

Krzysztof J. Stanik, Krzysztof Winiarski

## Porozumienie w sprawach ustalenia cen transakcyjnych

Współczesne niezwykle złożone realia gospodarcze, a w szczególności zapoczątkowane w Polsce na przełomie lat 80. i 90. ujawniły szereg nowych, dotychczas nieznanych zjawisk. Do takich zjawisk zaliczyć można praktyki polegające na wykorzystywaniu przez podatników różnego rodzaju powiązań o charakterze personalnym bądź kapitałowym z innymi podmiotami, korzystającymi czy to z możliwości podatkowego rozliczania się w krajach trzecich stosujących preferencyjnie niskie stawki podatkowe, czy też z różnego rodzaju ulg podatkowych, celem minimalizacji ciężących na nich zobowiązań o charakterze publicznoprawnym.

Powyższy problem zarysował się zwłaszcza wobec wzrostu roli przedsiębiorstw wielonarodowych w gospodarce światowej, w szczególności w ciągu ostatnich kilkunastu lat. Konieczność nadążania za postępem technologicznym, dążenie do opanowania i utrwalenia pozycji na różnych rynkach powoduje coraz większą integrację krajowych systemów gospodarczych. Wzrost znaczenia przedsiębiorstw wielonarodowych przyczynia się też do powstawania coraz bardziej złożonych problemów natury podatkowej. Problemy te wynikają na ogół z praktycznej trudności określenia dochodów (obrotów) i wydatków spółki, które winny być brane pod uwagę przez organy podatkowe dla celów opodatkowania, zwłaszcza gdy działalność grupy wielonarodowej jest silnie zintegrowana, a w jej ramach funkcjonują jednostki wyspecjalizowane w określonych świadczeniach na rzecz całej grupy (np. w zakresie reklamy, marketingu, zaopatrzenia, sprzedaży).

W efekcie powstawania przedsiębiorstw wielonarodowych, w gospodarce światowej upowszechniła się praktyka transferowania między przedsiębiorstwami danej grupy usług, towarów, rozliczanych następnie na podstawie specjalnych, wewnątrzgrupowych cen, zwanych cenami transferowymi (*transfer pricing*)<sup>1</sup>.

W skali międzynarodowej problem ustalenia charakteru tychże cen pod kątem podatkowym stał się na tyle istotny, że próbę jego rozwiązania podjęła Organizacja

<sup>1</sup> Bliżej na temat podatkowych aspektów cen transferowych por. K. Stanik, K. Winiarski, *Problematyka cen transferowych. Wybrane zagadnienia podatkowe*, Częstochowa 2006.

Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), której członkiem jest również Polska. Komitet Spraw Podatkowych OECD opublikował raport – *Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych*<sup>2</sup>, w którym m.in. zdefiniowano pojęcie cen transferowych, jak i kluczowy termin, pozwalający na identyfikację powstania warunków stosowania tych, tj. „przedsiębiorstwo powiązane”.

Ceną transferową w rozumieniu ww. raportu są ceny, po których przedsiębiorstwo przekazuje towary oraz dobra niematerialne lub świadczy usługi powiązanym przedsiębiorstwom<sup>3</sup>. Powołując się na warunki określone w art. 9 ust. 1a i 1b Modelowej Konwencji Podatkowej OECD, raport podaje także znaczenie pojęcia „przedsiębiorstwo powiązane”. Zgodnie z tymi warunkami dwa przedsiębiorstwa są ze sobą powiązane, „jeżeli jedno z nich bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu, kontroli lub kapitale drugiego przedsiębiorstwa albo jeżeli te same osoby bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu, kontroli lub kapitale obu przedsiębiorstw (tj. jeżeli oba przedsiębiorstwa są pod wspólną kontrolą)”<sup>4</sup>.

Z praktyką szczególnego, odbiegającego od reguł rynkowych, ustalania warunków rozliczeń między powiązanymi kapitałowo lub osobowo podmiotami mamy do czynienia również na rynku lokalnym. Występujące na naszym kraju przypadki zróżnicowania sytuacji podatkowej pewnych podmiotów sprzyjają działaniom polegającym na wdrażaniu całych mechanizmów gospodarczych, umożliwiających unikanie lub uchylanie się od obowiązku podatkowego.

Zagadnienie przerwania dochodu, jak też zaniżania wysokości obrotu w wyniku wykorzystywania wspomnianych powiązań uregulowano w przepisach art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU nr 21, poz. 86 z późn. zm.), art. 25 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (DzU nr 80, poz. 350 z późn. zm.) oraz art. 17 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (DzU nr 11, poz. 50 z późn. zm.). Ten ostatni przepis, w związku z utratą mocy ustawy o VAT z 1993 r., zastąpiony został regulacją art. 32 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (DzU nr 54, poz. 535 ze zm.)

