

Stanisław Skwierczyński

**UPRZEDNIE POROZUMIENIE CENOWE
POMIĘDZY PODMIOTEM POWIĄZANYM
I ADMINISTRACJĄ PODATKOWĄ
– ROZWIĄZANIA STOSOWANE W KRAJACH
UNII EUROPEJSKIEJ A PROJEKTOWANE ZMIANY
ORDYNACJI PODATKOWEJ**

Rozstrzyganie sporów dotyczących cen transferowych często okazuje się bardzo skomplikowane i kosztowne nie tylko dla podatników, ale i dla administracji podatkowej, i to pod względem zarówno czasu, jak i zaangażowanych środków. Poza tym uzyskanie w trakcie kontroli podatkowej pełnych informacji na temat warunków, w jakich ceny były ustalane, może być bardzo utrudnione. Oznacza to, że dokonanie wiarygodnej oceny, czy przy ustalaniu cen strony-podmioty powiązane zastosowały zasadę cen rynkowych (tzw. zasadę *arm's length*), bywa często niemożliwe.

1. Pojęcie uprzedniego porozumienia cenowego

Obiektywne trudności w skutecznym przeciwdziałaniu stosowaniu cen transferowych między podmiotami powiązаныmi w pewnej mierze doprowadziły do powstania i rozwoju instytucji zawierania uprzednich porozumień cenowych (*advance pricing agreements*). Uzupełnia ona tradycyjne mechanizmy administracyjne, sądowe oraz te wynikające z przepisów umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, które są związane z wyceną transferu w wypadku transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

Komitet ds. Podatkowych OECD, podejmując próbę zdefiniowania pojęcia uprzedniego porozumienia cenowego w „Wytycznych wyceny transferu dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych”, określił je jako

„porozumienie, które określa przed dokonaniem transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi odpowiedni zestaw kryteriów (np. metodę, transakcje porównywalne oraz ich niezbędne modyfikacje), służących prawidłowej wycenie transferu w obrębie tych transakcji w określonym przedziale czasu” [3, ust. 4.128]. Procedura porozumienia, inicjowana przez podatnika, wymaga negocjacji pomiędzy podatnikiem i co najmniej jedną administracją podatkową. Uprzednie porozumienie cenowe powinno się odnosić do wszystkich aspektów mających znaczenie dla ustalenia metodologii wyceny transferu w obrębie organizacji i zakresu możliwych wysokości cen, wynikających z zasady „długości ramienia”, a w konsekwencji stanowić podstawę prawidłowego rozdziału dochodu, stanowiącego przedmiot opodatkowania pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

Celem przyświecającym zawieraniu uprzednich porozumień cenowych jest przede wszystkim uniknięcie ewentualnych sporów podatników z organami podatkowymi na tle cen transferowych. Natomiast w przypadku, gdy porozumienia obejmują podatników-strony transakcji mających siedziby w różnych jurysdykcjach podatkowych, celem jest wyeliminowanie ryzyka potencjalnego podwójnego opodatkowania. Może się bowiem zdarzyć taka sytuacja, w której kwota dochodu doszacowanego podatnikowi przez organy podatkowe w wyniku zakwestionowania cen transferowych podlegałaby opodatkowaniu przynajmniej w dwóch jurysdykcjach podatkowych, tzn. w państwie, w którym dochód ten był pierwotnie alokowany w wyniku ustalonych przez strony transakcji cen transferowych i tam opodatkowany, oraz w państwie, w którym organy podatkowe dokonały doszacowania. Tym samym celem porozumień jest zapewnienie podatnikowi lub podatnikom (w drugim przypadku) gwarancji właściwego i – co ważne – przewidywalnego traktowania podatkowego.

