

MAREK KOPYŚCIAŃSKI

ORCID: 0000-0003-0108-3824

Uniwersytet Wrocławski

WYDANIE UPRZEDNIEGO POROZUMIENIA CENOWEGO PO WPROWADZENIU ZMIAN USTAWOWYCH. WNIOSEK O WYDANIE UPRZEDNIEGO POROZUMIENIA CENOWEGO

Abstrakt: Postępowanie w sprawie wydania uprzedniego porozumienia cenowego wymaga inicjatywy ze strony podatnika. Jest ono przeprowadzane wyłącznie na wniosek zainteresowanego podmiotu. Przepisy ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych określają zawartość wniosku o wydanie uprzedniego porozumienia cenowego. Zakres informacji dotyczących wnioskodawcy i pozostałych podmiotów powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej obejmuje szereg kluczowych kwestii. Ich analiza umożliwia ewentualne zawarcie uprzedniego porozumienia cenowego. Informacje te podzielone są na dwie zasadnicze grupy. Pierwsza dotyczy wnioskodawcy i pozostałych podmiotów powiązanych, uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej. Do drugiej grupy informacji należą uwagi dotyczące transakcji kontrolowanej objętej wnioskiem.

Słowa kluczowe: wniosek o wydanie uprzedniego porozumienia cenowego, podmioty powiązane, transakcja kontrolowana, spotkanie uzgodnieniowe, decyzja w sprawie uprzedniego porozumienia cenowego

PRAWO DO WYJAŚNIENIA WĄTPLIWOŚCI

Stosownie do treści art. 89 ust. 1 ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych¹ przed złożeniem wniosku o wydanie uprzedniego porozumienia cenowego podmiot zainteresowany wydaniem uprzedniego porozumienia cenowego może zwrócić się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wyjaśnienie wątpliwości

¹ Ustawa z dnia 16 października 2019 roku o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, Dz.U. z 2019 r. poz. 2200 (dalej: RSPOUPC).

dotyczących zawierania takiego porozumienia w indywidualnej sprawie, w szczególności zakresu niezbędnych informacji oraz przypuszczalnego terminu wydania uprzedniego porozumienia cenowego.

Złożenie wniosku może być zatem poprzedzone podjęciem próby uprzedniego i zarazem wstępnego wyjaśnienia wątpliwości przyszłego wnioskodawcy. Przyjęte rozwiązanie, choć nie jest nowe², należy ocenić pozytywnie. Możliwość wstępnego wyjaśnienia podstawowych kwestii zawsze sprzyja usprawnieniu komunikacji między przyszłym wnioskodawcą a administracją skarbową, choć z bardziej pogłębioną oceną przepisu art. 89 ust. 1 RSPOUPC należy wstrzymać się do czasu dalszego kształtowania się praktyki w zakresie postępowania na etapie poprzedzającym wniosek. Tym bardziej że regulacja zawarta w art. 89 RSPOUPC ma dość lakoniczny charakter, a ustawodawca ograniczył się jedynie do ramowego określenia celu postępowania na etapie wstępnym, czyli wyjaśnienia wątpliwości. Wydaje się zresztą, że ze względu na tak określony cel, bardziej rozbudowana regulacja prawna byłaby zbędna, a mogłaby nawet utrudniać osiągnięcie celu w postaci wyjaśnienia wątpliwości przyszłego wnioskodawcy. Prawo do wyjaśnienia wątpliwości ma zapewnić sprawność i szybkość postępowania w zakresie rozpatrywania wniosków o wydanie uprzedniego porozumienia cenowego, a także pozwolić przyszłemu wnioskodawcy ocenić potrzebę jego złożenia oraz prawidłowe przygotowanie wniosku w zakresie odpowiadającym jego potrzebom gospodarczym. Realizacja prawa do wyjaśnienia wątpliwości powinna zatem przebiegać w trybie quasi-konsultacyjnym.

Przepis art. 89 ust. 1 RSPOUPC reguluje zagadnienia, które wcześniej normowane były w art. 20e OP³. Dotyczyły one możliwości zwrócenia się przez podmiot zainteresowany wydaniem uprzedniego porozumienia cenowego do organu właściwego w sprawie porozumienia o wyjaśnienie wątpliwości dotyczących zawierania takiego porozumienia w indywidualnej sprawie.

Wśród przykładowych kwestii, które mogą być przedmiotem wyjaśnień, przepis wskazuje zakres niezbędnych informacji oraz przypuszczalny termin zawarcia porozumienia. Należy podkreślić, że katalog zagadnień mogących być przedmiotem wątpliwości jest otwarty, a wskazane w przepisie kwestie, mają charakter przykładowy. Istotą omawianej instytucji jest wyjaśnienie wszelkich wątpliwości już na etapie podejmowania decyzji dotyczącej złożenia wniosku o zawarcie porozumienia. Samo postępowanie wiąże się z dużymi kosztami, jest czasochłonne i wymaga przygotowania wielu specjalistycznych danych dotyczących podatnika i branży, w której prowadzi on działalność. Wystąpienie o wyjaśnienia nie wywołuje po stronie podatnika skutku w postaci obowiązku zawarcia porozumienia.

