

Katarzyna Kopyściańska¹

Weryfikacja stosowania uprzednich porozumień cenowych

1. Czynności sprawdzające

Przepisy ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień obejmują normę upoważniającą Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) do przeprowadzenia czynności sprawdzających. Stosowanie się do wydane-go uprzedniego porozumienia cenowego powinno podlegać weryfikacji, przy czym może ona mieć pierwotnie wstępny charakter. Stosownie do treści art. 103 ust. 1 ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych² Szef KAS przeprowadza czynności sprawdzające, których celem jest weryfikacja stosowania uprzedniego porozumienia cenowego przez podmioty powiązane. Stosownie zaś do treści art. 103 ust. 2 u.r.s.p.o.u.p.c. w zakresie nieuregulowanym w rozdziale III ustawy do czynności sprawdzających, o których mowa w ust. 1, przepisy działu V ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa³ stosuje się odpowiednio. Przepis ten ma istotne znaczenie, gdyż od dnia wejścia w życie ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych możliwa jest weryfikacja uprzednich porozumień cenowych poprzez przeprowadzenie czynności sprawdzających, bez konieczności wszczynania kontroli

233

¹ Katarzyna Kopyściańska – doktor habilitowana, profesor UWr, Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Wrocławski, <https://orcid.org/0000-0003-1955-5949>

² Dz.U. poz. 2200 – dalej u.r.s.p.o.u.p.c.

³ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm. – dalej o.p.

podatkowej. Uchylony przepis art. 20q o.p. stanowił bowiem, że w sprawach nieuregulowanych w dziale IIA Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio przepisy działu IV. Tym samym nie było w Ordynacji podatkowej podstawy prawnej do przeprowadzania czynności sprawdzających w zakresie weryfikacji stosowania uprzednich porozumień cenowych.

Celem czynności sprawdzających jest głównie odformalizowanie postępowania w sytuacjach, gdy przeprowadzenie pełnego postępowania podatkowego nie jest konieczne i nie wpływa na prawidłowość weryfikacji⁴. W założeniu istotą czynności jest usuwanie błędów o mniejszym znaczeniu, tzn. takich, które dają się wyeliminować przez wstępną korektę dokumentów, bez konieczności wszczynania postępowania podatkowego. Niejako na marginesie należy jednak wspomnieć, że w doktrynie formułowano wiele zasadnych zastrzeżeń odnośnie do regulacji prawnej zawartej w dziale V Ordynacji podatkowej. Czynności sprawdzające, o których mowa w przepisach Ordynacji podatkowej, choć uzasadnieniem dla ich wprowadzenia było odformalizowanie postępowania i sprowadzenie go jedynie do pewnych technicznych działań, mają tylko na pozór charakter czynności materialno-technicznych. Wbrew ogólnym założeniom mają one elementy postępowania jurysdykcyjnego, przy czym podatnik nie podlega w ramach czynności sprawdzających takiej samej ochronie jak w postępowaniu podatkowym, nie mają w nim zastosowania wszystkie zasady postępowania podatkowego. Tym samym w praktyce czynności sprawdzające nabierają charakteru inkwizycyjnego⁵.

Powołany przepis art. 103 ust. 2 u.r.s.p.o.u.p.c. odsyła do przepisów działu V Ordynacji podatkowej w zakresie czynności sprawdzających, niemniej jednak przepisy te nie mogą być stosowane wprost, a jedynie odpowiednio. Tym samym przeprowadzenie czynności sprawdzających w zakresie weryfikacji stosowania uprzednich porozumień cenowych musi uwzględniać cel, dla którego wydawane są uprzednie porozumienia cenowe.

Powołany przepis dotyczy weryfikacji stosowania się do uprzedniego porozumienia cenowego przez podmioty powiązane. Taka weryfikacja ma być realizowana w trybie czynności sprawdzających prowadzonych przez Szefa KAS. W zakresie nieuregulowanym w dziale III rozdziale 3 projektu ustawy do czynności sprawdzających mają tym samym odpowiednie za-

⁴ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 9, Legalis/pl. Szerzej na temat warunków, jakie powinny być spełnione, aby prawidłowo unormować uproszczenie procedury w postępowaniu administracyjnym, zob. J. Łętowski, *Uproszczenie procedur w administracji*, [w:] M. Mazurkiewicz (red.), *Studia z zakresu polityki finansowej*, Wrocław 1992, s. 179–187.