2. Uprzednie porozumienie cenowe a wiążąca interpretacja przepisów prawa podatkowego

Wewnętrzne przepisy regulujące procedurę zawierania uprzednich porozumień cenowych funkcjonują w Wielkiej Brytanii, Francji, Holandii, Belgii, Hiszpanii i Austrii. Jednakże sam brak wewnętrznych uregulowań w tym zakresie nie uniemożliwia zainteresowanym podatnikom z pozostałych krajów Unii Europejskiej uczestniczenia w dwustronnych lub wielostronnych porozumieniach cenowych. Możliwość taką zapewnia im bowiem procedura wzajemnego porozumiewania się wynikająca z art. 25 Modelowej Konwencji OECD i stosowne przepisy bilateralnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest kraj, w którym dany podatnik ma siedzibę. Przykładem krajów, w których procedura dotycząca zawierania takich porozumień nie jest sformalizowana, ale w praktyce zawiera się tego typu porozumienia, są Niemcy, Szwecja, Irlandia i Luxemburg.

Należy zwrócić uwagę, że w niektórych krajach, takich jak Włochy, Niemcy, Portugalia i Finlandia, funkcjonuje instytucja wiążącej interpretacji organów po-

datkowych w zakresie wybranej przez podatnika metodologii ustalania cen transferowych. Nie zabezpiecza ona jednak w pełni przed uniknięciem podwójnego opodatkowania, nie jest bowiem uzgadniana z organami podatkowymi drugiego państwa. Ponadto wiążące interpretacje dotyczą interpretacji przepisów w odniesieniu do konkretnego, przedstawionego przez podatnika stanu faktycznego. Organy podatkowe, wydając interpretację dotyczącą np. poprawności przyjętej metody kalkulacji cen transferowych w konkretnym stanie faktycznym, przedstawionym przez podatnika, dokonują analizy stanu prawnego, a nie jak w przypadku uprzednich porozumień cenowych – stanu faktycznego. Z tego więc względu wiążące interpretacje, jeśli chodzi o zasadę, nie przewidują żadnej elastyczności w zakresie stanu faktycznego, będącego podstawą wydanej interpretacji, i nie wykluczają definitywnie zastosowania przez organy podatkowe do weryfikacji cen transferowych innych metod niż przyjęte w interpretacji. Tym samym otrzymana przez podatnika interpretacja nie zapewnia mu wystarczającej gwarancji, że przyjęta metoda nie zostanie zakwestionowana przez organy podatkowe po wnikliwym przeanalizowaniu stanu faktycznego.

W przeciwieństwie do informacji udzielanych przez organy podatkowe w indywidualnych sprawach podatników, których zakres ogranicza się wyłącznie do interpretacji przepisów prawa w zakresie stanu faktycznego, przedstawionego przez podatnika, konstrukcja uprzedniego porozumienia cenowego opiera się na analizie całokształtu sytuacji faktycznej podatnika. Ponadto zakres przedmiotowy uprzedniego porozumienia cenowego zwykle obejmuje różne rodzaje transakcji określone w porozumieniu lub wszystkie transakcje o wymiarze międzynarodowym, dokonywane przez podatnika w danym okresie, gdy wiążąca interpretacja udzielona przez administrację podatkową w indywidualnej sprawie wiąże tylko w odniesieniu do transakcji będącej przedmiotem udzielonej informacji.

3. Rodzaje uprzednich porozumień cenowych

Wytyczne OECD rozróżniają trzy rodzaje uprzednich porozumień cenowych: jednostronne, które są zawierane są pomiędzy podatnikiem i jego władzami podatkowymi, dwustronne oraz wielostronne, tj. porozumienia, w których uczestniczą przynajmniej dwa kraje. Porozumienia dwustronne i wielostronne są negocjowane przez administracje podatkowe krajów, w których mają siedzibę zainteresowani porozumieniem podatnicy-strony transakcji kontrolowanych. Dwustronne porozumienie jest oparte na pojedynczej wzajemnej umowie pomiędzy właściwymi organami podatkowymi dwóch administracji podatkowych. Natomiast wielostronne porozumienie jest osiągnięte w wyniku wielostronnych negocjacji, angażujących wszystkie zainteresowane administracje podatkowe, i po zawarciu serii oddzielnych, ale wzajemnie spójnych, dwustronnych porozumień pomiędzy administracjami podatkowymi z poszczególnych państw, w których mają siedzibę zainteresowani podatnicy-strony transakcji.