² Analogiczne rozwiązanie zawierał uchylony już przepis art. 20e OP.

³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 (dalej: OP).

Tym samym może on podjąć decyzję o niezłożeniu wniosku, bez uzasadnienia wskazującego na przyczynę⁴.

Stosownie do treści art. 89 ust. 2 RSPOUPC, w celu wyjaśnienia wątpliwości dotyczących zawierania uprzedniego porozumienia cenowego, o których mowa w art. 89 ust. 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zorganizować spotkanie wstępne. Ma ono na celu wyjaśnienie wątpliwości w indywidualnej sprawie. Powołany przepis prawny w istocie niejako sankcjonuje wcześniejszą praktykę, zgodnie z którą, w celu wyjaśnienia wątpliwości podmiotu zainteresowanego wydaniem porozumienia, organ organizował tak zwane spotkania wstępne. Pierwszym etapem postępowania w zakresie uprzednich porozumień cenowych (APA) jest bowiem odbycie spotkania, jeszcze przed formalnym złożeniem wniosku obciążonego opłatą. Organizowanie spotkania wstępnego (*pre-filing meeting*, *preliminary meeting*) jest praktykowane w wielu państwach umożliwiających zawieranie uprzednich porozumień cenowych, a także jest dopuszczalne na gruncie Wytycznych OECD. Wprowadzenie tego przepisu nie ogranicza równocześnie możliwości wyjaśniania wątpliwości w inny sposób niż na spotkaniu wstępnym. W literaturze pojawiają się poglądy, że ze spotkania wstępnego należy sporządzić protokół⁵. Nie wydaje się jednak, aby istniały podstawy normatywne do formułowania takich wniosków. Zwłaszcza przepis art. 172 OP nie stanowi takiej podstawy. Obowiązek sporządzenia protokołu dotyczy każdej czynności postępowania, mającej istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, chyba że czynność została w inny sposób utrwalona na piśmie. W wypadku spotkania wstępnego, inaczej niż w przypadku postępowania uzgodnieniowego, o którym mowa w przepisie art. 91 RSPOUPC, nie mamy jeszcze do czynienia ze wszczętym postępowaniem, stąd trudno mówić o obowiązku sporządzenia protokołu ze spotkania wstępnego. Inną kwestią jest ewentualna możliwość utrwalenia przebiegu spotkania za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk lub na informatycznych nośnikach danych. Wydaje się, że nie ma żadnych przeszkód, aby dokonywać tego rodzaju utrważeń. Będzie to jednak zawsze wymagać wyrażenia zgody przez przyszłego wnioskodawcę. Niezależnie jednak od przedstawionych wątpliwości wydaje się, że z każdego spotkania wstępnego konieczne będzie sporządzenie notatki służbowej, której celem będzie utrwalenie samego faktu odbycia spotkania oraz jego przebiegu, wraz z odnotowaniem poczynionych ustaleń i przekazanych informacji.

W 2018 roku, mimo braku stosownej regulacji prawnej, odbyło się 70 spotkań wstępnych, a w 2019 roku – 53. Po wprowadzeniu RSPOUPC i w związku z tym obowiązywaniu przepisu art. 89 ust. 2 RSPOUPC, w pierwszym kwartale 2020

⁴ *Ordynacja podatkowa 2019. Poradnik dla praktyków*, red. A. Mariański, Warszawa 2019, rozdz. 6, sip/legalis. Odmienne, z czym należy się zgodzić, *Podmioty powiązane*, red. W. Nykiel, D. Strzelec, Warszawa 2014, sip/lex.

⁵ *Ordynacja podatkowa 2019. Poradnik...*

roku odbyło się 5 spotkań wstępnych⁶. Można by zatem pokusić się o sformułowanie wniosku, że wprowadzenie regulacji prawnej sankcjonującej dotychczasową praktykę, wpłynęło niekorzystnie na ilość wstępnych spotkań organizowanych przez szefa KAS, niemniej jednak byłby to wniosek zdecydowanie przedwczesny⁷.