Wskazane wyżej przepisy regulują zatem niezwykle istotne, a zarazem – jak podkreśla się w doktrynie prawa podatkowego – kontrowersyjne (zwłaszcza z punktu widzenia praktyki podatkowej) zagadnienie, jakim jest opodatkowanie potencjalnych, a nie rzeczywistych dochodów (obrotów) podatników, którzy wykorzystują powiązania osobowe bądź kapitałowe z innymi podmiotami (krajowymi lub zagranicznymi) w wyniku czego nie wykazują dochodu, bądź też wykazują go w wysokości różnej od tej, jakiej należałoby oczekiwać, gdyby powiązania te nie miały miejsca<sup>5</sup>, albo też, wykorzystując takie powiązania, zaniżają obrót.

<sup>2</sup> *Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych. Raport Komitetu Spraw Podatkowych OECD*. Wydawnictwo KiK/Dom Wydawniczy ABC, 2004. Wytyczne zostały uchwalone przez Komitet Spraw Podatkowych OECD 27 czerwca 1995 r. oraz zatwierdzone do publikacji przez Radę OECD 13 lipca 1995 r.

<sup>3</sup> *Wytyczne...*, s. P-3.

<sup>4</sup> *Ibidem*.

<sup>5</sup> R. Mastalski – Głosa do wyroku Sądu Najwyższego, Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z dnia 22.04.1999 r. sygn. III RN 184/98 – Orzecznictwo Sądu Najwyższego 2000 rok, nr 5, s. 263.

*Ratio legis* powyższych regulacji prawnych sprowadza się do zabezpieczenia interesów wierzyciela podatkowego (Skarbu Państwa) przed praktykami podatników, polegającymi na stosowaniu we wzajemnych transakcjach cen odbiegających od cen rynkowych po to, by osiągnąć korzystny dla siebie rezultat podatkowy. Skala problemu jest o tyle istotna, że – jak wskazuje się w literaturze<sup>6</sup> – powyżej 70% obrotów gospodarczych na rynku międzynarodowym odbywa się pomiędzy podmiotami powiązanymi.

Zwrócić należy jednak uwagę, iż wymienione przepisy wprowadziły swoisty mechanizm: w przypadku stwierdzenia wymienionych w nich powiązań między podatnikiem a innymi podmiotami, całkowicie wyłączona została możliwość ustalenia należnego dochodu przy wykorzystaniu zapisów ksiąg podatkowych podatników.

Zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (ust. 2 i 3 zarówno art. 11, jak i 25) metodami szacowania podstaw opodatkowania są metody:

1. porównywalnej ceny niekontrolowanej,
2. ceny odsprzedaży,
3. rozsądnej marży („koszt plus”),
4. zysku transakcyjnego.

Wystarczy zatem, że transakcje dotyczą: przedsiębiorstw powiązanych, warunki transakcyjne odbiegają od rynkowych, nastąpił skutek w postaci obniżenia podatku, by organy podatkowe uprawnione były do skorygowania dochodu w drodze szacowania<sup>7</sup>. Tymczasem owe szczególne warunki transakcyjne mogą być rezultatem optymalizacji działań organizacyjnych podjętych w ramach grupy przedsiębiorstw, skutkujących poprawą efektywności, a co za tym idzie – zmniejszeniem kosztów. Również w piśmiennictwie podnoszono, iż jeżeli nawet cena w danym okresie rozliczeniowym odbiega od wartości rynkowej, lecz rozbieżność nie wynika wyłącznie z faktu powiązania, ale jest uzasadniona regułami gospodarki rynkowej – brak jest możliwości szacowania obrotu<sup>8</sup>.

Wydaje się, iż próbą rozwiązania zasygnalizowanego wyżej problemu jest instytucja porozumień w sprawach cen transakcyjnych, wprowadzona 1 stycznia 2006 r. w wyniku nowelizacji ustawy Ordynacja podatkowa. Ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. (DzU nr 143, poz. 1199), zmieniającą ustawę Ordynacja podatkowa z dniem 1 stycznia 2006 r., dodano do Ordynacji Dział IIA – „Porozumienia w sprawach ustalania cen transakcyjnych” (art. 20 a – 20 q).

Regulacja ta stanowi niewątpliwie novum w systemie instytucji gwarantujących podatnikom bezpieczeństwo, albowiem zapewnia rozliczającym się w Polsce podmiotom powiązanym, w rozumieniu przepisów podatkowych, eliminację ryzyka potencjalnych sporów z organami podatkowymi, które powstać mogą na tle stanu prawnego analizowanego w tym opracowaniu. Cel ten osiągnany jest poprzez zawarcie stosownego<sup>9</sup> po-

<sup>6</sup> Por. H. Hamaekers, *Zasada długości ramienia (arm's lenght) – jak długo?*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 2, s. 3.

<sup>7</sup> Na marginesie należy podnieść, iż nie występuje tu reguła odwrotna, tzn. brak możliwości szacowania dochodu w wypadku stosowania przez podmioty niepowiązane warunków transakcyjnych odbiegających od rynkowych, co ma wpływ na wymiar podatku.