Opierając się na praktyce oraz wytycznych OECD, należy stwierdzić, że jednostronne porozumienia cenowe są rozwiązaniem częściowym, które jedynie na poziomie lokalnym potwierdza prawidłowość przyjętej przez podatnika metody kalkulacji cen w transakcjach objętych tym porozumieniem. Rozwiązanie to nie daje pewności co do podejścia w tym zakresie innych zainteresowanych władz podatkowych. Dlatego przyjęcie takiego rozwiązania nie ogranicza potencjalnego ryzyka podwójnego opodatkowania.

Niezależnie od tego, jeżeli umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawiera postanowienie dotyczące procedury porozumiewania się w brzmieniu zbliżonym do tego zawartego w przepisach art. 25 Umowy modelowej OECD i powstają trudności dotyczące interpretacji lub stosowania konwencji w zakresie problematyki cen transferowych, to należy przyjąć, że właściwe władze powinny mieć możliwość zawierania uprzednich porozumień cenowych. Tak więc art. 25 Umowy modelowej OECD przewiduje instrumenty, których stosowanie przez władze podatkowe może powodować uniknięcie podwójnego opodatkowania w znaczeniu nie tylko prawnym, ale również ekonomicznym, a więc w sytuacji, w której mamy do czynienia ze zmianą wysokości dochodu podatnika wskutek stosowania przepisów regulujących problematykę cen transferowych [2, par. 246 ust. 9].

Ponadto Komitet ds. Podatkowych OECD wskazał, że porozumienia zawierane na podstawie art. 25 umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, mające na celu rozwiązanie problemów w związku z interpretacją i stosowaniem umów w sprawie podwójnego opodatkowania, wiążą administracje podatkowe tak długo, jak długo właściwe władze nie wyrażą zgody na zmianę lub uchylenie zawartego porozumienia. Reasumując, należy stwierdzić, że porozumienie zawarte na podstawie art. 25 umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania mają wiążący skutek dla administracji podatkowych będących ich stronami.

Warto również wskazać, że podatnik może rozpocząć procedurę wzajemnego porozumiewania, nie czekając, aż będzie miała miejsce sytuacja opodatkowania niezgodnego z przepisami umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Podatnik musi jedynie wykazać, że działania jednej bądź obu stron konwencji doprowadzą do naruszenia jej postanowień, skutkiem czego podatnik zostanie obciążony z tytułu konieczności zapłaty nienależnego podatku.

4. Procedura i skutki prawne zawarcia uprzedniego porozumienia cenowego

Zgodnie z Wytycznymi OECD, na procedurę uprzedniego porozumienia cenowego składają się następujące etapy:

- 1) złożenie wniosku przez podatnika (podatników),
- 2) weryfikacja i ostateczna ocena informacji przekazanych przez podatnika (podatników) przez właściwe organy podatkowe,

- 3) zawarcie i wdrożenie porozumienia,
- 4) monitorowanie porozumienia.

W przypadku dwustronnych i wielostronnych porozumień wnioski mogą zostać złożone przez strony transakcji do właściwych organów w ich krajach lub podatnik może wnieść wniosek dotyczący jednego kraju na podstawie właściwej procedury krajowej i prosić o wystąpienie do innego kraju, aby sprawdzić, czy zawarcie dwustronnego lub wielostronnego porozumienia jest możliwe. Zazwyczaj podatnik powinien dołączyć do wniosku wszelkie informacje i dokumenty w celu dokonania przez organy podatkowe oceny metodyki zaproponowanej przez podatnika i doprowadzenia do zawarcia porozumienia zgodnie z jego oczekiwaniami. Jeżeli podatnik spełnia kryteria zawarte w przepisach porozumienia, to administracja podatkowa uzna prawidłowe stosowanie określonej w uprzednim porozumieniu cenowym metodyki wyceny transferu, a co się z tym wiąże – wypełnienie podstawowego kryterium związanego ze stosowaniem cen transferowych – zasady długości ramienia (cen rynkowych). Skutkiem tego będzie uznanie przez administrację podatkową prawidłowości obliczonej przez podatnika podstawy opodatkowania. W trakcie okresu obowiązywania uprzedniego porozumienia cenowego podatnik jest monitorowany przez administrację podatkową, która na bieżąco kontroluje wypełnianie przez niego zobowiązań wynikających z postanowień porozumienia.

