

Pan Marcin Jamroż  
Dyrektor  
Departamentu Cen Transferowych i  
Wycen  
Ministerstwo Finansów

Pan Konrad Szpadzik  
Zastępca Dyrektora  
Departamentu Kluczowych Podmiotów  
Ministerstwo Finansów

*Szanowni Panowie Dyrektorzy,*

W związku z trwającymi postępowaniami o uprzednie porozumienia cenowe, w których [REDAKTOWANE] reprezentuje swoich klientów, ale również w odniesieniu do rozważanych postępowań, w stosunku do których chcielibyśmy złożyć wnioski w najbliższej przyszłości, zwracamy się z uprzejmą prośbą o potwierdzenie stanowiska w zakresie możliwości zmiany jednostronnego postępowania o uprzednie porozumienie cenowe, w trakcie jego trwania, na postępowanie dwustronne, lub – w sytuacji gdyby obecnie obowiązujące przepisy nie umożliwiały takiej zmiany - rozważenie możliwości zainicjowania zmian legislacyjnych prowadzących do wprowadzenia odpowiednich regulacji w tym zakresie. Powyższa kwestia w określonych przypadkach może być istotnym czynnikiem negatywnie wpływającym nie tylko na atrakcyjność, ale i dostępność procedury APA dla polskich podmiotów.

Zgodnie z brzmieniem Art. 92 Ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych: *„Do czasu wydania uprzedniego porozumienia cenowego wnioskodawca może zmienić wnioski w zakresie elementów, o których mowa w art. 90 ust. 1 pkt 2 lit. f-i oraz pkt 3.”*

Natomiast, powołane w art. 92 przepisy ust. 1, pkt 2 i 3 odnoszą się do takich elementów wniosku, jak:

- wskazanie metody weryfikacji ceny transferowej, wraz ze związłym uzasadnieniem wyboru,
- analiza porównawcza w rozumieniu art. 23zc ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych albo art. 11q ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, albo analizę zgodności w rozumieniu art. 23zc ust. 1 pkt 3 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych albo art. 11q ust. 1 pkt 3 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a także wskazanie strony lub transakcji podlegającej badaniu w ramach analizy, jeżeli wynika to z metody wskazanej w lit. f, wraz z uzasadnieniem wyboru,
- opis sposobu kalkulacji ceny transferowej, wraz z założeniami przyjętymi w tej kalkulacji, w tym prognozami finansowymi, na których opiera się kalkulacja ceny transferowej,
- założenia krytyczne, na podstawie których przyjęto, że metoda wskazana w lit. f w dokładny sposób odzwierciedla cenę transferową;
- wskazanie okresu obowiązywania uprzedniego porozumienia cenowego;

Biorąc powyższe pod uwagę wydaje się, iż art. 90 ust. 1 pkt 4 w brzmieniu: „wskazanie, czy wniosek dotyczy wydania jednostronnego uprzedniego porozumienia cenowego czy zawarcia porozumienia dwustronnego albo porozumienia wielostronnego;” nie został wskazany wprost, jako element możliwy do zmiany w trakcie postępowania na podstawie art. 92.

Jednocześnie, zgodnie z art. Art. 82 ww ustawy, „W sprawach nieuregulowanych w niniejszym dziale stosuje się odpowiednio przepisy działu IV Ordynacji podatkowej.” przy czym, zgodnie z art. 167 § 1 Ordynacji podatkowej: „Do czasu wydania decyzji przez organ pierwszej instancji strona może wystąpić o rozszerzenie zakresu żądania lub zgłosić nowe żądanie, niezależnie od tego, czy żądanie to wynika z tej samej podstawy prawnej co dotychczasowe, pod warunkiem że dotyczy tego samego stanu faktycznego.”.

Powyższa zasada ogólna stosowana w postępowaniach podatkowych, powinna znaleźć zastosowanie również w przedstawionym przypadku.