<sup>8</sup> Por. J. Sekita: *Zasady szacowania dochodów (obrotów) przedsiębiorstw powiązanych w polskim prawie podatkowym. Wybrane zagadnienia*. Cz. I., „Doradca Podatkowy” 1999/7–8/16, t. 1.

<sup>9</sup> Przepisy działu II a Ordynacji podatkowej przewidują trzy ich rodzaje.

rozumienia z właściwym w tej sprawie organem<sup>10</sup>, które podatnikowi dawać będzie gwarancję, iż organy podatkowe nie zakwestionują cen zastosowanych w rozliczeniach z podmiotem z nim powiązany<sup>11</sup>. Przedmiot tego porozumienia sprowadza się zaś do określenia metodologii kształtowania ceny transferowej (art. 20 a Ordynacji podatkowej). Z jego istoty wnosić przy tym można, iż metodologia ta winna zostać określona w taki sposób, by możliwa była do zaakceptowania zarówno przez podatnika, jak i organ podatkowy<sup>12</sup>.

Jednak za pewną niekonsekwencję, na którą zwraca się uwagę w literaturze<sup>13</sup>, należy uznać posłużenie się przez ustawodawcę terminem „porozumienie”, skoro sposobem rozstrzygnięcia sprawy wszczętej na wniosek podatnika jest decyzja administracyjna. Niemniej jednak specyficzną cechą postępowania określonego w Dziale IIA Ordynacji jest stopień procesowego zaangażowania strony (wnioskodawcy) i jej wpływ na kształt ostatecznego rozstrzygnięcia. To ona wyjaśnia powzięte przez organ wątpliwości dotyczące wybranej metody stosowania ceny transakcyjnej i zasad jej stosowania, a także co do treści przedłożonych dokumentów (art. 20 g § 1). Ustawodawca przewidział również formę „spotkania uzgodnieniowego” (art. 20 g § 2), co wskazuje, iż strona może niejako negocjować z organem w kwestii warunków „porozumienia”. Trzeba jednak pamiętać, że wbrew przyjętej w ustawie terminologii i metodom dochodzenia do porozumienia nie stanowi ono umowy zawieranej pomiędzy podatnikiem a organem właściwym. Zawarte w ustawie rozwiązania prawne wskazują natomiast na to, iż wniosek podatnika uruchamia postępowanie w indywidualnej sprawie administracyjnej, które kończy się podjęciem przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych (tj. obecnie ministra finansów) decyzji administracyjnej.

Wskazać poza tym należy, iż przepisy Działu IIA Ordynacji podatkowej przewidują możliwość zawierania trzech rodzajów porozumień. Są to porozumienia jednostronne, dwustronne i wielostronne.

**Porozumienie jednostronne** polega na uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między:

- 1) powiązanymi ze sobą podmiotami krajowymi lub
- 2) podmiotem krajowym powiązany z podmiotem zagranicznym a tym podmiotem zagranicznym, lub
- 3) podmiotem krajowym powiązany z podmiotem zagranicznym a innymi podmiotami krajowymi powiązanymi z tym samym podmiotem zagranicznym (art. 20 a Ordynacji podatkowej).

**Porozumienie dwustronne (bilateralne)** polega natomiast na uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotem krajowym powiązany z podmiotem zagranicznym a tym podmiotem zagranicznym, które podejmowane jest po uzyskaniu zgody władzy podatkowej właściwej dla podmiotu zagranicznego powiązanego z wnioskodawcą (art. 20 b § 1 Ordynacji podatkowej).

<sup>10</sup> Zgodnie z art. 20 a Ordynacji podatkowej organem tym jest Minister właściwy do spraw finansów publicznych;

<sup>11</sup> A. Kabat, A. Biegalski, *Decyzje w sprawach ustalenia cen transakcyjnych*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 2, s. 20.

<sup>12</sup> I. Georgijew-Ciastoń, J. Pietrasik, *Uprzednie porozumienia cenowe – zagadnienia praktyczne*, „Mon. Pod.” 2004, nr 12, s. 24.

<sup>13</sup> A. Kabat, A. Biegalski, op. cit., s. 21.

W końcu trzecia forma porozumień, tj. **porozumienie wielostronne**, polega na uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotem krajowym powiązanim z podmiotami zagranicznymi z więcej niż jednego państwa, które podejmowane jest po uzyskaniu zgody władz podatkowych właściwych dla podmiotów zagranicznych powiązanych z wnioskodawcą (art. 20 b § 2 Ordynacji podatkowej).