Można argumentować, że wiążący skutek uprzedniego porozumienia cenowego może z łatwością zostać pomniejszony bądź nawet zakwestionowany przez administrację podatkową poprzez przyjęcie określonej linii interpretacji przepisów porozumienia. W tym miejscu trzeba zaznaczyć, że niezwykle ważną sprawą jest precyzyjne określenie warunków, po spełnieniu których możliwe jest odstępianie od umowy. Podatnik powinien mieć możliwość odwołania się od decyzji wydanej przez organ administracji podatkowej w zakresie odstąpienia od umowy.

Jak już wcześniej była o tym mowa, stronami uprzedniego porozumienia cenowego są podatnik i administracja podatkowa oraz ewentualnie również zagraniczna administracja podatkowa. Tak długo jak strony zgadzają się co do brzmienia postanowień zawartych w porozumieniu, nie ma możliwości wprowadzenia zmian w jego treści przy zastosowaniu środków administracyjnych lub sądowych [1, s. 9]. Uprzednie porozumienia cenowe są zawierane najczęściej na 3-5 lat i zgodnie z zasadą dotyczą przyszłych lat podatkowych.

5. Zalety i wady uprzednich porozumień cenowych

Z punktu widzenia administracji podatkowej stosowanie procedury uprzednich porozumień cenowych jest korzystne, gdyż powoduje ograniczenie środków, które muszą być użyte do rozwiązywania problemów w zakresie cen transferowych.

Główne zalety tego rozwiązania z punktu widzenia organów podatkowych mogą być następujące:

1. Informacje są uzyskiwane przez administrację podatkową dobrowolnie, co powoduje zwiększenie efektywności podejmowania decyzji przez uczestniczącą w sprawie administrację podatkową.

2. Zrozumienie i współpraca pomiędzy administracją podatkową a podatnikiem zastępuje zwykle postępowanie oparte na przeciwstawnych interesach obu stron stosunku prawnego, co powoduje znaczące obniżenie kosztów po stronie zarówno administracji podatkowej, jak i podatnika.

3. Liczba informacji udzielanych przez podatnika na wniosek organów administracji podatkowej jest znacznie mniejsza aniżeli w prowadzeniu typowego postępowania. Jednocześnie jakość uzyskiwanych informacji uzyskiwanych w ramach procedury prowadzącej do zawarcia porozumienia jest znacznie większa, ich zakres zaś pozwala na badanie stosowania zasady długości ramienia.

4. Przebieg postępowania jest znacznie krótszy ze względu na bardziej aktywny udział w postępowaniu samego podatnika.

5. Postępowanie daje administracji podatkowej możliwość uzyskania informacji na temat funkcjonowania przedsiębiorstw wielonarodowych, a także mechanizmów dokonywanych w ich obrębie transakcji.

6. W przypadku gdy zawarte jest uprzednie porozumienie cenowe o charakterze dwustronnym lub wielostronnym, sprzyja ono najbardziej prawidłowemu dokonaniu podziału dochodu podlegającego opodatkowaniu pomiędzy państwami uczestniczącymi w porozumieniu, przez co unika się dodatkowych postępowań i korekt zobowiązań podatkowych.

Natomiast do potencjalnych korzyści, które może osiągnąć podatnik przy zastosowaniu uprzedniego porozumienia cenowego, zaliczyć należy:

1. Uzyskanie pewności dotyczącej traktowania transakcji z podmiotami powiązаныmi przez administrację podatkową. Innymi słowy, podatnik jest w stanie przewidzieć wysokość obciążenia podatkowego (także w wypadku transakcji dokonywanych na rynku międzynarodowym), co daje możliwość skoncentrowania się na innych, bardziej istotnych z punktu widzenia prowadzenia działalności gospodarczej zagadnieniach.

2. Uniknięcie czasochłonnych postępowań dotyczących transakcji znajdujących się w zakresie przedmiotowym uprzedniego porozumienia cenowego.

3. Wyeliminowanie ryzyka związanego z koniecznością dokonania korekty dochodu.

4. Porozumienie zawarte pomiędzy podatnikiem a administracją podatkową, obejmujące obok innych zagadnień także regulacje w ramach dokumentacji podatkowej, którą podatnik ma obowiązek udostępniać na wniosek organu podatkowego, powoduje ograniczenie zakresu tego obowiązku.