TREŚĆ WNIOSKU O WYDANIE UPRZEDNIEGO POROZUMIENIA CENOWEGO

Postępowanie w sprawie wydania uprzedniego porozumienia cenowego wymaga inicjatywy ze strony podatnika. Jest ono przeprowadzane wyłącznie na wniosek zainteresowanego podmiotu. Na wnioskującym spoczywa zatem ciężar przedstawienia organowi szczegółowego opracowania, stanowiącego podstawę wydania uprzedniego porozumienia cenowego, tym bardziej że wniosek ma charakter głębokiej i wszechstronnej analizy ekonomicznej opartej na licznych zasadach wynikających z przepisów zawartych w aktach wykonawczych⁸. Przepis art. 90 ust. 1 RSPOUPC określa zawartość wniosku o wydanie uprzedniego porozumienia cenowego oraz reguluje zagadnienia ujęte dotychczas w art. 20f § 1 OP. Zakres informacji wymaganych we wniosku nie zmienił się zasadniczo w stosunku do przepisów dotychczas obowiązujących. Dokonano dostosowania terminologii stosowanej w opisie elementów wniosku w celu ujednolicenia jej z siatką pojęciową stosowaną w przepisach z zakresu cen transferowych, wprowadzonych ustawą zmieniającą oraz w rozporządzeniach określających elementy dokumentacji cen transferowych (rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 roku w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 roku w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych).

Mając na względzie powołane wyżej akty normatywne, zakres informacji dotyczących wnioskodawcy i pozostałych podmiotów powiązanych, uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej, obejmuje szereg kluczowych kwestii, których analiza umożliwia ewentualnie zawarcie uprzedniego porozumienia cenowego. Informacje te podzielone są na dwie zasadnicze grupy.

⁶ <https://www.podatki.gov.pl/media/6056/statystyki-stan-na-31-03-2020-final.pdf> (dostęp: 31.03.2020).

⁷ Tym bardziej że na liczbę wniosków w trakcie pierwszego kwartału 2020 roku miało niewątpliwie wpływ zagrożenie epidemiczne, które na terytorium RP wystąpiło w marcu 2020 roku.

⁸ H. Dzwonkowski, *komentarz do art. 20f OP*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020.

Pierwsza grupa zawiera informacje dotyczące wnioskodawcy i pozostałych podmiotów powiązanych, uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej. Należą do nich w szczególności:

1. opis podstawowej działalności wnioskodawcy, a przede wszystkim:
 - a) wskazanie przedmiotu działalności,
 - b) wskazanie rynków geograficznych, na których wnioskodawca prowadzi działalność, w tym zwłaszcza:
 - opis branży i otoczenia rynkowego, w ramach których wnioskodawca prowadzi działalność, ze wskazaniem wpływu warunków ekonomicznych i regulacyjnych,
 - wskazanie kluczowych konkurentów,
 - c) opis strategii gospodarczej;
2. wykaz pozostałych podmiotów powiązanych, uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej, wraz ze wskazaniem:
 - a) siedziby lub miejsca ich zarządu,
 - b) numeru identyfikacji podatkowej, a w przypadku jego braku — innego numeru identyfikacyjnego wraz z określeniem jego rodzaju,
 - c) przedmiotu prowadzonej przez nich działalności;
3. opis struktury zarządczej i schemat organizacyjny wnioskodawcy, a także pozostałych podmiotów powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej;
4. opis przyjętych zasad (polityki) rachunkowości w zakresie, w jakim mają one zastosowanie do transakcji kontrolowanej, stosowanych przez wnioskodawcę i pozostałe podmioty powiązane uczestniczące w dokonaniu transakcji kontrolowanej.

Do drugiej grupy informacji, które treść wniosku musi zawierać, aby możliwa była analiza tegoż wniosku pod kątem możliwości wydania decyzji, należą dane dotyczące transakcji kontrolowanej objętej wnioskiem, w tym:

1. wskazanie, czy transakcja kontrolowana stanowi transakcję już rozpoczętą czy przyszłą transakcję, w tym przyszłą transakcję;
2. przedmiot i rodzaj transakcji kontrolowanej;
3. analizę funkcjonalną podmiotów powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej, zawierającą opis:
 - wykonywanych funkcji, w tym zdolności do ich wykonywania,
 - ponoszonych ryzyk, w tym zdolności do ich ponoszenia,
 - angażowanych aktywów;
4. umowy, porozumienia wewnątrzgrupowe lub inne dokumenty dotyczące transakcji kontrolowanej;
5. informacje o porozumieniach lub interpretacjach podatkowych dotyczących transakcji kontrolowanej, w tym porozumieniach dotyczących cen transferowych, zawartych z administracjami podatkowymi państw innych niż Rzeczpospolita Polska lub wydanych przez te administracje;

6. wskazanie metody weryfikacji ceny transferowej, wraz ze zwięzłym uzasadnieniem wyboru;

7. analizę porównawczą w rozumieniu przepisów art. 23zc ust. 1 pkt 3 lit. a PDOF albo przepisów art. 11q ust. 1 pkt 3 lit. a PDOF albo analizę zgodności w rozumieniu przepisów art. 23zc ust. 1 pkt 3 lit. b PDOF lub przepisów art. 11q ust. 1 pkt 3 lit. b PDOF;

8. opis sposobu kalkulacji ceny transferowej, wraz z założeniami przyjętymi w tej kalkulacji, w tym prognozami finansowymi, na których opiera się kalkulacja ceny transferowej;

9. założenia krytyczne, na podstawie których przyjęto, że metoda wskazana w pkt 7 powyżej, w dokładny sposób odzwierciedla cenę transferową.

