

Marek Kopyściański¹

Regulacja prawna uprzednich porozumień cenowych – uwagi ogólne

1. Zmiany w obowiązujących regulacjach prawnych

Uprzednie porozumienie cenowe z systemowego, lecz także aksjologicznego punktu widzenia jest instytucją w pewnym stopniu zbliżoną do instytucji urzędowych interpretacji prawa podatkowego, których *ratio legis* opiera się na ochronie podobnych wartości, takich jak pewność prawa i zabezpieczenie praw podatnika, a w konsekwencji zapewnienie stabilności oceny jego sytuacji podatkowoprawnej. Z tego punktu widzenia istotnym elementem polityki podatkowej państwa powinno być dbanie o jakość legislacji oraz właściwe stosowanie unormowań w zakresie uprzednich porozumień cenowych. Należy przy tym zauważyć, że obowiązująca do 2020 r. regulacja prawna dotycząca porozumień cenowych na gruncie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa² została oparta na zaleceniach Komitetu Spraw Podatkowych OECD opracowanych w formie Wytycznych w sprawie cen transferowych dla tzw. przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych.

Ważnym dokumentem wyznaczającym standardy dla państw Unii Europejskiej w zakresie prowadzenia postępowań dotyczących zawierania uprzednich porozumień cenowych jest również Komunikat Komisji Europejskiej dla Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych w dziedzinie procedur unikania

¹ Marek Kopyściański – doktor habilitowany, Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Wrocławski, <https://orcid.org/0000-0003-0108-3824>

² Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm. – dalej o.p.

i rozstrzygania sporów oraz w sprawie wytycznych dotyczących uprzednich porozumień cenowych³.

Uprzednie czy też formalne porozumienia w sprawach ustalania cen transakcyjnych (*advance pricing arrangements* – APA) to rodzaj umowy zawieranej między podatnikiem a organem podatkowym, w której organ akceptuje wybór i sposób stosowania metody ustalania ceny transferowej stosowanej w relacjach podatnika i podmiotów z nim powiązanych. Porozumienie takie przybiera formę decyzji administracyjnej (podatkowej), a organem właściwym do wydania porozumienia i decyzji w tej sprawie w polskim porządku prawnym jest Szef Krajowej Administracji Skarbowej (KAS). Tak skonstruowana instytucja uprzednich porozumień cenowych dla przedsiębiorców może być efektywnym narzędziem ograniczania ryzyka nieprawidłowego ustalania cen transakcyjnych oraz kwestionowania sposobu ich ustalania przez organy podatkowe.

246

Z prawnego punktu widzenia istotne jest to, że APA to porozumienie zawierane na przyszłość, które może obowiązywać w określonym ustawowo okresie. Po upływie okresu obowiązywania porozumienie może zostać odnowione przy zastosowaniu prostszej procedury, o ile jego kluczowe elementy nie uległy zasadniczej zmianie. Niemniej jednak procedura zawierania uprzednich porozumień cenowych oparta jest na przekazywaniu danych, zarówno wrażliwych, jak i mogących stanowić tajemnicę przedsiębiorstwa, stąd też jest tak ukształtowana, aby zapewnić podatnikowi odpowiednie zabezpieczenie danych wrażliwych, które są udostępniane właściwemu organowi. Dane wrażliwe, w tym nazwy podmiotów, ani też takie, które stanowią tajemnicę przedsiębiorstwa, a dotyczą podmiotów, z którymi zawarto porozumienie oraz które wnioskuje o APA, nie podlegają upublicznieniu. Wyjątek, co notabene oczywiste, stanowią dane statystyczne, które mają charakter danych zanonimizowanych, oraz zbiorcze informacje, które są publikowane w Polsce w związku ze stosowaniem przepisów ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych⁴, obejmujące również wskaźniki finansowe i ich przedział wartości.

Decyzja w sprawie uprzedniego porozumienia cenowego powinna prowadzić do osiągnięcia stanu pewności podatnika co do swojej sytuacji podatkowoprawnej, dlatego też w okresie obowiązywania uprzedniego porozumienia cenowego organ podatkowy nie może określić zobowiązania podatkowego (wysokości straty) w zakresie, w jakim wykazany przez podatnika dochód (strata) został ustalony zgodnie z tym porozu-

³ UE, COM(2007)71.