5. Możliwość zaplanowania wysokości obciążeń podatkowych, co pozwala obniżyć wysokość rezerw na podatek dotyczący transakcji objętych porozumieniem.

6. Eliminacja ryzyka podwójnego opodatkowania spowodowanego zakończonym brakiem powodzenia postępowaniem w ramach procedury wzajemnego poro-

zumiewania lub różnymi uregulowaniami w zakresie płatności odsetek z tytułu nieterminowo regulowanych należności podatkowych czy dokonywania zwrotu nadpłaconego podatku, które to zagadnienia mogą stanowić przedmiot negocjacji prowadzonych pomiędzy organami podatkowymi.

7. Stworzenie warunków umożliwiających podatnikowi oraz administracji podatkowej współpracę mającą na celu określenie jak najbardziej prawidłowej metodologii wyceny transferu znajdującej zastosowanie w specyficznych warunkach, w których funkcjonuje podatnik. Odbywa się tutaj stymulacja przepływu informacji pomiędzy uczestniczącymi stronami, co pozwala na bardziej obiektywną ocenę dostarczonych danych oraz daje podatnikowi możliwość przedstawienia uzasadnienia stosowanej strategii w zakresie cen transferowych, zanim organy podatkowe dokonają wszczęcia postępowania dotyczącego transakcji dokonywanych z podmiotami powiązаныmi z podatnikiem.

8. Postępowanie prowadzące do zawarcia uprzedniego porozumienia cenowego może prowadzić do lepszego zrozumienia strategii w zakresie cen transferowych stosowanych przez podatnika, a także w wielu wypadkach uniknięcia konieczności podejmowania rozmów z administracją podatkową różnych państw, w których dokonywane są transakcje z podmiotami powiązаныmi z podatnikiem. Włączenie od początku wszystkich zainteresowanych stron w procedurę powoduje ograniczenie ponoszonych kosztów oraz zapewnia efektywność oraz pewność postępowania w ramach procedury prowadzącej do zawarcia uprzedniego porozumienia cenowego.

Należy jednak zauważyć, że nie wszystkie podmioty są w stanie osiągnąć jednakowe korzyści w związku ze stosowaniem procedury uprzedniego porozumienia cenowego. Znajduje ona zastosowanie przede wszystkim w przypadku dużych przedsiębiorców, będąc pewnego rodzaju alternatywą dla tradycyjnego postępowania administracyjnego i sądowego oraz instrumentów zawartych w przepisach umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, która w zasadniczy sposób może się przyczynić do rozwiązywania problemów związanych z polityką cenową stosowaną w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

Uprzednie porozumienia cenowe nie są jednak pozbawione istotnych ryzyk z punktu widzenia podatnika:

1. Podatnik, decydując się na wystąpienie z wnioskiem o zawarcie uprzedniego porozumienia cenowego, dobrowolnie udostępnia administracji podatkowej szczegółowe dane dotyczące transakcji. Udostępnione informacje mogą więc zostać wykorzystane przez organy podatkowe w postępowaniu dotyczącym lat ubiegłych lub przyszłych, pozostających poza zakresem porozumienia.

2. Podatnik, który dotychczas nie podlegał badaniu z punktu widzenia stosowanej metodyki cen transferowych, może się stać podmiotem zainteresowania organów podatkowych właśnie ze względu na złożony wniosek, dotyczący zawarcia uprzedniego porozumienia cenowego.

3. Ostateczny zakres porozumienia cenowego może ostatecznie odbiegać od założeń przyjętych na wstępie przez podatnika. W szczególności organy podatkowe mogą dokonać zmiany zakresu wnioskowanego porozumienia w trakcie rozmów prowadzonych z podatnikiem oraz organami podatkowymi innych państw w przypadku porozumień dwustronnych lub wielostronnych.

Ponadto należy zauważyć, że regulacje w zakresie cen transferowych są zróżnicowane w poszczególnych państwach. Także praktyka stosowania przepisów w tym względzie nie jest jednolita, co niejednokrotnie stanowi przeszkodę w osiągnięciu pełnego porozumienia.