Stosownie do treści przepisu opisanego w art. 92 RSPOUPC, do czasu wydania uprzedniego porozumienia cenowego, wnioskodawca może zmienić wniosek w zakresie elementów, o których mowa w art. 90 ust. 1 pkt 2 lit. f oraz w art. 90 ust. 1 pkt 3. Wedle przytoczonych przepisów może wskazać inną metodę weryfikacji ceny transferowej oraz zmienić wskazany okres obowiązywania uprzedniego porozumienia cenowego.

Dodatkowo wnioskodawca obowiązany jest do wskazania okresu obowiązywania uprzedniego porozumienia cenowego oraz wskazania, czy wniosek dotyczy wydania jednostronnego uprzedniego porozumienia cenowego, czy też zawarcia porozumienia dwustronnego albo wielostronnego. W zakresie porozumień dwustronnych i wielostronnych wnioskodawca wskazuje jeszcze informację dotyczącą złożenia wniosku do właściwego organu zagranicznego przez zagraniczne podmioty powiązane, obejmującą nazwy tych podmiotów, państwo, w którym został lub zostanie złożony taki wniosek, oraz datę jego złożenia, o ile jest znana.

Celem podjęcia próby ujednolicenia terminologii oraz zakresu informacji wymaganych w lokalnej dokumentacji cen transferowych oraz we wniosku o wydanie uprzedniego porozumienia cenowego jest ułatwienie podmiotom powiązanym przygotowania wniosków o wydanie uprzednich porozumień cenowych. W takiej sytuacji podmioty te będą mogły wykorzystać informacje, które już uwzględniły w lokalnej dokumentacji cen transferowych, jeśli miały obowiązek przygotowania takowej dla transakcji kontrolowanej, objętej wnioskiem⁹.

Uwzględniając potrzeby zidentyfikowane w ramach dotychczasowych postępowań w sprawie wydania uprzednich porozumień cenowych, rozszerzono zakres informacji wymaganych we wniosku, w stosunku do wymaganych na podstawie uchylonych przepisów OP. W porównaniu ze stanem poprzednim, aktualne wymogi dotyczą także obowiązku wskazania, czy wniosek dotyczy wydania jednostronnego uprzedniego porozumienia cenowego, czy zawarcia porozumienia

⁹ Por. uzasadnienie do art. 90 rządowego projektu do ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, RPU 2019. poz. 3788, sip/legalis.

dwustronnego albo wielostronnego. Ponadto odnośnie do wniosków dotyczących porozumienia dwustronnego i wielostronnego wymagane jest podanie informacji dotyczącej złożenia wniosku do właściwego organu zagranicznego przez zagraniczne podmioty powiązane, obejmującej nazwy podmiotów oraz wskazanie państwa, w którym wniosek został lub zostanie złożony (wraz z datą złożenia).

W wypadku wniosku składanego przez zagranicznego inwestora informacje dotyczące wnioskodawcy przedstawiane są nie w odniesieniu do zagranicznego inwestora, będącego w tym przypadku wnioskodawcą, lecz w odniesieniu do krajowego podmiotu powiązanego, który będzie prowadził działalność na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Wynika to z faktu, że organ właściwy w sprawie porozumienia w postępowaniu w sprawie wydania uprzedniego porozumienia cenowego poddaje analizie przede wszystkim działalność podmiotu mającego podjąć działalność na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Gdy krajowy podmiot powiązany zostanie dopiero utworzony, informacje dotyczące tego podmiotu, przedstawiane we wniosku, mają charakter projektu (planu) charakterystyki i przyszłej działalności tego podmiotu. Analogicznie dzieje się w wypadku przyszłej transakcji kontrolowanej. W takim wniosku wnioskodawca powinien przedstawić między innymi:

a) planowany opis podstawowej działalności krajowego podmiotu powiązanego, w tym planowany przedmiot działalności, rynki geograficzne, opis branży i otoczenia rynkowego, w ramach których będzie prowadził działalność, ze wskazaniem wpływu warunków ekonomicznych i regulacyjnych oraz wyszczególnieniem kluczowych konkurentów, a także opis planowanej strategii gospodarczej;

b) opis planowanej struktury zarządczej i spodziewany schemat organizacyjny krajowego podmiotu powiązanego;

c) przygotowywane zasady (politykę) rachunkowości krajowego podmiotu powiązanego w zakresie, w jakim będą miały one zastosowanie do planowanej transakcji kontrolowanej;

d) przewidywany przedmiot i rodzaj transakcji kontrolowanej oraz analizę funkcjonalną podmiotów powiązanych uczestniczących w dokonaniu przyszłej transakcji kontrolowanej¹⁰.

