2021].

- Stosowanie art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy Pzp w zamówieniach typu *in-house*, „Informator Urzędu Zamówień Publicznych” 2019, nr 4, s. 19-22, https://www.uzp.gov.pl/__data/assets/pdf_file/0025/42685/INFORMATOR-nr-4_2019.pdf [dostęp: 13.12.2021].
- TPR. *Informacja o cenach transferowych. Pytania i odpowiedzi*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2021, <https://www.podatki.gov.pl/media/7353/informator-tpr-2020.pdf> [dostęp: 13.12.2021].
- Udzielanie zamówień w trybie zamówienia z wolnej ręki w ramach instytucji tzw. *in-house* w ustawie z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 2019 z późn. zm.), https://www.uzp.gov.pl/__data/assets/pdf_file/0025/46645/Udzielanie-zamowien-w-trybie-zamowienia-z-wolnej-reki-w-ramach-in-house.pdf [dostęp: 13.12.2021].
- Wyjaśnienia w sprawie kryteriów i procedury zgłaszania zamiaru koncentracji Prezesowi UOKiK, Warszawa 2015, <http://uokik.gov.pl/download.php?id=1269> [dostęp: 13.12.2021].
- Wytyczne PPP. T. II. *Postępowanie przetargowe*, Ministerstwo Inwestycji i Rozwoju, Warszawa 2018, <https://www.ppp.gov.pl/file.php?i=przegladarka-plikow/Wytyczne-PPP-Tom-Postepowanie-przetargowe.pdf> [dostęp: 13.12.2021].
- Zamiar koncentracji dokonywanej z udziałem spółek Skarbu Państwa, https://www.uokik.gov.pl/interpretacja_przepisow.php [dostęp: 13.12.2021].

Interpretacje podatkowe

- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 9.10.2015 r., IBPB-1-2/4510-250/15/BD, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=442600> [dostęp: 4.12.2021].
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 17.06.2016 r., IPPB6/4510-264/16-4/AG, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=479644> [dostęp: 4.12.2021].
- Interpretacja Dyrektora KIS 7.09.2017 r., 0111-KDIB2-1.4010.100.2017.1.BKD, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=513950> [dostęp: 4.12.2021].
- Interpretacja Dyrektora KIS z 12.10.2017 r., 0111-KDIB1-3.4010.283.2017.1.APO, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=516691> [dostęp: 4.12.2021].

- Interpretacja Dyrektora KIS z 3.11.2017 r., 0111-KDIB1-3.4010.385.2017.1.IZ, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=518512> [dostęp: 4.12.2021].
- Interpretacja Dyrektora KIS z 19.01.2018 r., 0114-KDIP2-2.4010.278.2017.1.AZ, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=523969> [dostęp: 4.12.2021].
- Interpretacja Dyrektora KIS z 14.02.2018 r., 0115-KDIT2-3.4010.380.2017.1.JG, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=525737> [dostęp: 4.12.2021].
- Interpretacja Dyrektora KIS z 5.03.2018 r., 0111-KDIB2-1.4010.12.2018.1.BKD, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=526814> [dostęp: 4.12.2021].
- Interpretacja Dyrektora KIS z 8.03.2018 r., 0114-KDIP2-2.4010.21.2018.1.SO, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=527141> [dostęp: 4.12.2021].
- Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 28.03.2018 r., DCT.8201.6.2018, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-ogolnej.xhtml?dokumentId=528691> [dostęp: 4.12.2021].
- Interpretacja Dyrektora KIS z 2.07.2018 r., 0111-KDIB2-3.4010.72.2018.1.LG, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=534993> [dostęp: 4.12.2021].
- Interpretacja Szefa KAS z 11.07.2018 r., DPP13.8221.83.2018.GTM, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=536276> [dostęp: 4.12.2021].
- Interpretacja Dyrektora KIS z 22.09.2020 r., 0111-KDIB1-2.4010.250.2020.1.AW, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=589489> [dostęp: 4.12.2021].