6. Uprzednie porozumienie cenowe – projektowane zmiany ordynacji podatkowej

Wprowadzenie w życie uregulowań w zakresie uprzednich porozumień cenowych należy rozważyć w takim zakresie, w którym z jednej strony podatnik uzyska pewność dotyczącą traktowania zawieranych przez niego transakcji z punktu widzenia podatkowego, z drugiej zaś da się zaobserwować wyraźne korzyści dla efektywności działań administracji podatkowej, a tym samym dla poprawy stanu finansów publicznych.

W projekcie ustawy o zmianie ustawy „Ordynacja podatkowa” oraz o zamianie niektórych innych ustaw instytucja uprzedniego porozumienia cenowego znalazła się w nowym Dziale IIa *Porozumienia w sprawach ustalania cen transakcyjnych*. Wzorem regulacji przyjętych w innych krajach Unii Europejskiej podmiot powiązany, występując z wnioskiem o zawarcie uprzedniego porozumienia cenowego, powinien przedstawić wszelkie informacje i dokumenty niezbędne do dokonania przez organy podatkowe oceny metodologii ustalania ceny transakcyjnej przez podatnika, a zwłaszcza:

1) propozycji stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej, przede wszystkim zaś 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 krajowego, w szczególności zaś 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;

3) wszystkich istotnych okoliczności mogących mieć wpływ na prawidłowe ustalenie ceny transakcyjnej, w tym:

- a) wskazania rodzaju, przedmiotu i wartości transakcji, która ma być przedmiotem porozumienia krajowego,

b) opisu przebiegu transakcji, w tym analizy aktywów, funkcji i ryzyka 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, 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 prowadzącemu postępowanie wszelkich dokumentów dotyczących transakcji i złożenia niezbędnych wyjaśnień.

Projekt ustawy proponuje się trzy rodzaje porozumień:

1) porozumienia krajowe,

2) porozumienia zagraniczne jednostronne,

3) porozumienia zagraniczne dwustronne.

Porozumienia krajowe mają dotyczyć transakcji pomiędzy krajowymi podmiotami powiązаныmi, które nie mają bezpośrednich lub pośrednich powiązań z podmiotami zagranicznymi. Porozumienia jednostronne dotyczące transakcji pomiędzy podmiotami krajowymi proponuje się włączyć do właściwości dyrektora izby skarbowej. W przypadku porozumień krajowych dotyczących podmiotów powiązanych mających siedzibę w różnych województwach zawarcie porozumienia wymagać ma zgody dyrektora izby skarbowej właściwego dla podmiotu powiązanego z wnioskodawcą. Postępowanie w sprawie porozumienia krajowego powinno być zakończone bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu 6 miesięcy od dnia jego wszczęcia.

Porozumienia zagraniczne jednostronne zostały określone jako porozumienia pomiędzy administracją podatkową a firmą/grupą firm powiązanych (np. położonych w różnych województwach), które odnoszą się głównie do transakcji z zagranicznymi podmiotami powiązаныmi. Porozumienia te powinny umożliwić stosowanie jednolitego rozwiązania w zakresie opodatkowania dla całego kraju (szczególnie, gdy dotyczą kilku firm z różnych województw, prowadzących transakcje z zagranicą, a także pomiędzy sobą). Porozumienia te proponuje się poddać pod kompetencje ministra właściwego ds. finansów publicznych. Postępowanie w sprawie porozumienia zagranicznego jednostronnego powinno być zakończone bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu 6 miesięcy od dnia jego wszczęcia.

Porozumienia zagraniczne dwustronne często mogą stanowić kontynuację porozumień jednostronnych, gdyż wytyczne OECD zalecają informowanie o pracach nad jednostronnym porozumieniem kompetentnych władz innego kraju, którego one dotyczą. Porozumienia tego typu tym różnią się od porozumień jednostronnych tym, że negocjacje odbywają się nie między firmą a kompetentną władzą danego kraju, ale między kompetentnymi władzami dwóch lub więcej krajów. Powiązane firmy w dwóch lub więcej krajach składają wnioski i dokumenty do krajowych władz podatkowych i czekają na podjęcie przez nie decyzji. Porozumienia zagraniczne dwustronne mają należeć do kompetencji ministra właściwego ds. finansów publicznych, gdyż wymagają negocjacji z właściwymi władzami państw obcych. Postępowanie w sprawie porozumienia zagranicznego dwustronnego powinno być zakończone bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu roku od dnia jego wszczęcia.