⁴ Dz.U. poz. 2200 – dalej u.r.s.p.o.u.p.c.

mieniem. Ponadto zawarcie APA zapewnia bezpieczeństwo nie tylko podatnikowi, lecz także osobom odpowiedzialnym za prowadzenie spraw podatnika⁵ w zakresie prawidłowości stosowania cen transferowych w transakcjach z podmiotami powiązanymi.

Decyzja w sprawie uprzedniego porozumienia cenowego wywołuje także skutek w sferze obowiązków o charakterze formalnym, których uciążliwość jest niejako złagodzona. Istotnym ułatwieniem dla podatników jest m.in. to, że APA zwalnia z obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych, wymaganej przepisami krajowymi. Ułatwienie to dotyczy oczywiście dokumentacji w zakresie transakcji objętych APA. Jest to zresztą naturalna konsekwencja wydania decyzji w sprawie uprzedniego porozumienia cenowego, gdyż w sytuacji, gdy transakcja nią objęta jest już ściśle udokumentowana w ramach przeprowadzonej procedury, nie ma potrzeby gromadzenia dodatkowej dokumentacji. Istotne jest jedynie przestrzeganie warunków określonych w decyzji. W konsekwencji powoduje to brak obowiązku składania oświadczeń o rynkowych warunkach transakcji zawieranych z podmiotami powiązanymi. Tym samym mechanizm ten istotnie ogranicza możliwość zastosowania przez organy podatkowe dotkliwych sankcji, w tym sankcji karno-skarbowych. Dodatkowo zawarcie uprzedniego porozumienia cenowego w myśl rozwiązań przyjętych w polskim porządku prawnym powoduje zniesienie limitu wynikającego z art. 15e ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁶ w odniesieniu do transakcji objętych tym limitem. Przed złożeniem wniosku o wydanie decyzji podmiot zainteresowany wydaniem uprzedniego porozumienia cenowego może zwrócić się do szefa KAS o wyjaśnienie wątpliwości dotyczących zawierania takiego porozumienia w indywidualnej sprawie, w szczególności z zakresu niezbędnych informacji oraz przypuszczalnego terminu wydania uprzedniego porozumienia cenowego. Celem tego wstępnego etapu jest m.in. umożliwienie uzyskania przez podatnika informacji niezbędnych do zaplanowania przedsięwzięć o charakterze gospodarczym.

Ustawa o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych obejmuje regulacje dotyczące porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych, które w dużym stopniu przeniesione zostały z działu IIA Ordynacji podatkowej, którego przepisy zostały uchylone. Niemniej jednak nie był to tylko zabieg techniczny polegający na zwykłym przeniesieniu przepisów do nowo uchwalonej ustawy, gdyż obecnie obowiązująca regulacja jest znacznie bardziej rozbudowana w stosunku do pierwotnie zawartej

⁵ Zabezpiecza np. członków zarządu przed odpowiedzialnością podatkową.

⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1406 ze zm. – dalej u.p.d.o.p.

w Ordynacji podatkowej. Znaczna część przyjętych rozwiązań prawnych koncentruje się na określeniu odpowiedniego zestawu kryteriów⁷ do dokonywania wyceny transferu dla tych transakcji w ustalonym okresie. Odnosi się to do umowy zawieranej z innym podmiotem, wywołującej co do zasady skutki w przyszłości, w której podatnik zobowiązuje się stosować przyjętą metodę do objętych porozumieniem transakcji, w zamian uzyskując gwarancję, że stosowane przez niego ceny transakcyjne nie będą kwestionowane przez organy podatkowe w toku postępowań podatkowych czy postępowań kontrolnych. W przypadku gdy podatnik przestrzega uprzedniego porozumienia cenowego, nie jest możliwe wobec niego np. oszacowanie podstawy opodatkowania z transakcji zawartych z danym kontrahentem.