Chcielibyśmy jednocześnie zaznaczyć, iż możliwość przekształcenia postępowania jednostronnego na dwustronne w trakcie jego trwania, jest bardzo często jednym z kluczowych elementów zarówno strategicznych, jak i formalnych w postępowaniu.

Uprzednie porozumienie cenowe jest złożoną i kosztowną procedurą dla aplikujących podmiotów. Z uwagi na wydłużony czas trwania postępowania zdarza się, iż w trakcie jego prowadzenia występuje konieczność zabezpieczenia rynkowości warunków transakcji po obu jej stronach. Może to być spowodowane np. nowymi informacjami uzyskanymi od administracji drugiego państwa, iż porozumienie zawierane jednostronnie w Polsce z dużym prawdopodobieństwem nie zostanie zaakceptowane przez organy podatkowe tego państwa i doprowadzi do sporu w ramach MAP. Może też wynikać z kierunku rozwoju ustaleń z polską administracją, które w opinii podatnika z dużym prawdopodobieństwem mogą zostać zakwestionowane przez organy innej administracji.

Należy też zaznaczyć, iż w zdecydowanej większości ww. przypadków, formalne wycofanie wniosku jednostronnego oraz złożenie wniosku o porozumienie dwustronne może być trudno akceptowalne lub wręcz bardzo kosztowne dla wnioskującego:

- wraz z upływem czasu trwania procedury jednostronnej, w przypadku złożenia nowego wniosku o porozumienie dwustronne, przesuwają się w czasie początek okresu podlegającego ochronie;

- postępowanie APA w Polsce, na tle innych krajów, związane jest z koniecznością wniesienia wysokich opłat administracyjnych. Brak możliwości „dopłaty” do porozumienia dwustronnego i konieczność wniesienia pełnej opłaty (zwykle na poziomie 200 tys zł/transakcję) wydaje się kwotą niewspółmiernie wysoką w stosunku do charakteru żądania. Jednocześnie, organ rozpatrujący wniosek zwykle posiada już szeroką wiedzę o transakcji z postępowania jednostronnego, zatem nie ma konieczności prowadzenia długotrwałego, dodatkowego postępowania zmierzającego do ustalenia stanu faktycznego, co uzasadniałoby poniesienie pełnej opłaty administracyjnej.

- istotną część procedowanych obecnie wniosków o APA motywowana jest, obok chęci zabezpieczenia ryzyka cen transferowych, koniecznością uzyskania ochrony przed ograniczeniami wynikającymi z art. 15e ustawy o CIT. Wejście w życie pod koniec 2019 r. zmian przepisów ustawy o CIT w zakresie art. 15e, wiąże się z brakiem możliwości objęcia ochroną przed limitem art. 15e transakcji zawartych w 2018 i 2019 r., w stosunku do których wniosek o uprzednie porozumienie cenowe nie został złożony do końca grudnia 2019. Zatem, wycofanie wniosku o procedurę jednostronną oraz formalne złożenie ponownego wniosku w procedurze dwustronnej, np. w odniesieniu do należności licencyjnych czy podobnych opłat, w wielu przypadkach będzie wiązało się z gwałtownym wzrostem

efektywnej stawki podatkowej CIT w 2018 i 2019 r. takiego podmiotu, z uwagi na brak możliwości zaliczenia należności do kosztów uzyskania przychodów w tym okresie.

Jednocześnie chciałabym zaznaczyć, iż przed wejściem w życie przepisów Ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, istniała możliwość przekształcenia postępowania jednostronnego na dwu-/wielostronne w trakcie postępowania. Z naszych doświadczeń wynika, iż podatnicy korzystali z tych rozwiązań w sytuacjach wymagających podjęcia takich działań.

Biorąc powyższe pod uwagę, mając na względzie charakter postępowania o uprzednie porozumienia cenowe, wiążący się z chęcią prowadzenia w pełni transparentnego i partnerskiego dialogu pomiędzy podatnikiem i administracją, uprzejmie proszę o pozytywne rozpatrzenie niniejszego wniosku.

*Z wyrazami szacunku,*