⁵ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa... Czynności sprawdzające uznawane są w doktrynie także za szczególny rodzaj kontroli podatkowej*, zob. np. R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2000, s. 299.

stosowanie przepisy działu V Ordynacji podatkowej. Wprowadzenie weryfikacji stosowania uprzednich porozumień cenowych w trybie czynności sprawdzających wynika też z faktu, że charakter uprzednich porozumień cenowych nie zawsze wymaga prowadzenia czynności w ramach kontroli podatkowej. Kontrola podatkowa uprzednich porozumień cenowych powinna być prowadzona tylko w przypadku uprzednich porozumień cenowych, do których weryfikacji wymagane są instrumenty zapewnione wyłącznie w toku kontroli podatkowej. Dotyczy to uprzednich porozumień cenowych wydanych dla zagranicznych inwestorów oraz uprzednich porozumień cenowych, w przypadku których zachodzi uzasadnione podejrzenie niestosowania się do nich przez podmioty powiązane. W zakresie nieuregulowanym w dziale III rozdziale 3 u.r.s.p.o.u.p.c. do kontroli podatkowej mają odpowiednie zastosowanie przepisy działu VI Ordynacji podatkowej.

Jak zatem zasygnalizowano wyżej, wprowadzenie weryfikacji stosowania uprzednich porozumień cenowych w trybie czynności sprawdzających wynika z charakteru uprzednich porozumień cenowych, których weryfikacja nie zawsze wymaga prowadzenia czynności w ramach kontroli podatkowej. Częstokroć w przypadku wątpliwości wystarczające jest bowiem przeprowadzenie mniej uciążliwych dla podatnika czynności weryfikacyjnych. Stąd rozwiązanie polegające na umożliwieniu przeprowadzenia czynności sprawdzających należy uznać za trafne.

2. Kontrola podatkowa

W ramach weryfikacji stosowania uprzednich porozumień cenowych Szef KAS, na podstawie art. 104 u.r.s.p.o.u.p.c., może przeprowadzić kontrolę podatkową. Może ona dotyczyć:

- 1) uprzednich porozumień cenowych wydanych na wniosek strony, w zakresie nowo tworzonych krajowych podmiotów powiązanych prowadzących działalność gospodarczą na terytorium RP i tym samym przysyłających transakcji kontrolowanych (art. 84 u.r.s.p.o.u.p.c.);
- 2) uprzednich porozumień cenowych, w przypadku których zachodzi uzasadnione podejrzenie niestosowania się do nich przez podmioty powiązane.

Stosownie do treści art. 104 ust. 2 u.r.s.p.o.u.p.c. w zakresie nieuregulowanym w tej ustawie do kontroli podatkowej, której celem jest weryfikacja stosowania uprzednich porozumień cenowych, stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej regulujące kontrolę podatkową, tj. przepisy działu VI.

Kontrola podatkowa stosowania uprzednich porozumień cenowych, jak zresztą i kontrola podatkowa odnosząca się do innych czynności, jest jednym z rodzajów postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych, a zarazem jednym z rodzajów kontroli w zakresie finansów publicznych (kontroli finansowej), której stałymi cechami są:

- 1) ustalenie i ujęcie stanu obowiązującego (wyznaczeń);
- 2) ustalenie i ujęcie stanu rzeczywistego (wykonań);
- 3) porównanie wykonań z wyznaczeniami w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności;
- 4) wyjaśnienie przyczyn stwierdzonej zgodności lub niezgodności między wykonaniami i wyznaczeniami, przy czym wyjaśnienie przyczyn tych relacji obejmuje także formułowanie ocen i wniosków co do sposobów usunięcia stwierdzonych niezgodności⁶.