Ponieważ w przypadku porozumień dwu- i wielostronnych wymagane jest współdziałanie ze strony władz podatkowych państw trzecich, prawodawca przewidział sytuację, gdy władze te odmówią prawem wymaganej zgody bądź też jej wyrażenie w terminie 6 miesięcy od daty wystąpienia o nią jest wysoce nieprawdopodobne<sup>14</sup>. W takim przypadku organ właściwy zawiadamia o tym wnioskodawcę (art. 20 d § 1 *in fine*), ten zaś może w terminie 30 dni od daty doręczenia mu zawiadomienia:

- 1) wycofać wniosek o zawarcie porozumienia – za zwrotem połowy wniesionej opłaty;
- 2) zmienić wniosek o zawarcie porozumienia dwustronnego na wniosek o zawarcie porozumienia jednostronnego – za zwrotem jednej czwartej wniesionej opłaty;
- 3) zmienić wniosek o zawarcie porozumienia wielostronnego na wniosek o zawarcie porozumienia dwustronnego, jeżeli władza podatkowa tylko jednego państwa wyraża zgodę na zawarcie porozumienia – za zwrotem jednej czwartej wniesionej opłaty;
- 4) zaakceptować zawarcie porozumienia dwustronnego lub wielostronnego bez uwzględnienia tych podmiotów zagranicznych powiązanych, których dotyczą przeszkody wymienione w § 1 – bez zmiany wysokości opłaty.

Porozumienia, o których wyżej mowa, osiągnąć są w toku postępowania uregulowanego w przepisach Działu II a Ordynacji podatkowej. Postępowanie to inicjowane jest wnioskiem krajowego podatnika.

Wniosek ten, sporządzony na piśmie, winien w pierwszej kolejności spełniać wymogi formalne określone w przepisie art. 168 § 2 Ordynacji podatkowej. Każdy bowiem wniosek inicjujący postępowanie podatkowe, nawet tak szczególne jak określone przepisami Działu IIA Ordynacji podatkowej, powinien zawierać elementarne standardy umożliwiające jego merytoryczne załatwienie, do których zresztą jednoznacznie odsyła przepis art. 20 q tej ustawy. Merytoryczną zawartość tego wniosku wyznacza natomiast jej przepis art. 20 f, zgodnie z którym wnioskujący o zawarcie porozumienia obowiązany jest do przedstawienia:

- 1) propozycji stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej, a w szczególności wskazania jednej z metod, o których mowa w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych lub przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych;
- 2) opisu sposobu stosowania proponowanej metody w odniesieniu do transakcji, która ma być przedmiotem porozumienia, a w szczególności do wskazania:
  - a) zasad kalkulacji ceny transakcyjnej,
  - b) prognoz finansowych, na których opiera się kalkulacja ceny transakcyjnej,
  - c) analizy danych porównawczych, jakie wykorzystano do kalkulacji ceny transakcyjnej;

<sup>14</sup> Por. art. 20 d § 1 Ordynacji podatkowej.

- 3) okoliczności mogących mieć wpływ na prawidłowe ustalenie ceny transakcyjnej, a w szczególności:
  - a) rodzaju, przedmiotu i wartości transakcji, która ma być przedmiotem porozumienia krajowego,
  - b) opisu przebiegu transakcji, w tym analizy aktywów, funkcji i ryzyk stron transakcji, oraz opisu strategii gospodarczej stron transakcji i innych okoliczności, jeżeli ta strategia lub okoliczności mają wpływ na cenę przedmiotu transakcji,
  - c) danych dotyczących sytuacji gospodarczej w branży, w której prowadzi działalność wnioskodawca, w tym danych dotyczących operacji gospodarczych zawieranych przez podmioty niepowiązane, które wykorzystano do sporządzenia kalkulacji ceny transakcyjnej,
  - d) struktury organizacyjnej i kapitałowej wnioskodawcy oraz podmiotów z nim powiązanych, które są stroną transakcji, oraz opisu stosowanych przez podmioty powiązane zasad rachunkowości finansowej;
- 4) dokumentów mających istotny wpływ na wysokość ceny transakcyjnej, a w szczególności tekstów umów, porozumień i innych dokumentów wskazujących na zamiary stron transakcji;
- 5) propozycji okresu obowiązywania porozumienia;
- 6) wykazu podmiotów powiązanych, z którymi ma być dokonywana transakcja, wraz z ich zgodą na przedłożenie organowi właściwemu w sprawie porozumienia wszelkich dokumentów dotyczących transakcji i złożenia niezbędnych wyjaśnień.

Złożenie powyższego wniosku, formalnie rozpoczynającego postępowanie w przedmiocie porozumienia w sprawie ustalenia cen transakcyjnych, może być poprzedzone wstępnymi konsultacjami, które przewiduje art. 20 e Ordynacji podatkowej.

Ich celem, zgodnie z treścią tego przepisu, jest wyjaśnienie wszelkich wątpliwości dotyczących zawierania porozumienia w indywidualnej sprawie, a w szczególności celowości zawierania porozumienia, zakresu niezbędnych informacji, trybu i przypuszczalnego terminu zawarcia porozumienia oraz przewidywanych warunków i czasu jego obowiązywania. Konsultacje takie są zatem dlatego interesującym rozwiązaniem, że – jak to się podkreśla w doktrynie – umożliwiają uzgodnienie i przedyskutowanie z właściwym organem kwestii istotnych z punktu widzenia przygotowania wniosku i dalszego trybu procedowania nad nim, co w konsekwencji prowadzić może do zwiększenia szans na jego pozytywne załatwienie<sup>15</sup>.