Zagranicznemu inwestorowi, tak jak pozostałym wnioskodawcom, przysługują te same uprawnienia. W związku z tym przed złożeniem wniosku o wydanie uprzedniego porozumienia cenowego zagraniczny inwestor może zwrócić się do organu właściwego w sprawie porozumienia o wyjaśnienie wątpliwości dotyczących zawierania takiego porozumienia.

Przepis art. 90 ust. 3 RSPOUPC wprowadza rozwiązanie mające na celu usprawnienie przebiegu postępowania. Nakłada on na wnioskodawcę obowiązek dołączania do wniosku kopii niektórych jego elementów w postaci elektronicznej umożliwiającej edycję. Celem takiego rozwiązania jest, jak już wspomniano,

¹⁰ *Ibidem*.

usprawnienie postępowania dzięki możliwości weryfikacji i przetwarzania edytowalnych danych. Jest to szczególnie istotne w przypadku analizy porównawczej. Obowiązek ten nie dotyczy natomiast dokumentów, które zazwyczaj nie występują w formie edytowalnej lub przedstawianie ich w ten sposób nie ma uzasadnienia (dotyczy to opisu przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, umów, porozumień wewnątrzgrupowych lub innych dokumentów dotyczących transakcji kontrolowanej). Reasumując, obowiązek dołączenia wersji edytowalnej dotyczy tych elementów wniosku, które będą poddawane analizie, zwłaszcza przez porównanie danych. Brak elektronicznej, edytowalnej wersji, powodowałaby konieczność ręcznego wprowadzania danych, a to w oczywisty sposób wpływałoby negatywnie na tempo prowadzonych postępowań.

WYJAŚNIENIE WĄTPLIWOŚCI. SPOTKANIE UZGODNIENIOWE W CELU WYJAŚNIENIA WĄTPLIWOŚCI

W trakcie przeprowadzania przez organ podatkowy analizy dokumentów i informacji przekazanych przez wnioskodawcę, zgodnie z treścią wniosku, może ujawnić się potrzeba wyjaśnienia zaistniałych wątpliwości, a także potrzeba uszczegółowienia informacji w zakresie planowanych transakcji, czy okoliczności prowadzenia działalności gospodarczej przez podatnika. W takiej sytuacji organ podatkowy, na podstawie przepisu art. 91 ust. 1 RSPUPC¹¹, może zażądać uzupełnienia tych informacji bądź przedłożenia dodatkowych dokumentów, w celu wyjaśnienia wątpliwości.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że pomimo pewnego sformalizowania procedury gromadzenia informacji przez organ prowadzący postępowanie, należy zwrócić uwagę, iż cele postępowania oraz instytucji uprzedniego porozumienia cenowego wymagają wypracowania standardów w zakresie ścisłej współpracy pomiędzy organem podatkowym i wnioskodawcą¹². Wypracowanie standardów współpracy przyczyni się do lepszego zrozumienia specyfiki działalności gospodarczej prowadzonej przez wnioskodawcę oraz podmioty z nim powiązane, a w konsekwencji uzgodnienia takich zasad ustalania cen transakcyjnych, które odpowiadają w jak najwyższym stopniu zasadzie wolnego rynku.

Nie mniej istotną kwestią od samego uprawnienia organu do żądania dodatkowych informacji jest tryb, w jakim organ właściwy w sprawie porozumienia może uzyskać od wnioskodawcy wyjaśnienia. Ze względu na treść przepisu art. 82 OP należy w tym zakresie stosować odpowiednio przepisy działu IV OP¹³. Wezwanie

¹¹ W stanie prawnym sprzed 1 stycznia 2020 roku zagadnienia te regulowane były przepisem art. 20g OP.

¹² *Podmioty powiązane...*

¹³ <https://borg.wolterskluwer.pl/auth/FormAuthPage.ashx?applicationId=AndromedaProduction&referer=https%3A%2F%2Fsisp.lex.pl%2F> (dostęp: 25.10.2021).

do wyjaśnienia wątpliwości, o którym mowa w przepisie art. 91 ust. 1 RSPOUPC, następuje na podstawie przepisu art. 155 § 1 OP¹⁴, zgodnie z którym organ podatkowy może wezwać stronę lub inne osoby do złożenia wyjaśnień, zeznań lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika lub na piśmie, jeżeli jest to niezbędne do wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy. Wezwanie może być skierowane nie tylko do wnioskodawcy, lecz także do innych podmiotów krajowych i zagranicznych, które mają być objęte porozumieniem¹⁵.

Wybór formy złożenia przez wnioskodawcę wyjaśnień jest uprawnieniem organu, niemniej jednak, z uwagi na treść przepisu art. 155 § 2, organ podatkowy obowiązany jest dołożyć starań, aby zadośćuczynienie wezwaniu nie było uciążliwe. Uwzględniając specyfikę postępowania w zakresie zawarcia uprzedniego porozumienia cenowego, wskazaną formą wydają się wyjaśnienia na piśmie¹⁶. Treść wezwania powinna oczywiście czynić zadość wymaganiom określonym w przepisie art. 159 § 1 i 2 OP, a także w sposób szczegółowy wskazywać zakres żądanych informacji i dokumentów, zwłaszcza że dokumenty te muszą pozostać w związku z przedmiotem wniosku.