236 Tak rozumiana kontrola nie obejmuje władczych działań pokontrolnych w zakresie stosowania uprzednich porozumień cenowych. Zasadnicze znaczenie w kontroli dotyczącej prawidłowości zastosowania przez kontrolowanego norm prawa podatkowego ma ustalenie przez podmiot dokonujący kontroli podatkowej stanu faktycznego i jego zestawienie ze stanem przyjętym przez kontrolowanego. Kontrola podatkowa jest przeprowadzana z punktu widzenia legalności, zgodności działania kontrolowanych z prawem podatkowym. Tym samym istota kontroli podatkowej, o której mowa w przepisach art. 104 u.r.s.p.o.u.p.c., sprowadzać się będzie w głównej mierze do weryfikacji zachowań podatników i zestawienia ich z treścią decyzji, czyli treścią zawartego uprzedniego porozumienia cenowego. Z uwagi na fakt, iż w ramach kontroli podatkowej nie są dokonywane żadne działania o charakterze władczym, negatywny dla podatnika wynik kontroli podatkowej skutkować może wszczęciem postępowania podatkowego o charakterze wymiarowym.

Wydaje się słuszne, że weryfikacja uprzednich porozumień cenowych odbywa nie tylko w ramach czynności sprawdzających, lecz także w ramach kontroli podatkowej. Zgodnie bowiem z art. 272 o.p. organ podatkowy dokonuje czynności sprawdzających mających na celu m.in.:

- 1) sprawdzenie terminowości składania deklaracji;
- 2) stwierdzenie ich formalnej poprawności;
- 3) ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia stosowania się do uzgodnionej ceny.

Takie zakreślenie powyższego katalogu oznacza, że charakter czynności nie pozwala na prowadzenie postępowania dowodowego w szerszym zakresie, wykraczającym poza wskazane cele. Według Wojewódz-

⁶ Zob. E. Ruśkowski, *Kontrola finansowa. Pojęcie, klasyfikacje, zasady*, [w:] C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2008, s. 734–735.

kiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku⁷ czynności sprawdzające są elementem postępowania podatkowego i oznaczają czynności kontrolne organu podatkowego. Pod względem formalnym nie utożsamia się ich z kontrolą podatkową ani kontrolą skarbową. Porównywane są także do kontroli wstępnej, której istota polega na weryfikowaniu oraz kontrolowaniu informacji pochodzących z różnych źródeł. Dotyczą jedynie trzech okoliczności: terminowości, formalnej poprawności dokumentów oraz ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Pozwalają jednocześnie ograniczyć ryzyko związane z samoobliczeniem wysokości zobowiązań podatkowych. Dają bowiem możliwość skorygowania deklaracji podatkowych i zapobieżenia stosowaniu sankcji karnych skarbowych.

Tymczasem sprawdzenie stosowania się do uprzednich porozumień cenowych może wymagać przedstawienia przez podatnika dowodów na stosowanie się np. do uzgodnionej ceny, co nie powinno następować w ramach czynności sprawdzających, a więc ograniczenia do minimum postępowania dowodowego. Często bowiem wątpliwości organu podatkowego w zakresie stosowania uprzednich porozumień cenowych nie zostaną rozwiązane jedynie poprzez proste sprawdzenie strony formalnej.

3. Stwierdzenie wygaśnięcia uprzedniego porozumienia cenowego

Dokonywanie transakcji między podmiotami powiązanymi w państwach, w których organy podatkowe mogą przeprowadzać korektę pierwotną, zawsze wiąże się z ryzykiem zakwestionowania wyceny transakcji. Może to mieć miejsce nawet po dłuższym okresie, w którym realizowane są przedsięwzięcia objęte porozumieniem cenowym. To z kolei może się wiązać z nieoczekiwanymi gospodarczo konsekwencjami. W przypadku zakwestionowania przestrzegania uprzednich porozumień cenowych ryzykiem jest choćby obowiązek zapłaty odsetek za zwłokę. Stąd też istotne jest uzyskanie stanu pewności odnośnie do prawidłowości przyjętych cen transferowych⁸. Ten stan pewności po wydaniu uprzedniego porozumienia cenowego zależy jednak w największej mierze od zachowania

⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gdańsku z dnia 4 października 2016 r., sygn. I SA/Gd 671/16.