Postępowanie inicjowane wnioskiem krajowego podatnika winno być ukończone w myśl art. 20 j Ordynacji podatkowej bez zbędnej zwłoki. Przepis ten określa równocześnie terminy, w którym postępowania te mają ulec zakończeniu. Tak więc dla porozumień jednostronnych wynosi on 6 miesięcy, dwustronnych – 12 miesięcy (jeden rok), wielostronnych – 18 miesięcy, liczonych każdorazowo od daty wszczęcia danego postępowania. Terminy te w wyjątkowych wypadkach mogą wszakże ulec przedłużeniu stosownie do treści art. 140 Ordynacji podatkowej, do której to regulacji, wobec braku w tym zakresie przepisów szczególnych, odsyła wspomniany już wyżej przepis art. 20 q tej ustawy.

<sup>15</sup> I. Georgijew-Ciastoń, J. Pietrasik, *Wiążące porozumienia cenowe – bezpieczeństwo w zakresie cen transferowych*, „Mon. Pod.” 2005, nr 9, s. 35; A. Kabat, A. Biegalski, op. cit., s. 21–22;

W toku przedmiotowego postępowania możliwe jest dla wyjaśnienia pojawiających się wątpliwości prowadzenie spotkań uzgodnieniowych, które jawią się – jak już wcześniej zaznaczono – jako *sui generis* negocjacje<sup>16</sup>. Spotkania te organizowane są w razie zaistnienia wątpliwości dotyczących wybranej przez wnioskującego metody ustalania ceny transakcyjnej i zasad jej stosowania lub wątpliwości do treści dokumentów załączonych do wniosku. W takim przypadku organ właściwy w sprawie porozumienia zwraca się o wyjaśnienie tych wątpliwości (organizując w tym celu spotkania uzgodnieniowe) lub przedłożenie dokumentów uzupełniających.

Przebieg spotkania uzgodnieniowego jest protokołowany. Ponadto może podlegać utrwaleniu za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk lub na informatycznych nośnikach danych (art. 20 g § 3).

W toku prowadzonego postępowania, dopóki nie zapadnie w sprawie decyzja, wnioskodawca uprawniony jest do zmiany metodologii ustalania ceny transakcyjnej. Możliwość taka przyznana bowiem została przepisem art. 20 h § 1 Ordynacji podatkowej. Nie ma ona wszakże zastosowania w przypadku zaistnienia okoliczności określonych w § 2 tego przepisu. Powodują one bowiem przesunięcie inicjatywy w roztrząsanej tu kwestii wyboru metodologii na ministra finansów. Dochodzi zaś do tego wtedy, gdy stwierdzone zostanie istnienie przeszkód, które nie pozwalają na zaakceptowanie wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej przedstawionej we wniosku. W takim przypadku organ ten zawiadamia o tych przeszkodach wnioskodawcę oraz proponuje inną metodę ustalania ceny transakcyjnej. Zawiadomienie powinno zawierać uzasadnienie faktyczne i prawne. Doręczenie tego zawiadomienia uruchamia bieg 30-dniowego terminu, w którym wnioskodawca może zmienić wniosek lub złożyć dodatkowe wyjaśnienia i dokumenty. Bezskuteczny upływ tego terminu wydaje się przy tym powodować podjęcie decyzji negatywnej dla wnioskodawcy (o odmowie uznania prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi), skoro w ten sposób kwestionuje się w istocie rzeczy prawidłowość metodologii (a więc meritum sprawy) zaoferowanej przez wnioskodawcę.

Ostatnia z uwag pozwala przejść do kwestii formy zakończenia postępowania w sprawie uznania prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi. W świetle przepisu art. 20 i § 1 Ordynacji podatkowej wątpliwości nie może ulegać to, że formą tą jest decyzja, i to zarówno w przypadku podejmowania rozstrzygnięć negatywnych, jak i pozytywnych dla wnioskodawcy. Przepis ten stanowi, bowiem, że „w sprawach o uznanie prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi wydaje się decyzję, zwaną dalej «decyzją w sprawie porozumienia»”.

Przepis § 3 tegoż artykułu określa przy tym zasadnicze elementy decyzji podejmowanej w sprawach prowadzonych w trybie przedmiotowych przepisów. Elementami tymi są:

- 1) oznaczenie podmiotów objętych porozumieniem;
- 2) wskazanie wartości transakcji objętych porozumieniem;
- 3) wskazanie rodzaju, przedmiotu transakcji objętych porozumieniem oraz okresu, którego ono dotyczy;
- 4) wskazanie metody ustalania ceny transakcyjnej, algorytmu kalkulacji ceny oraz innych reguł stosowania metody;

<sup>16</sup> K. Łysiak, *Uprzednie porozumienia cenowe*, [w:] *Podatki 2005* – Wyd. Infor 2005 r., s. 11 i nast.