W sprawach o uznanie prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi będą wydawane decyzje, zwane „decyzjami w sprawie porozumienia”. Mogą one dotyczyć transakcji, które mają zostać dokonane po złożeniu wniosku o zawarcie zarówno porozumienia, jak i transakcji, których realizację rozpoczęto przed dniem złożenia wniosku. Decyzję w sprawie porozumienia doręcza się wszystkim podmiotom powiązаныm (krajowym i zagranicznym), z którymi mają być dokonywane transakcje, a w przypadku porozumień zagranicznych – również władzom podatkowym właściwym dla podmiotów zagranicznych, natomiast w zakresie porozumień krajowych – dyrektorom izb skarbowych właściwym dla podmiotów powiązanych z wnioskodawcą.

Według projektu ustawy, decyzja w sprawie porozumienia zawiera w szczególności:

- 1) oznaczenie podmiotów objętych porozumieniem,
- 2) wskazanie wartości transakcji objętych porozumieniem,
- 3) wskazanie rodzaju, przedmiotu transakcji objętych porozumieniem oraz lat podatkowych lub okresów, których ono dotyczy,
- 4) wskazanie metody lub metod ustalania ceny transakcyjnej, algorytmu kalkulacji ceny oraz innych reguł stosowania metody,
- 5) określenie istotnych warunków będących podstawą stosowania metody lub metod, o których mowa w pkt 4, z uwzględnieniem podziału ryzyka, funkcji pełnionych przez podmioty oraz marży realizowanej przez podmioty, o których mowa w pkt 1,
- 6) wskazanie terminu obowiązywania decyzji.

Termin obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia nie może być dłuższy niż 3 lata. Może być on przedłużony na wniosek podmiotu powiązanego, złożony nie później niż 6 miesięcy przed upływem tego terminu, jeżeli kryteria uznanej w tej decyzji metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi nie uległy zmianie. Przedłużony termin obowiązywania decyzji nie może być dłuższy niż kolejne 3 lata.

Podobnie jak we wszystkich innych państwach stosujących procedurę uprzednich porozumień cenowych, projekt przewiduje odpłatność za zawieranie porozumień. Wysokość opłaty od wniosku w sprawie porozumienia wynosi 1% wartości transakcji będącej przedmiotem porozumienia, przy czym w wypadku porozumienia:

- 1) krajowego wynosi nie mniej niż 5000 zł i nie więcej niż 50 000 zł,
- 2) zagranicznego jednostronnego nie mniej niż 20 000 zł i nie więcej niż 100 000 zł,
- 3) zagranicznego dwustronnego nie mniej niż 50 000 zł i nie więcej niż 200 000 zł.

Wymienione opłaty podatnicy będą mogli zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym.

Literatura

- [1] Calderon J.M., *Advance Pricing Agreements. A Global Analysis*, Kluwer Law International 1998.
- [2] *OECD Model Tax Convention on income and on Capital*, Condensed Version, Paris 1998.
- [3] *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*, Part II, Applications, OECD, Paris 1995.

ADVANCE PRICING AGREEMENTS BETWEEN RELATED ENTITY AND TAX ADMINISTRATION – THE SOLUTIONS APPLIED IN THE EUROPEAN UNION VS. INTENDED CHANGES IN POLISH TAX ORDINATION

Summary

Polish tax administration prepares to implement Advance Pricing Agreements Institution, which is to replace currently used administrative and judicial mechanisms that deal with transfer price assessment in transactions between related entities.

The subject of the publication is to discuss the solutions designed in Poland in relation to the legal standards that are in force in the European Union, in particular the Advance Pricing Agreements as well as the procedure and the legal implications resulting from its implementation.

The author discusses the advantages and disadvantages of Advance Pricing Agreements Institution from the taxpayer's and tax organs' viewpoint and expresses an opinion that this institution should contribute to restrictive use of transfer prices between related entities.

Mgr Stanisław Skwierczyński jest pracownikiem Izby Skarbowej we Wrocławiu.