Dla potrzeb kwalifikacji prawnej zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku o wydanie decyzji pewne znaczenie ma kryterium celu określonego w art. 80 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁸, ponieważ rozliczanie cen transakcyjnych w ramach podatkowej grupy kapitałowej nie powinno zostać uznane za działanie w celu uchylecia się od opodatkowania lub uniknięcia opodatkowania. Takie stanowisko w powyższej kwestii wyrażane było przez sądy administracyjne i Naczelny Sąd Administracyjny⁹.

Procedura uregulowana w przepisach art. 83 i następnych u.r.s.p.o.u.p.c. dotyczy zawierania porozumień w sprawie prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transferowej między podmiotami powiązanymi. Jednym z celów wprowadzenia regulacji dotyczącej uprzednich porozumień cenowych było uporządkowanie treści przepisów Ordynacji podatkowej. Jak już wspomniano, ustawodawca przeniósł regulację zawartą dotychczas w Ordynacji podatkowej w dziale IIA „Porozumienia w sprawach ustalenia cen transferowych”, dotyczącą uprzednich porozumień cenowych, do ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych. Dodatkowo do regulacji tej wprowadzono istotne zmiany, mające na celu zwiększenie efektywności postępowania oraz

⁷ Na przykład metod, obiektów porównań i odpowiednich poprawek do nich, kluczowych założeń co do przyszłych zdarzeń.

⁸ Dz.U. UE L Nr 347.

⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 26 maja 2010 r., sygn. I FSK 781/09, LEX nr 585246; wyroki: Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Poznaniu z dnia 23 września 2010 r., sygn. I SA/Po 522/10, LEX nr 611454; WSA w Warszawie z dnia 30 stycznia 2012 r., sygn. II SA/Wa 1172/11; WSA w Poznaniu z dnia 19 września 2019 r., sygn. III SA/Wa 261/11, LEX nr 1026970; postanowienie WSA w Warszawie z dnia 7 czerwca 2011 r., sygn. II SA/Wa 1172/11, LEX nr 823052.

ujednolicenie tej regulacji z obowiązującymi od 1 stycznia 2019 r. przepisami w zakresie cen transferowych¹⁰.

Procedura wydawania uprzednich porozumień cenowych z założenia powinna prowadzić do ograniczenia ryzyka nieprawidłowego ustalania cen transferowych, a co za tym idzie – minimalizowania ryzyka zakwestionowania wysokości cen transferowych przez organy podatkowe, co w konsekwencji przynosi negatywne skutki dla podatnika. Zakwestionowanie cen transferowych przez organ podatkowy wpływa też destabilizująco na sytuację prawną podatnika. Uprzednie porozumienie cenowe tworzy jednocześnie płaszczyznę dla stanu pewności odnośnie do sytuacji prawnej podatnika oraz mających wystąpić skutków podatkowych. Ponadto należy mieć na uwadze, że zakwestionowanie poziomu cen transferowych przez organy podatkowe może doprowadzić do podwójnego opodatkowania, tym samym uprzednie porozumienia cenowe sprzyjają również w sposób oczywisty ograniczaniu ryzyka podwójnego opodatkowania. W konsekwencji, biorąc pod uwagę zasadę kompleksowości regulacji ustawowej jako jednej z istotnych zasad techniki prawodawczej, uregulowanie instytucji uprzedniego porozumienia cenowego jako instrumentu eliminacji ryzyka podwójnego opodatkowania, łącznie z regulacjami o rozwiązywaniu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w jednej ustawie, trzeba ocenić umiarkowanie aprobująco.

249

Niezależnie od powyższego należy zwrócić uwagę, iż wprowadzenie zmian do postępowania w sprawie zawierania uprzednich porozumień cenowych wynikało z potrzeb praktyki prowadzenia tego rodzaju postępowań, mających na celu ich usprawnienie.

Uregulowanie uprzednich porozumień cenowych oraz sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w jednym akcie prawnym było także wynikiem uchwalenia ustawy 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 ustaw¹¹. Należy przy tym podkreślić, że zmianie nie uległa sama koncepcja zawierania uprzednich porozumień cenowych, uregulowana wcześniej w dziale IIA Ordynacji podatkowej.

¹⁰ Por. uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych z dnia 23 sierpnia 2019 r. (RPU VIII, poz. 3788) – dalej RPU.

¹¹ Dz.U. poz. 2193. Jak wskazano w uzasadnieniu do RPU, w projekcie ustawy postanowiono wykorzystać w większym stopniu przepisy w zakresie cen transferowych wprowadzone wspomnianą ustawą (np. zakres wniosku o wydanie uprzedniego porozumienia cenowego został w znacznym stopniu ujednolicony z zakresem lokalnej dokumentacji cen transferowych, co pozwoli ograniczyć nakład pracy związany z przygotowaniem takiego wniosku).

W celu podjęcia próby zwiększenia atrakcyjności uprzednich porozumień cenowych i wprowadzenia dodatkowych motywacji do rozwijania w Polsce działalności gospodarczej przez inwestorów zagranicznych projekt ustawy przewidywał możliwość wystąpienia z wnioskiem o wydanie uprzedniego porozumienia cenowego również przez zagranicznego inwestora, który dopiero będzie planował inwestycję w Polsce poprzez utworzenie podmiotu zależnego, który ostatecznie będzie prowadził działalność na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Rozwiązanie to słusznie zostało ostatecznie przyjęte do ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych. W opisanej sytuacji uprzednie porozumienie cenowe może być wydawane dla krajowego podmiotu powiązanego. Tego typu rozwiązanie służy przede wszystkim wspieraniu inwestorów gotowych do ponoszenia obciążeń podatkowych w wysokości odpowiadającej skali ich rzeczywistej działalności prowadzonej w Polsce.

250

Uprzednie porozumienia cenowe wydawane przed wejściem w życie przepisów ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych podlegały kontroli podatkowej prowadzonej przez Szefa KAS. Jednakże z uwagi na charakter uprzednich porozumień cenowych ich weryfikacja nie zawsze wymaga prowadzenia czynności w ramach kontroli podatkowej. W związku z tym wprowadzono weryfikację w trybie czynności sprawdzających, co jest rozwiązaniem korzystnym dla podatników. Czynności sprawdzające pozwalają na wstępną, prostą weryfikację, przebiegającą w najmniej uciążliwy dla podatnika sposób, bez potrzeby przeprowadzania kontroli podatkowej. Natomiast kontrola podatkowa uprzednich porozumień cenowych ma zastosowanie tylko w przypadku uprzednich porozumień cenowych, do których weryfikacji wymagane są instrumenty zapewnione wyłącznie w toku kontroli podatkowej. Dotyczy to choćby uprzednich porozumień cenowych wydanych dla zagranicznych inwestorów oraz uprzednich porozumień cenowych, w przypadku których zachodzi uzasadnione podejrzenie niestosowania się do nich przez podmioty powiązane.

2. Ceny transferowe

Dla stosowania przepisów ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, a zwłaszcza wydawania decyzji w sprawie uprzednich

porozumień cenowych niezwykle istotne znaczenie ma pojęcie cen transferowych. W powołanej już nowelizacji z dnia 23 października 2018 r. dokonano zmiany ściśle wskazanych przepisów działu IIa, polegającej na zastąpieniu zwrotu „ceny transakcyjne” zwrotem „ceny transferowe”. Cena transferowa jest to cena transakcji, którą zawierają między sobą podmioty powiązane w rozumieniu przepisów dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych¹² oraz podatku dochodowego od osób prawnych, w odniesieniu do sprzedawanych pomiędzy sobą dóbr, usług lub praw. W niektórych przypadkach mechanizmy cen transferowych mogą być wykorzystywane do przesuwania dochodu w ramach grupy kapitałowej pomiędzy podmiotami mającymi siedzibę w różnych krajach, w tym w krajach o niższym poziomie opodatkowania. W rezultacie takiego działania dochód może nie zostać opodatkowany tam, gdzie został w istocie wygenerowany. Stąd konieczność uregulowania w ustawach podatkowych mechanizmów zapewniających proporcjonalne opodatkowanie dochodu i zapobieganie nadużywaniu cen transferowych do przesuwania dochodów pomiędzy podmiotami powiązanymi. Powiązania między poszczególnymi podmiotami powodują w podatku dochodowym dwa rodzaje konsekwencji:

1) ustalenie wartości rynkowej transakcji dostawy towaru lub wykonania usługi, ewentualnie wystąpienie do organu z wnioskiem w sprawie porozumienia co do stosowania cen transakcyjnych;

2) konieczność sporządzenia dokumentacji dotyczącej cen transakcyjnych.

Samo wystąpienie między podmiotami jakichkolwiek powiązań nie powoduje jeszcze, że konieczne jest ustalenie wartości rynkowej transakcji lub prowadzenie dokumentacji podatkowej takich transakcji. Podmiot taki powinien jednak kontrolować czynności prowadzone z podmiotami powiązanymi z uwagi na limity, których przekroczenie spowoduje konieczność przedstawienia dokumentacji podatkowej. Tym samym obowiązek sporządzania dokumentacji powstaje dopiero w przypadku osiągnięcia między podmiotami określonych limitów transakcji.

Nowelizacja przepisów wprowadziła mechanizm określania progów opierający się wyłącznie na kryterium wartości transakcji dokonanych z podmiotami powiązanymi. Limity dla poszczególnych transakcji kontrolowanych ustalone zostały następująco:

1) 10 mln PLN netto dla transakcji zakupu/sprzedaży rzeczowych aktywów obrotowych, środków trwałych, pozyskania/udzielenia finansowania dłużnego, poręczenia lub gwarancji;

¹² Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1426 ze zm.) – dalej u.p.d.o.f.

2) 2 mln PLN netto dla transakcji zakupu/sprzedaży wartości niematerialnych i prawnych, usług, korzystania z/udostępniania środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, przypisania dochodu do zakładu zagranicznego oraz innych transakcji.

Przed wejściem w życie ustawy nowelizującej obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych ustalany był dwustopniowo. Zgodnie z wcześniejszymi zasadami dotyczył on podatników, których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości¹³, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekroczyły w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 2 mln euro. Następnie, jeżeli przychody lub koszty podatnika przekroczyły powyższy limit, ustalany był próg istotności transakcji lub innych zdarzeń jednego rodzaju.

252 Istotnego znaczenia w kontekście cen transferowych nabiera dokładne określenie faktycznych transakcji realizowanych pomiędzy podmiotami powiązanymi. Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju wskazuje w tym zakresie na konieczność uzupełniania warunków umownych o dowody świadczące o rzeczywistym postępowaniu stron. W myśl zaleceń OECD transakcji nie należy określać jedynie na podstawie postanowień zawartych w umowie, a zadaniem administracji skarbowych jest również pozyskanie dodatkowych informacji w zakresie stosunków handlowych lub finansowych, wynikających z ekonomicznie istotnych cech charakterystycznych transakcji. Jeżeli ekonomicznie istotne cechy charakterystyczne transakcji okazałyby się niezgodne z pisemną umową między podmiotami powiązanymi, faktyczną transakcję dla celów cen transferowych należy zasadniczo określić na podstawie tych cech charakterystycznych, które są odzwierciedlone w rzeczywistym postępowaniu stron¹⁴.

Należy też zwrócić uwagę, że w orzecznictwie sądów administracyjnych coraz częściej można dostrzec, iż dopuszcza się publikacje OECD jako punkt odniesienia przy rozstrzyganiu spraw z zakresu cen transferowych, pomimo że wytyczne OECD nie zawierają przepisów prawa powszechnie obowiązującego. Niemniej jednak ich treść ma bardzo duże znaczenie praktyczne. Przykładem może być wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 20 czerwca 2018 r.¹⁵, w którego uzasadnieniu stwierdzono, że „co prawda wytyczne w sprawie cen transferowych OECD nie zawierają norm prawa powszechnie obowiązującego (tj. w rozumieniu

¹³ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 217.

¹⁴ E. Samblewska-Urbaniak, A. Zbroiński, *Znaczenie rezultatów działań 8–10 w ramach Projektu BEPS dla podatników realizujących transakcje z podmiotami powiązanymi*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 9, s. 41–50.

¹⁵ Wyrok NSA z dnia 20 czerwca 2018 r., sygn. II FSK 1665/16, LEX nr 2633166.

przepisu art. 87 ust. 1 Konstytucji RP) – to jednak poddając wykładni przepisy regulujące przesłanki stosowania cen transferowych oraz ogólne warunki określenia dochodu w drodze szacowania (art. 11 ust. 1–3 PDOP), należy wskazania tychże wytycznych uwzględnić jako swoisty »zbiór dobrych praktyk« oraz punkt odniesienia służący do wyboru właściwego kierunku interpretacyjnego”. Oznacza to, że wytyczne OECD stanowią pewnego rodzaju narzędzie, które powinno być wykorzystywane przy ocenie prawidłowości zachowań podatników w zakresie stosowania cen transferowych. W konsekwencji powinny zaś stanowić punkt odniesienia w ramach badania przeprowadzonego przez Szefa KAS podczas procedury wydawania uprzednich porozumień cenowych.

Pogląd NSA wzmacnia dodatkowo rolę wytycznych OECD (w tym inkorporowanych do ich treści rezultatów Raportu BEPS 8–10) w kontekście interpretowania zgodności warunków transakcji realizowanych pomiędzy podmiotami powiązanymi z zasadą ceny rynkowej, w szczególności, jeżeli wziąć pod uwagę wprowadzenie do polskiego porządku prawnego takich instytucji jak m.in. badanie rzeczywistego przebiegu transakcji (art. 11c ust. 3 u.p.d.o.p.), recharakteryzacja i nierozpoznanie transakcji (art. 11c ust. 4 u.p.d.o.p.), szczególne zasady badania porównywalności wartości niematerialnych i prawnych (§ 3 ust. 2 i 3 rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych¹⁶) czy też reguła *safe harbour* (art. 11f u.p.d.o.p.).

3. Sprawy objęte możliwością zawierania uprzednich porozumień cenowych

Stosownie do przepisu art. 83 u.r.s.p.o.u.p.c. Szef KAS na wniosek krajowego podmiotu powiązanego wydaje uprzednie porozumienie cenowe dotyczące transakcji kontrolowanej, w dokonaniu której uczestniczy ten krajowy podmiot powiązany. Pojęcie podmiotów powiązanych zostało zdefiniowane w przepisach ustaw o podatkach dochodowych. Od 1 stycznia 2019 r. w znowelizowanych przepisach wprowadzono legalną definicję podmiotów powiązanych. W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych przedmiotowa definicja została zawarta w dodanym rozdziale 1a, zatytułowanym „Ceny transferowe”, w oddziale 1 „Przepisy ogólne”, w przepisie art. 11a ust. 1 pkt 4. W ustawie o podatku dochodowym

¹⁶ Dz.U. poz. 2491.

od osób fizycznych analogiczna definicja została wprowadzona w dodanym rozdziale 4b pod tytułem „Ceny transferowe”, w oddziale 1 „Przepisy ogólne”, w przepisie art. 23m ust. 1 pkt 4. W myśl powołanych przepisów podmiotami powiązanymi są podmioty spełniające określone warunki, tj. co najmniej jeden z poniższych:

- 1) podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot;
- 2) podmioty, na które wywiera znaczący wpływ:
 - ten sam inny podmiot;
 - małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot;
- 3) spółka niemająca osobowości prawnej i jej wspólnicy;
- 4) podatnik i jego zagraniczny zakład, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej spółka kapitałowa wchodząca w jej skład i jej zagraniczny zakład¹⁷.

Pozycja prawna podatnika jako podmiotu powiązanego jest z punktu widzenia ustaw podatkowych obojętna, gdyż samo pozostawanie w takim związku nie jest w żaden sposób sankcjonowane. Znaczenie podatkowe ma natomiast ta działalność podmiotów powiązanych, która zmierza do wykorzystania powiązania do zmiany poziomu opodatkowania z naruszeniem obowiązku ustawowego¹⁸. Sytuacja taka występuje w wypadku zawierania przez powiązane ze sobą podmioty gospodarcze transakcji, w których ceny znacznie odbiegają od cen stosowanych między podmiotami niepowiązanymi. W wyniku zawierania takich umów dochodzi do przerzucania dochodu, prowadzącego najczęściej do wspomnianego ograniczenia zakresu obowiązku podatkowego.

Powołany przepis art. 83 u.r.s.p.o.u.p.c. definiuje pojęcie organu właściwego w sprawie wydawania uprzednich porozumień cenowych, którym jest szef KAS, oraz inicjatywę w zakresie wszczęcia postępowania w tej sprawie, które wszczynane jest na wniosek krajowego podmiotu powiązanego. Uprzednie porozumienie cenowe określa w szczególności:

- 1) transakcję kontrolowaną objętą uprzednim porozumieniem cenowym oraz podmioty powiązane uczestniczące w jej dokonaniu;
- 2) profil funkcjonalny podmiotów powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej, obejmujący w szczególności pełnione funkcje, ponoszone ryzyka i angażowane aktywa;
- 3) metodę weryfikacji ceny transferowej;

¹⁷ Art. 11 ust. 4 u.p.d.o.p. oraz 23m u.p.d.o.f.

¹⁸ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 453; S. Babiarz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, komentarz do uchylonego art. 20a.

- 4) sposób kalkulacji ceny transferowej;
- 5) założenia krytyczne, na podstawie których przyjęto, że metoda wskazana w pkt 3 w dokładny sposób odzwierciedla cenę transferową;
- 6) zakres indywidualnych informacji do wskazania w sprawozdaniu o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego.

Tym samym przepis art. 83 ust. 2 u.r.s.p.o.u.p.c. określa minimalną zawartość uprzedniego porozumienia cenowego. W istocie, obok wprost wskazanych w ustawie, powinno ono zawierać wszystkie informacje identyfikujące transakcję, z uwzględnieniem ich specyfiki, a także identyfikujące podmioty transakcji. Należy przy tym podkreślić, że usankcjonowane decyzją ustalenia w zakresie prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej i w konsekwencji rozliczeń między podmiotami powiązanymi obowiązują jedynie na przyszłość. Idea uprzednich porozumień cenowych nie obejmuje bowiem sankcjonowania stanów, których elementy zostały w całości skonsumowane, tj. uprzednie porozumienie cenowe nie odnosi się do wykonanych już w całości umów. Stwierdzenie to znajduje oparcie w stanowisku wyrażanym w doktrynie, w myśl którego „uwzględnienie ustaleń uprzedniego porozumienia cenowego w transakcji między podmiotami powiązanymi będzie z reguły możliwe tylko wtedy, gdy wspomniane podmioty przystąpią do realizacji transakcji po zawarciu wspomnianego porozumienia. Przewiduje się więc, że do zawarcia uprzedniego porozumienia w sprawie cen transferowych zasadniczo powinno dojść przed przystąpieniem do realizacji transakcji. Procedura uprzednich porozumień w sprawie cen transferowych polega na ustaleniu ceny transferowej przez podatnika w porozumieniu z administracją skarbową przed dokonaniem transakcji z podmiotem powiązanym. Ponadto porozumienie takie określa odpowiedni zestaw kryteriów do dokonywania wyceny transferu dla tych transakcji w ustalonym okresie”¹⁹.

Powyższe oznacza, że uprzednie porozumienia cenowe, mające ostatecznie postać decyzji administracyjnej, regulują tylko zdarzenia przyszłe uformowane między podmiotami powiązanymi w granicach tych porozumień. Nie ma natomiast podstaw prawnych do automatycznego odnośzenia zasad w zakresie cen transferowanych ukształtowanych w takich porozumieniach do zdarzeń zaistniałych przed początkiem ich obowiązywania²⁰. W obecnym stanie prawnym wynika to z treści przepisu art. 86 u.r.s.p.o.u.p.c.

Tym samym podmiot występujący z wnioskiem o wydanie decyzji w sprawie uprzedniego porozumienia cenowego powinien z odpowiednio dużym wyprzedzeniem planować swoje interesy, a jednocześnie

¹⁹ A. Kabat, *Komentarz do art. 20a i 20c OP*, LEX 2016.

²⁰ R. Dowgier, *Komentarz do art. 20c o.p.*, LEX/el. 2015.

przez cały ten czas nie może w umowie jednoznacznie i ostatecznie określić ceny transakcyjnej, jeśli chce, aby umowa była objęta porozumieniem. Warunki konieczne do skorzystania z porozumienia zostają w ten sposób bardzo zastrzone, a zakres zastosowania omawianej instytucji poważnie ograniczony. Nie zawsze będzie bowiem możliwe precyzyjne projektowanie operacji biznesowych z takim wyprzedzeniem i zwlekaniem z zawarciem transakcji przez tak długi czas. Opowiedzenie się za możliwością objęcia porozumieniem umów już zawartych i znajdujących się w trakcie wykonywania doprowadziłoby zatem do większej użyteczności instytucji porozumienia w sprawach ustalania cen transakcyjnych²¹. W obecnie obowiązującym stanie prawnym instytucja uprzednich porozumień cenowych nie może być w praktyce wykorzystywana do transakcji doraźnych i w tym zakresie podatnik musi wykazać się odpowiednią bieżącą dbałością o swoje interesy. Procedura związana z wydawaniem decyzji w sprawie uprzednich porozumień cenowych może być w gruncie rzeczy wykorzystywana (choć oczywiście przepisy ustawy nie wprowadzają takich ograniczeń) do transakcji długoterminowych, których przeprowadzenie zwykle poprzedzone jest odpowiednim przygotowaniem.

Bibliografia

- Babiarz S., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
 Dowgier R., *Komentarz do art. 20c o.p.*, LEX/el. 2015.
 Gomułowicz A., Małecki J., *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2003.
 Kabat A., *Komentarz do art. 20a i 20c OP*, LEX 2016.
 Samblewska-Urbaniak E., Zbroiński A., *Znaczenie rezultatów działań 8–10 w ramach Projektu BEPS dla podatników realizujących transakcje z podmiotami powiązanymi*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 9.
 Ślifirczyk M.K., *Glosa do wyroku NSA z dnia 21 października 2008, II GSK 421/08*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2009, nr 5.

Akty prawne

Dyrektywa 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE. L Nr 347).

²¹ M.K. Ślifirczyk, *Glosa do wyroku NSA z dnia 21 października 2008, II GSK 421/08*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2009, nr 5, s. 174–181.

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. poz. 2491).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1426 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 217).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 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 (Dz.U. poz. 2193).
- Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. poz. 2200).
- Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych z dnia 23 sierpnia 2019 r. (RPU VIII, poz. 3788).

Streszczenie

257

Uprzednie porozumienie cenowe z systemowego, lecz także aksjologicznego punktu widzenia jest instytucją w pewnym stopniu zbliżoną do instytucji urzędowych interpretacji prawa podatkowego, których *ratio legis* opiera się na ochronie podobnych wartości, takich jak pewność prawa i zabezpieczenie praw podatnika, a w konsekwencji zapewnienie stabilności oceny jego sytuacji podatkowoprawnej. Idea uprzednich porozumień cenowych nie obejmuje sankcjonowania stanów, których elementy zostały w całości skonsumowane, tj. uprzednie porozumienie cenowe nie odnosi się do wykonanych już w całości umów. Uprzednie porozumienia cenowe regulują tylko zdarzenia przyszłe uformowane między podmiotami powiązanymi w granicach tych porozumień. Nie ma natomiast podstaw prawnych do automatycznego odnoszenia zasad w zakresie cen transferowanych ukształtowanych w takich porozumieniach do zdarzeń zaistniałych przed początkiem ich obowiązywania.

Słowa kluczowe: uprzednie porozumienie cenowe, zdarzenie przyszłe, APA, ceny transferowe