- 5) określenie istotnych warunków będących podstawą stosowania metody, o której mowa w pkt. 4, z uwzględnieniem podziału ryzyka, pełnionych funkcji przez podmioty oraz marży realizowanej przez podmioty, o których mowa w pkt. 1;
- 6) termin obowiązywania decyzji.

Odnosnie do tego ostatniego elementu podejmowanego rozstrzygnięcia stwierdzić trzeba, że stanowi on swoisty ewenement proceduralny. Skoro bowiem okres obowiązywania rozstrzygnięcia jest z góry limitowany w czasie, to tym samym regulację taką postrzegać należy w kategoriach odstępstwa od wyrażonej w art. 128 Ordynacji podatkowej zasady trwałości ostatecznych decyzji administracyjnych, zgodnie z którą decyzja obowiązuje dopóty, dopóki nie zostanie wyeliminowana z obrotu prawnego za pomocą środków nadzwyczajnych<sup>17</sup>. Tymczasem w niniejszym przypadku zasada ta jest limitowana w czasie skoro z mocy prawa (§ 4 art. 20 i Ordynacji podatkowej) podejmowana w sprawie decyzja w sprawie porozumienia obowiązywać może przez okres nie dłuższy niż 3 lata. Rozwiązanie takie jest rzadkością w we wszelkich procedurach i tylko na gruncie prawa celnego doszukać się można się podobnych rozwiązań prawnych<sup>18</sup>.

Do powyższych uwag dodać należy, że okres obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia może być przedłużony na czas nie dłuższy niż kolejne 3 lata. Przedłużenie to, z mocy § 5 art. 20 i Ordynacji podatkowej, następuje na wniosek podmiotu powiązanego, złożony nie później niż na 6 miesięcy przed upływem tego terminu pod tym wszakże warunkiem, że kryteria uznanej w tej decyzji metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi nie uległy zmianie. Podejmowane jest zaś w formie decyzji, o czym przesądza § 6 wskazanego wyżej artykułu.

Wskazany wyżej czas obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia nie ma charakteru bezwzględnie, albowiem zgodnie z treścią przepisów art. 20 k i art. 20 l Ordynacji podatkowej decyzja ta może wcześniej utracić swą moc. Tak więc pierwszy z tych przepisów stanowi w § 1 zd. 1, że „w przypadku zmiany stosunków gospodarczych powodującej rażąco nieadekwatność wyboru i stosowania uznanej za prawidłową metody ustalania ceny transakcyjnej, decyzja w sprawie porozumienia może być zmieniona lub uchylona przez organ właściwy w sprawie porozumienia przed upływem ustalonego terminu jej obowiązywania”. W przypadku takim właściwy organ podatkowy może przy tym podjąć działanie zarówno na wniosek strony, jak i z urzędu, które wszakże limitowane jest czasem. Jak bowiem stanowi § 2 przywołanego wyżej artykułu, postępowanie wszczęte na wniosek strony w sprawie zmiany decyzji powinno być zakończone bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia jego wszczęcia. Natomiast postępowanie w sprawie uchylecia decyzji (a więc inicjowane z urzędu przez organ) powinno być zakończone bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca od dnia jego wszczęcia. Drugi z nich (art. 20 l) przewiduje natomiast możliwość stwierdzenia z urzędu wygaśnięcia decyzji w sprawie porozumienia, do czego dochodzi w przypadku niespełnienia warunków, o których mowa w art. 20 i § 3 pkt 3 – j 5, określonych w pierwotnej decyzji. Takie rozstrzygnięcie skutki prawne wywołuje przy tym od dnia doręczenia decyzji, której wygaśnięcie stwierdza, o czym przesądza § 2 art. 20 l Ordynacji podatkowej.

<sup>17</sup> Por.: B. Adamiak [w:] *Ordynacja...*, s. 455–457.

<sup>18</sup> Por.: nieobowiązujące przepisy art. 5 i art. 5<sup>1</sup> ustawy z dnia 9 stycznia 1997 r. Kodeks celny (DzU Nr 23, poz. 117 z późn. zm.) czy też art. 12 rozporządzenia Rady (EWG) Nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Kodeks Celny Wspólnoty (DzU UE. L. z 1992 r., nr 302.1; DzU UE – sp. z 2002 r. nr 4 – 307).



Ostatnie uwagi dotyczyły w istocie kwestii formalnych. Tym samym wywołuje to konieczność poszerzenia dotychczasowych rozważań o kwestię przedmiotu i zakresu rozstrzygnięcia. W tej zaś materii zauważyć należy, iż zgodnie z przepisem art. 20 a Ordynacji podatkowej przedmiot podejmowanego w sprawie rozstrzygnięcia jest uznanie prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej. Tak sformułowany przedmiot rozstrzygnięcia ulega dodatkowej konkretyzacji w treści przepisu art. 20 c ustawy, z której wynika, iż porozumienie dotyczyć może „transakcji, które mają zostać dokonane po złożeniu wniosku o zawarcie porozumienia, jak i transakcji, których realizację rozpoczęto przed dniem złożenia wniosku”.