⁸ Por. K. Lasieński-Sulecki, *Porozumienia cenowe – temporalny zakres oddziaływania*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, LEX/el.

podatnika. Kluczowe zatem jest prawidłowe zastosowanie się do decyzji o uprzednim porozumieniu cenowym, tj. w pewnym sensie jej wykonanie. Ustawa przewiduje bowiem, stosownie do treści art. 105 u.r.s.p.o.u.p.c.⁹, możliwość stwierdzenia wygaśnięcia uprzedniego porozumienia cenowego. W przypadku niestosowania uprzedniego porozumienia cenowego w okresie jego obowiązywania Szef KAS stwierdza z urzędu wygaśnięcie tego porozumienia, a postępowania w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia uprzedniego porozumienia cenowego wszczyna się w drodze postanowienia, co zresztą systemowo jest zgodne z treścią art. 165 § 2 o.p.¹⁰

Jak już wskazano, możliwość stwierdzenia wygaśnięcia decyzji o zawarciu porozumienia występuje, jeśli wnioskodawca nie realizuje uzgodnień porozumienia, które zostały określone we wcześniej wydanej i doręczonej decyzji. Kluczowe jest jednak ustalenie, w jakim zakresie konieczne jest niezrealizowanie uzgodnień, aby mogło to być podstawą stwierdzenia wygaśnięcia uprzedniego porozumienia cenowego. Z tego punktu widzenia w toczącym się postępowaniu Szef KAS powinien poddać weryfikacji realizację takich uzgodnień, jak:

- 1) rodzaj i przedmiot transakcji;
- 2) metoda ustalania ceny transakcyjnej wraz z algorytmem kalkulacji ceny i inne reguły stosowania tej metody, a także inne warunki będące podstawą stosowania metody¹¹.

Decyzja stwierdzająca wygaśnięcie decyzji o uprzednim porozumieniu cenowym wywołuje nie tylko oczywiste skutki procesowoprawne. Stosownie do treści art. 105 ust. 3 u.r.s.p.o.u.p.c. decyzja stwierdzająca wygaśnięcie wywołuje skutki prawne od początku okresu objętego uprzednim porozumieniem cenowym, którego wygaśnięcie stwierdza. Doręczenie decyzji stwierdzającej wygaśnięcie uprzedniego porozumienia cenowego wywołuje zatem skutek już od dnia doręczenia decyzji w sprawie porozumienia (działa zatem *ex tunc*). Wnioskodawca traci więc całkowicie ochronę gwarantowaną przez zawarte porozumienie, tym samym jego sytuacja podatkowoprawna jest taka, jakby nie doszło do wydania uprzedniego

⁹ Przed wejściem w życie ustawy stwierdzenie wygaśnięcia uprzedniego porozumienia cenowego regulowane było przepisem art. 201 o.p.

¹⁰ Wszczęcie postępowania z urzędu następuje w drodze postanowienia. Z uwagi na fakt, że art. 82 u.r.s.p.o.u.p.c. odsyła do przepisów działu IV Ordynacji podatkowej i odpowiedniego ich stosowania, przepis art. 105 ust. 2 u.r.s.p.o.u.p.c. należy w zasadzie potraktować jako superfluum ustawowe. Stosownie bowiem do treści przepisu art. 165 o.p. każde postępowanie, które wszczynane jest z urzędu, wszczęte zostaje na podstawie postanowienia.

¹¹ Por. M. Wilk, *Monitorowanie realizacji porozumienia i braku przestrzegania uprzedniego porozumienia cenowego przez podatnika*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, LEX/el.

porozumienia cenowego. W konsekwencji stwierdzenia wygaśnięcia uprzedniego porozumienia cenowego możliwe jest wystąpienie daleko idących skutków w sferze materialnoprawnej i ostatecznie powstanie zaległości podatkowej i tym samym obowiązku zapłaty odsetek od zaległości podatkowej. Niewątpliwie bowiem metodologia ustalania cen transakcyjnych pomiędzy podmiotami powiązanymi w przypadku wygaśnięcia uprzedniego porozumienia cenowego musi być badana przez organy administracji skarbowej tak, jak gdyby porozumienie w ogóle nie zostało zawarte.

Ustawa o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, podobnie jak to miało miejsce w regulacji zawartej uprzednio w Ordynacji podatkowej, nie zawiera przepisów nakładających na krajowe organy podatkowe obowiązku poinformowania administracji podatkowej państwa, które zaangażowane było w proces negocjacji porozumienia. Wydaje się jednak, że pomimo braku stosownej regulacji w razie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji o zawarciu porozumienia Szef KAS powinien poinformować o tym administrację podatkową takiego państwa¹². Należy w tym miejscu zwrócić uwagę, że w wytycznych OECD, które wprowadzie nie mają charakteru wiążącego, nie zawierając norm prawnych, wskazuje się, że organy podatkowe zmierzające do unieważnienia bądź odwołania porozumienia powinny skonsultować się z organami podatkowymi zainteresowanych obcych państw przed podjęciem decyzji w tym zakresie¹³. Z punktu widzenia prawidłowego funkcjonowania krajowego systemu prawnego brak obowiązku w zakresie informowania organów podatkowych innych państw wydaje się irrelevantny. Niemniej jednak, biorąc pod uwagę cel regulacji prawnych w zakresie uprzednich porozumień cenowych oraz fakt, że współcześnie właśnie transakcje transgraniczne dają podmiotom gospodarczym największą możliwość minimalizowania obciążeń podatkowych, weryfikowanie prawidłowości zachowań podatników w świetle obowiązujących przepisów podatkowoprawnych w różnych krajach może prowadzić do pełnej realizacji założeń towarzyszących tworzeniu procedur wydawania i zawierania uprzednich porozumień cenowych.

Inną istotną kwestią w zakresie postępowania o stwierdzenie wygaśnięcia uprzednich porozumień cenowych jest określenie zakresu transakcji, które objęte są uprzednim porozumieniem cenowym. Wydaje się, że tym zakresem ustawodawca objął wszystkie te transakcje, które przed

¹² Zob. A. Kabat w: S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 189.

¹³ Punkty 78 oraz 82 aneksu do Wytycznych OECD.

doręczeniem decyzji nie zostały zrealizowane¹⁴. Wprawdzie z żadnego z przepisów ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych nie wynika to wprost, niemniej jednak wykładnie funkcjonalna i systemowa prowadzić muszą do wniosku, że np. umowy, które zostały już wykonane, nie mogą być objęte ochroną, skoro decyzja wywołuje skutek prawny dopiero od momentu jej uprawnomocnienia się, przy czym stosownie do treści przepisu art. 212 o.p., który ma zastosowanie także do decyzji stwierdzającej wygaśnięcie uprzedniego porozumienia cenowego, organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia. Tym samym omawiana decyzja może mieć zastosowanie jedynie do tych czynności prawnych, które jeszcze są wykonywane w dniu jej doręczenia.

W uzupełnieniu powyższych uwag należy również dodać, iż ze względu na treść przepisu art. 82 u.r.s.p.o.u.p.c. do decyzji stwierdzającej wygaśnięcie uprzedniego porozumienia cenowego mają oczywiście odpowiednie zastosowanie przepisy art. 220 i następne o.p. Stronie (wnioskodawcy) przysługuje bowiem odwołanie od decyzji, przy czym z uwagi na treść przepisu art. 221 § 1 o.p. odwołanie od decyzji Szefa KAS będzie rozpatrywane przez ten sam organ¹⁵.

4. Zmiana lub uchylenie uprzedniego porozumienia cenowego

Zgodnie z treścią przepisu art. 95 ust. 2 u.r.s.p.o.u.p.c. okres obowiązywania uprzedniego porozumienia cenowego nie może być dłuższy niż 5 lat podatkowych. Tak długi maksymalny okres obowiązywania uprzedniego porozumienia cenowego wymusza na ustawodawcy przyjęcie rozwiązań, które pozwalać będą na uwzględnienie otoczenia gospodarczego, a zwłaszcza aktualnych warunków rynkowych. Wykonywanie długoterminowych umów zawsze obarczone jest ryzykiem takiej zmiany stosunków, której nie można było przewidzieć w chwili dokonywania czynności prawnej. Takie sytuacje wymuszają z kolei na podmiotach gospodarczych naturalne próby zmodyfikowania treści stosunków prawnych, choćby po-

¹⁴ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 21 października 2008 r., sygn. II GSK 421/08, LEX nr 494306.