Oprócz pisemnych wyjaśnień w ustawie przewidziano możliwość złożenia wyjaśnień osobiście, stosownie do treści przepisu art. 91 ust. 2 RSPOUPC. Złożenie wyjaśnień osobiście, w przypadku postępowań o zawarcie uprzedniego porozumienia cenowego, może mieć formę spotkania uzgodnieniowego. Niejako dygresyjnie można w tym miejscu wskazać jedynie, że brak w RSPOUPC przepisów art. 91 ust. 2 i 3 nie skutkowałby niemożliwością wezwania strony do złożenia wyjaśnień osobiście, gdyż powołany już przepis art. 155 § 1 OP daje takie podstawy. Stosownie zaś do treści przepisu art. 172 OP, z czynności takiej sporządzony musiałby być protokół. Przepisy art. 91 RSPOUPC należy zatem traktować jako dążenie do transparentnego, jednolitego i w miarę uporządkowanego uregulowania najistotniejszych elementów procedury zawierania uprzednich porozumień cenowych w jednym akcie prawnym oraz dodatkowo wprowadzenia elementów swoistego dialogu pomiędzy organem podatkowym a stroną postępowania¹⁷. Ponadto można by pokusić się o stwierdzenie, że ustawodawca chciał nadać spotkaniu uzgodnieniowemu, jako formie złożenia wyjaśnień osobiście, szczególnego znaczenia, żeby nie powiedzieć pewnej doniosłości.

Z formalnego punktu widzenia ma jednak istotne znaczenie to, czy w ramach toczącego się postępowania organ wezwe stronę do złożenia wyjaśnień osobiście, na podstawie przepisu art. 155 § 1 OP, w związku z przepisem art. 82 RSPOUPC czy też na podstawie przepisu art. 91 ust. 2 RSPOUPC zaprosi na spotkanie uzgodnieniowe. W tym drugim przypadku stawiennictwo strony, z uwagi na redakcję prze-

¹⁴ *Ibidem*.

¹⁵ Por. *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, *Komentarz do art. 20g, sip/lex*.

¹⁶ *Ibidem*.

¹⁷ Wydaje się, że trudno o inne wyjaśnienie, zwłaszcza w świetle przepisu art. 82 OP, odsyłającego w zakresie nieuregulowanym do przepisów OP i odpowiedniego ich stosowania.

pisu, nie będzie obowiązkowe, choć oczywiście w dobrze pojętym interesie strony, jest przyjęcie takiego zaproszenia i stawienie się na spotkanie uzgodnieniowe.

W uzupełnieniu tych uwag odnoszących się do złożenia wyjaśnień przez wnioskodawcę należy jeszcze odnieść się wprost do treści art. 91 ust. 3 RSPOUPC. Przepis ten podkreśla, że na organie podatkowym ciąży obowiązek (który, jak wspomniano, i tak wynikałby z treści przepisu art. 172 OP) sporządzenia protokołu (w odróżnieniu od spotkania wstępnego). Ponadto przebieg spotkania uzgodnieniowego może być utrwalony za pomocą urządzeń audio i wideo.

ZAWIADOMIENIE O WYSTĄPIENIU W TOKU POSTĘPOWANIA PRZESZKÓD, KTÓRE MOGĄ UNIEMOŻLIWIĆ ZAWARCIE UPRZEDNIEGO POROZUMIENIA CENOWEGO

Podczas analizy dokumentacji i informacji wskazanych we wniosku organ podatkowy może dojść do wniosku, że ustalona cena transferowa nie odpowiada warunkom rynkowym albo też, że istnieją inne przeszkody, które w konsekwencji uniemożliwią zawarcie uprzedniego porozumienia cenowego. Stąd też ustawodawca przewidział w przepisach RSPOUPC tryb powiadomienia o tym fakcie wnioskodawcy, jeszcze przed wydaniem decyzji, tak aby to podatnik zdecydował o dalszych losach swojego wniosku. Jest to rozwiązanie, które podobnie regulowane było w uchylonym przepisie art. 20h OP. Biorąc pod uwagę wysokie koszty postępowania o zawarcie uprzedniego porozumienia cenowego, trafnie przyjmuje się, że podatnik powinien mieć jeszcze możliwość modyfikacji wniosku, czy złożenia dodatkowych wyjaśnień, nawet na ostatnim etapie postępowania. Zawiadomienie, o którym mowa w przepisie art. 93 RSPOUPC, powinno być bowiem dokonane już po wcześniejszym wezwaniu do złożenia wyjaśnień i ewentualnie po zorganizowaniu spotkania uzgodnieniowego.