Uogólniając, można zatem stwierdzić, iż właściwy organ podatkowy, podejmując korzystne dla wnioskodawcy rozstrzygnięcie, orzeka w przedmiocie uznania prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej, które dotyczyć może transakcji dokonywanych:

- po złożeniu wniosku o zawarcie porozumienia, jak i tych, których
- realizację rozpoczęto przed dniem złożenia wniosku.

W konsekwencji oznacza to, że skutki podejmowanego w sprawie rozstrzygnięcia będą się rozciągać na wskazane wyżej transakcje. Odnośnie do pierwszej z wyżej wskazanych kategorii tych transakcji zasadniczo niczego dodać nie można. Takie bowiem ich określenie niewątpliwie wymusza czasochłonność prawem wymaganej procedury. Jedynie tylko warto zwrócić uwagę na fakt, iż doktryna formułuje w odniesieniu do tych transakcji wymóg, ażeby były one objęte (tj. wymienione) wnioskiem strony<sup>19</sup>. Natomiast odnośnie do drugiej ze wskazanej wyżej kategorii transakcji zauważyć trzeba, iż w tym wypadku literatura łączy skutki wynikające z korzystnego dla strony rozstrzygnięcia nie ze wszelkimi transakcjami realizowanymi przed datą złożenia wniosku, lecz wyłącznie z tymi, które rozpoczęto w trakcie tzw. fazy wstępnej, o której stanowi przywołany wyżej art. 20 e Ordynacji podatkowej<sup>20</sup>. Wniosek taki wydaje się logicznym sposobem interpretacji powyższej regulacji, aczkolwiek niewątpliwie ryzykownym, gdyż sformułowanie ustawowe, jakim określono rzeczzone – korzystające z ochrony – transakcje, jest na tyle ogólne, że można podejmować próby jeszcze szerszego określenia kręgu tych, które obejmuje przedmiotowe rozstrzygnięcie.

Postępowanie w przedmiotowych sprawach jest odpłatne. Przesądza o tym treść przepisu art. 20 m § 1 Ordynacji podatkowej. Opłatę tą, stanowiącą dochód budżetu państwa<sup>21</sup>, uiszczyć należy w terminie 7 dni od daty złożenia wniosku. Wynosi zaś ona 1 procent wartości transakcji będącej przedmiotem porozumienia, przy czym dla porozumienia:

- 1) jednostronnego:
  - a) dotyczącego wyłącznie podmiotów krajowych – wynosi nie mniej niż 5.000 zł i nie więcej niż 50.000 zł,
  - b) dotyczącego podmiotu zagranicznego – wynosi nie mniej niż 20.000 zł i nie więcej niż 100.000 zł;
- 2) dwustronnego lub wielostronnego – wynosi nie mniej niż 50.000 zł i nie więcej niż 200.000 zł<sup>22</sup>.

<sup>19</sup> A. Kabat, A. Biegalski, op. cit., s. 21.

<sup>20</sup> Ibidem, s. 21–22.

<sup>21</sup> Por: art. 20 o Ordynacji podatkowej.

<sup>22</sup> Por: art. 20 m § 2 Ordynacji podatkowej.

Opłacie podlega także wniosek o przedłużenie terminu obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia. W takim przypadku opłata wynosi połowę wysokości opłaty należnej od wniosku o zawarcie porozumienia<sup>23</sup>.

Powyższe opłaty mogą podlegać korekcie w przypadku, gdy ustalone zostanie, że wnioskodawca zaniżył wartość transakcji, które mają być przedmiotem porozumienia. W takim przypadku określa się postanowieniem opłatę uzupełniającą. Postanowienie takie jest zaskarżalne<sup>24</sup>.

Niezależnie od opłat pamiętać należy o tym, że wnioskodawcą obciążają także koszty postępowania w sprawie, o czym przesądza treść art. 20 p Ordynacji podatkowej.

Przedstawione wyżej regulacje niewątpliwie nie będą proste w zastosowaniu i to zarówno przez podatników, jak i uprawniony do orzekania w sprawie organ (ministra finansów). Pierwszych obciążać będą przede wszystkim wymogi formalne wniosku oraz koszty związane z jego prawidłowym przygotowaniem, drugiego zaś zarówno zawilść materii, jak i brak stosownej wiedzy porównawczej. Nie zmienia to jednak faktu, iż generalna ocena nowych uregulowań jest pozytywna, na co jednoznacznie wskazuje doktryna prawa podatkowego<sup>25</sup>, z którą w pełni zgodzić się należy chociażby z racji wprowadzenia elementu pewności i stabilności w rozliczeniach podatkowych podmiotów, które coraz częściej współpracują ze sobą w warunkach wzajemnych powiązań gospodarczych, tak typowych we współczesnym businessie.

Natomiast mankamentem przyjętego rozwiązania legislacyjnego wydaje się nie uwzględnienie we wprowadzonym Dziale II A, regulacji określających czytelne warunki, jakie obowiązany jest spełnić podatnik, by „organ właściwy w sprawie porozumienia” uznał prawidłowość wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej. W efekcie rodzi się pytanie, w jakiej sytuacji obrona przez stronę metoda ustalania ceny transakcyjnej może być uznana za prawidłową?

Jedynie z treści art. 20 f Ordynacji (przepis ten dotyczy wymagań formalnych wniosku o wszczęcie postępowania w sprawie porozumienia) można niejako pośrednio wnioskować, że kryterium brane przez organ właściwy pod uwagę obejmuje ekonomiczną celowość stosowania określonej ceny transakcyjnej, jej związek z obroną strategią gospodarczą, czy też wpływ na sytuację gospodarczą branży, w której działalność prowadzi wnioskodawca. Niemniej jednak decyzja podejmowana przez organ w wyniku oceny wniosku będzie miała charakter w dużej mierze uznaniowy, co jednak nie może oznaczać, że dowolny. Obowiązkiem organu będzie dokonanie szczegółowej analizy i oceny metody (sposobu) ustalania ceny transakcyjnej obranej przez stronę, co winno znaleźć wyraz w uzasadnieniu podjętej w tym przedmiocie decyzji, niezależnie od uwzględnienia w rozstrzygnięciu wymogów określonych art. 20 i § 3 pkt 1–6 Ordynacji. Dokonana przez organ ocena winna w szczególności wykazać cele przeprowadzanych (lub planowanych) transakcji między podmiotami powiązanymi. Niezbędne przed wydaniem rozstrzygnięcia, tj. „decyzji w sprawie porozumienia”, wydaje się ustalenie faktycznych zamierzeń stron transakcji; czy chodziło o osiągnięcie określonego rezultatu gospodarczego, czy też w istocie podatkowego.

Pewna wątpliwość może również powstać przy interpretacji użytego w przepisach Ordynacji określenia „prawidłowość wyboru i stosowania metody ustalania ceny”. Roz-

<sup>23</sup> Por: art. 20 m § 3 Ordynacji podatkowej.

<sup>24</sup> Por: art. 20 n Ordynacji podatkowej.

<sup>25</sup> Por.: m.in. A. Kabat, A. Biegalski, op. cit., s. 24; K. Łysiak, op. cit., s. 13.

wiązania legislacyjne przyjęte w Dziale II A mają autonomiczny charakter w stosunku do regulacji art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wprawdzie w art. 20 f pkt 1 ustawodawca ustalił, iż wnioskujący o zawarcie porozumienia obowiązany jest do przedstawienia propozycji stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej, „a w szczególności wskazania jednej z metod, o których mowa w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych lub w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych”, to jednak użycie określenia „w szczególności” oznacza, że zainteresowany podmiot może również proponować inne metody. Zasadna zatem będzie konstatacja, iż wnioskujący o zawarcie porozumienia podmiot nie jest ograniczony katalogiem metod szacowania wymienionym w art. 11 i 25 ww. ustaw, a organ właściwy w sprawie porozumienia nie może po przestać na weryfikacji wniosku wyłącznie pod kątem oceny metod wyszczególnionych w przepisach ustaw o podatku dochodowym, jeżeli strona wskazała również inne metody.

Wątpliwości mogą dotyczyć również kwestii proceduralnych związanych z uzyskaniem zgody władzy podatkowej właściwej dla podmiotu zagranicznego, przy zawieraniu porozumień bilateralnych i wielostronnych. Przepis nie wyjaśnia, jak kto uruchamia postępowanie przed organem zagranicznym (organ polski po wszczęciu postępowania na wniosek podmiotu krajowego, czy też wnioskodawca albo zagraniczny podmiot powiązany), w jaki sposób ocenić prawidłowość zachowania formy zgody organu zagranicznego, w szczególności, gdy podmiot powiązany działa w kraju spoza Europejskiego Obszaru Gospodarczego i niebędącym członkiem OECD<sup>26</sup>.

Pojawienie się odrębnej procedury w sprawie porozumień dotyczących ustalania cen transakcyjnych, mimo wielu niejasności przepisów (da zapewne to o sobie już wkrótce znać w praktyce ich stosowania), niesie pozytywny skutek również dla postępowań prowadzonych przez organy podatkowe na podstawie art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Otóż ocena warunków transakcyjnych, które ustaliły między sobą podmioty powiązane (zostały one narzucone), zwłaszcza gdy wiąże się to z weryfikacją cen transakcyjnych, winna być dokonywana z zachowaniem takich samych reguł interpretacyjnych i uwzględnieniem motywów, jak ustalanie prawidłowości wyboru i metody ustalania cen transakcyjnych na podstawie przepisów Działu II A Ordynacji. Podmioty, które nie uzyskały „decyzji w sprawie porozumienia”, nie mogą być oceniane według innych kryteriów niż te, które uzyskały aprobatę w postaci potwierdzenia prawidłowości wyboru i stosowania metody.

<sup>26</sup> Czy wymagana będzie w tym przypadku legalizacja dokumentu przez polskie przedstawicielstwo dyplomatyczne.