¹⁵ Równie oczywiste jest, że na podstawie treści przepisu art. 50 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 2325) stronie przysługuje skarga do właściwego sądu administracyjnego na drugoinstancyjne rozstrzygnięcie Szefa KAS.

przez zawieranie aneksów do umów. Obowiązywanie uprzednich porozumień cenowych w przypadku np. całkowitej zmiany stosunków gospodarczych byłoby w istocie sprzeczne z celami regulacji prawnej zawartej w przepisach art. 81 i nast. u.r.s.p.o.u.p.c.

Mając powyższe na uwadze, nie można jednak zapomnieć o wyrażonej w przepisie art. 128 o.p. zasadzie trwałości decyzji ostatecznych. Zgodnie bowiem z powołanym przepisem decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne. Zasada trwałości decyzji ostatecznych ma na celu nie tylko ochronę praw nabytych strony, ale w ogóle porządku prawnego. Pewność obrotu prawnego wymaga, by decyzje ostateczne w sprawach podatkowych były co do zasady trwałe, by podatnik, uiszczając należność podatkową, miał pewność, że po raz drugi organy podatkowe nie będą żądały zapłacenia z reguły wyższego podatku i wydawały w tej sprawie nowej decyzji¹⁶. Jednakże zasada stabilności decyzji podatkowych nie ma bezwzględnego charakteru, gdyż ustawodawca dopuszcza możliwość wzruszenia ostatecznych decyzji w przypadkach przewidzianych w Ordynacji podatkowej oraz w ustawach podatkowych¹⁷.

Możliwość wzruszenia, tj. zmiany lub uchylecia ostatecznej decyzji w sprawie uprzedniego porozumienia cenowego, przewidują przepisy ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych. Zmiana i uchylenie uprzedniego porozumienia cenowego następują na wniosek strony albo z urzędu. Stosownie do treści przepisu art. 106 ust. 1 u.r.s.p.o.u.p.c. w przypadku zmiany stosunków gospodarczych powodującej istotną zmianę w zakresie elementów uprzedniego porozumienia cenowego uprzednie porozumienie cenowe może być zmienione lub uchylone przez Szefa KAS przed upływem ustalonego okresu jego obowiązywania. Tym samym jako przesłankę zmiany lub uchylecia decyzji powołany przepis wskazuje zmianę stosunków gospodarczych, która powoduje istotną zmianę w zakresie elementów uprzedniego porozumienia cenowego. Przed dniem wejścia w życie ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych obowiązywał w tym zakresie uchylony już przepis art. 20k § 1 o.p., który nieco inaczej określał przesłankę zmiany lub uchylecia decyzji w sprawie uprzedniego porozumienia cenowego. Przesłanką zmiany lub uchylecia była taka zmiana stosunków gospodarczych, która powodowała rażąco nieadekwatność wyboru i stosowania uznanej za prawidłową metody ustalania ceny transakcyjnej. Kryterium to, podobnie jak przyjęte w ustawie o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania

¹⁶ Zob. wyrok WSA w Kielcach z dnia 31 marca 2011 r., sygn. I SA/Ke 164/11, Legalis.

¹⁷ Zob. wyrok NSA z dnia 13 października 2002 r., sygn. III SA 3466/00, Legalis.

oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, było ocenne, niemniej jednak w literaturze wskazywano, że kryterium rażącej nieadekwatności było zbyt rygorystyczne z punktu widzenia celów regulacji prawnej, aczkolwiek korzystne dla podatnika¹⁸. Odnosiło się bowiem do kwalifikowanej postaci zmiany stosunków gospodarczych, której wynikiem była rażąca nieadekwatność wyboru metody ustalania ceny transferowej.

5. Sprawozdanie o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego

242

Przepisy ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych wprowadzają nowe rozwiązanie w zakresie obowiązków sprawozdawczych, które nakładane są na podatników. Zgodnie z treścią przepisu art. 107 ust. 1 u.r.s.p.o.u.p.c. podatnicy, którym Szef KAS wydał uprzednie porozumienie cenowe, składają Szefowi KAS sprawozdanie o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego za każdy rok podatkowy objęty uprzednim porozumieniem cenowym, w terminie właściwym dla złożenia rocznego zeznania podatkowego. Jednocześnie przepisy ustawy zawierają delegacje ustawowe dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych, który w drodze rozporządzenia określa wzór sprawozdania o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego dla celów podatku dochodowego od osób prawnych¹⁹ (art. 107 ust. 2 u.r.s.p.o.u.p.c.) i dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych²⁰ (art. 107 ust. 3 u.r.s.p.o.u.p.c.).

Celem, dla którego składane są sprawozdania, jest usprawnienie weryfikacji stosowania się przez podmioty powiązane do uprzedniego porozumienia cenowego. Wzory sprawozdań uwzględniają w szczególności dane identyfikujące podmioty powiązane, wielkość sprzedaży uzyskanej

¹⁸ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*

¹⁹ Wzór sprawozdania dla celów podatku dochodowego od osób prawnych określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie wzoru sprawozdania o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego dla celów podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. poz. 2502). Wzór sprawozdania stanowi załącznik APA-C do rozporządzenia.

²⁰ Wzór sprawozdania dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie wzoru sprawozdania o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. z 2019 r., poz. 2537). Wzór sprawozdania stanowi załącznik APA-P do rozporządzenia.

przy zastosowaniu cen transferowych, wysokość cen transferowych, okres stosowania metody oraz sposób prezentacji indywidualnych informacji, których zakres jest określany w uprzednim porozumieniu cenowym.

Obowiązek złożenia sprawozdania o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego ciąży wyłącznie na podmiotach, którym wydano uprzednie porozumienie cenowe, tj. na podmiotach, które otrzymały decyzję na podstawie nowych przepisów. Sprawozdanie może być złożone zarówno w formie elektronicznej, jak i papierowej. Obowiązek złożenia sprawozdania na nowym wzorze dotyczy również podmiotów, które uzyskały decyzję w sprawie porozumienia, wydaną na podstawie przepisów działu IIA Ordynacji podatkowej, które zostały uchylone, jednakże w tym wypadku nie ma zastosowania rozszerzony zakres obowiązku sprawozdawczego. Podmioty, którym doręczono decyzję na podstawie poprzednio obowiązujących przepisów, wykazują w sprawozdaniu wyłącznie dane identyfikujące podmioty powiązane, wielkość sprzedaży uzyskanej przy zastosowaniu cen transferowych, wysokość cen transferowych oraz okres stosowania metody.

Bibliografia

- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2010.
- Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 9, Legalis/pl.
- Lasieński-Sulecki K., *Porozumienia cenowe – temporalny zakres oddziaływania*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, LEX/el.
- Łętowski J., *Uproszczenie procedur w administracji*, [w:] M. Mazurkiewicz (red.), *Studia z zakresu polityki finansowej*, Wrocław 1992.
- Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2000.
- Ruśkowski E., *Kontrola finansowa. Pojęcie, klasyfikacje, zasady*, [w:] C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2008.
- Wilk M., *Monitorowanie realizacji porozumienia i braku przestrzegania uprzedniego porozumienia cenowego przez podatnika*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, LEX/el.

Akty prawne

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie wzoru sprawozdania o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. poz. 2537).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie wzoru sprawozdania o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego dla celów podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. poz. 2502).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.).

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 2325).

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

Streszczenie

Z dniem 29 listopada 2019 r. zaczęły obowiązywać nowe przepisy dotyczące uprzednich porozumień cenowych, uregulowane w ustawie z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. poz. 2200). Przed wejściem powołanej ustawy w życie weryfikacja stosowania uprzedniego porozumienia cenowego przez podmioty powiązane następowała tylko w trybie kontroli podatkowej. Przywołana ustawa dopuszcza weryfikację w ramach czynności sprawdzających prowadzonych przez Szefa KAS (z pewnymi wyjątkami) o charakterze znacznie mniej dolegliwym i sformalizowanym, tj. w drodze czynności sprawdzających.

Kontrola podatkowa w celu weryfikacji stosowania uprzedniego porozumienia cenowego jest przeprowadzana w przypadku uprzedniego porozumienia cenowego wydanego na wniosek inwestora zagranicznego na rzecz utworzonego podmiotu powiązanego na terytorium Polski oraz w przypadku, w którym zachodzi uzasadnione podejrzenie niestosowania się do uprzedniego porozumienia cenowego przez podmioty powiązane.

Słowa kluczowe: czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, uprzednie porozumienia cenowe, wygaśnięcie, zmiana, uchylenie uprzedniego porozumienia cenowego