Przesłankami do zawiadomienia wnioskodawcy o przeszkodach w zawarciu uprzedniego porozumienia cenowego są ujawnione w toku postępowania:

1. okoliczności wskazujące, że przedstawiona przez wnioskodawcę cena transferowa transakcji kontrolowanej nie została ustalona na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane;
2. inne przeszkody, które nie pozwalają na zaakceptowanie propozycji wnioskodawcy przedstawionych we wniosku.

Wystąpienie jednej z powyższych przesłanek obliguje właściwy w sprawie porozumienia organ do zawiadomienia wnioskodawcy o jej zaistnieniu, przy czym, stosownie do treści przepisu art. 93 ust. 2, zawiadomienie musi zawierać uzasadnienie faktyczne. Wynika to z faktu, iż podatnik, aby miał możliwość podjęcia decyzji odnośnie do dalszego zachowania w toczącym się postępowaniu, a zwłaszcza możliwość złożenia dodatkowych wyjaśnień, musi mieć wiedzę, cze-

go konkretnie dotyczą wątpliwości organu, a przede wszystkim na czym opiera chociażby ustalenia o nierynkowym charakterze ceny transferowej. Wskazany przepis zobowiązuje zatem Szefa KAS do poinformowania wnioskodawcy o istnieniu przeszkód, które nie pozwalają na zaakceptowanie przedstawionych we wniosku warunków ustalenia ceny transakcyjnej lub metody podziału kosztów.

Od dnia doręczenia zawiadomienia biegnie trzydziestodniowy termin, w którym wnioskodawca może: wycofać wniosek, zmienić wniosek, złożyć dodatkowe wyjaśnienia i dokumenty¹⁸.

Zatem do czasu wydania decyzji w sprawie porozumienia wnioskodawca może zmienić propozycję wyboru metody ustalania ceny transakcyjnej lub warunków, na jakich zostanie ona ustalona. Przytoczone przepisy art. 93 RSPOUPC przewidują tym samym nie tylko możliwość wskazania przez Szefa KAS, że w jego ocenie przedstawione przez wnioskodawcę warunki różnią się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty lub że istnieją inne przeszkody, które nie pozwalają na zaakceptowanie metody ustalania ceny transakcyjnej lub metody podziału kosztów lub warunków. Istotą tych przepisów, nie można bowiem zapominać o stopniu złożoności, jaki cechuje ustalanie cen transferowych (a dodatkowo w każdej branży należy uwzględnić jej specyfikę), jest umożliwienie dokonania oceny przez samego wnioskodawcę trafności ustaleń Szefa KAS. Następnie zaś, w zależności od oceny zasadności ustaleń, złożenie polemicznych wyjaśnień, wraz z merytorycznym uzasadnieniem lub nawet cofnięcie wniosku. Podjęcie decyzji o cofnięciu wniosku związane jest najczęściej z przyznaniem trafności ustaleń dokonanych w toku postępowania przez Szefa KAS, lecz także z uznaniem, iż modyfikacja wniosku (w tym zmiana metody ustalania ceny transakcyjnej) jest niemożliwa, względnie nieopłacalna z gospodarczego punktu widzenia. Temu właśnie ma służyć zawiadomienie, o którym mowa w przepisach art. 93 RSPOUPC.

W aktualnym stanie prawnym nie istnieje już po stronie Szefa KAS obowiązek wskazania w zawiadomieniu proponowanej przez niego metody ustalania ceny transferowej, co zresztą jest rozwiązaniem słusznym. To podatek, przedsiębiorca powinien w tym zakresie wykazywać inicjatywę. Uprawnienia organu powinny koncentrować się na weryfikowaniu, a nie na narzucaniu rozwiązań (choć oczywiście specyfika postępowania w sprawie zawierania uprzednich porozumień cenowych i tak pozwala na silną ingerencję organu w wybór metody). Brak obowiązku wskazania w zawiadomieniu proponowanej metody ustalania ceny transakcyjnej, otwiera możliwość wskazania przez wnioskodawcę dowolnej metody, przy czym zasadne jest uwzględnienie przy jej wyborze uwag wskazanych w zawiadomieniu, to jest wskazanych w ramach uzasadnienia faktycznego. Zawiadomienie powinno bowiem zawierać uzasadnienie faktyczne wystarczająco szczegółowe, aby wnioskodawca mógł przeanalizować przesłanki, którymi kieruje się organ podatkowy,

¹⁸ K. Lasiński-Sulecki, *APA po zmianach*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 12, s. 18–21.

odmawiając uwzględnienia metody ustalenia ceny transferowej, pierwotnie wskazanej we wniosku¹⁹.

Mechanizm zawarty w przepisach art. 93 odgrywa tym istotniejszą rolę, jeśli przyjąć, że zawarcie uprzedniego porozumienia cenowego pozwala podatnikowi na korzystanie ze swoistej ochrony. Przykładowo, o czym już wspomniano w ramach niniejszego opracowania, zawarcie uprzedniego porozumienia cenowego wyłącza możliwość stosowania ograniczenia zaliczania kosztów niektórych usług, opłat i należności ponoszonych na rzecz podmiotów powiązanych do kosztów uzyskania przychodu (art. 15e PDOP) w zakresie, w jakim porozumienie określa prawidłowość kalkulacji wynagrodzenia za te usługi, opłaty i należności.

Niejako na marginesie należy zwrócić uwagę, że jak już zostało to podkreślone, porozumienie podatkowe nie może obejmować zagadnień podatkowych, które są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego lub sądownoadministracyjnego, kontroli podatkowej lub celno-skarbowej lub które zostały rozstrzygnięte co do istoty decyzją lub postanowieniem organu podatkowego.

W rządowym projekcie do ustawy²⁰ pierwotnie przewidziano rozwiązanie, że w wypadku odmowy zawarcia porozumienia podatkowego, Szef KAS jest zobowiązany wskazać przyczyny swojej odmowy wraz z uzasadnieniem. Zarówno podatnikowi, jak i szefowi KAS, stosownie do treści projektu rządowego, przysługiwało prawo wypowiedzenia porozumienia podatkowego z obowiązkiem wskazania uzasadnienia, z zastrzeżeniem, że uprawnienie Szefa KAS jest uzależnione od następujących zdarzeń:

1. ujawnienie nowych istotnych okoliczności faktycznych i dowodów, które istniały w momencie zawarcia porozumienia podatkowego i nie były znane Szefowi KAS;
2. stwierdzenie nieprawidłowości porozumienia w szczególności w świetle orzecznictwa TK, TSUE, uchwał NSA lub interpretacji ogólnych Ministra Finansów;
3. rozwiązanie umowy o współdziałanie.

Mimo rozwiązania porozumienia podatkowego, w związku z zastosowaniem porozumienia, podatnik będący stroną porozumienia podlega ochronie analogicznej do wynikającej z zastosowania się do interpretacji przepisów prawa podatkowego, z wyjątkiem sytuacji, gdy przyczyną rozwiązania porozumienia podatkowego jest ujawnienie nowych okoliczności nieznanych Szefowi KAS w momencie zawierania porozumienia — wówczas podatnik nie podlega ochronie, tak jakby porozumienie nigdy nie zostało zawarte.

Propozycje zawarte w projekcie rządowym nie znalazły jednak odzwierciedlenia w ostatecznej wersji ustawy, choć z punktu widzenia praktyki wydaje się, że należałoby raz jeszcze rozważyć możliwość wprowadzenia takich rozwiązań.

¹⁹ *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2019...*

²⁰ Rządowy projekt do ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, RPU 2019, poz. 3788, sip/legalis.

Warto jeszcze zauważyć, że trzydziestodniowy termin wskazany w omawianych przepisach jest terminem instrukcyjnym, albowiem jego niezachowanie nie powoduje negatywnych konsekwencji procesowych. Niepodjęcie przez wnioskodawcę wskazanych czynności w terminie 30 dni nie tworzy jednak przeszkody w kontynuowaniu postępowania i wydaniu decyzji w sprawie porozumienia²¹.

ISSUING ADVANCE PRICING AGREEMENT FOLLOWING LEGISLATIVE CHANGES

Summary

The procedure for issuing an APA requires the initiative of the taxpayer. It is carried out only at the request of the interested entity. The provisions of the Act on the settlement of double taxation disputes and the conclusion of advance pricing agreements define the content of the application for an APA. The scope of information concerning the applicant and other related entities involved in the controlled transaction covers a number of key issues. Their analysis allows the possible conclusion of an advance pricing agreement. This information is divided into two main groups. The first group includes information on the applicant and other related entities involved in the controlled transaction. The second includes information on the controlled transaction covered by the application.

Keywords: APA request, related parties, controlled transaction, reconciliation meeting, APA decision

BIBLIOGRAFIA

- Kabat A., Babiarz S., Dauter B., Hauser R., Niezgódka-Medek M., Lasiński-Sulecki K., *APA po zmianach*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 12.
Ordynacja podatkowa. Komentarz, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020.
Ordynacja podatkowa. Komentarz, red. L. Etel, sip/lex.
Ordynacja podatkowa 2019. Poradnik dla praktyków, red. A. Mariański, Warszawa 2019.
Podmioty powiązane, red. W. Nykiel, D. Strzelec, Warszawa 2014, sip/lex.
Rudowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, sip/lex.
Rządowy projekt do ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, RPU 2019, poz. 3788, sip/legalis,
<https://www.podatki.gov.pl/media/6056/statystyki-stan-na-31-03-2020-final.pdf>.

AKTY PRAWNE

Ustawa z dnia 16 października 2019 roku o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, Dz.U. z 2019 r. poz. 2200.

²¹ A. Kabat, *komentarz do art. 20 h*, [w:] A. Kabat et al., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX.