

UMOWA O WSPÓŁDZIAŁANIE I POROZUMIENIE PODATKOWE

Paweł Borszowski, Artur Hałas
Katarzyna Kopyściańska, Marek Kopyściański

UMOWA O WSPÓŁDZIAŁANIE I POROZUMIENIE PODATKOWE

Paweł Borszowski, Artur Halasz
Katarzyna Kopyściańska, Marek Kopyściański



Stan prawny na 1 stycznia 2021 r.

Paweł Borszowski, nr ORCID: 0000-0003-3570-2101

Artur Hałas, nr ORCID: 0000-0003-2279-4334

Katarzyna Kopyściańska, nr ORCID: 0000-0003-1955-5949

Marek Kopyściański, nr ORCID: 0000-0003-0108-3824

Recenzent

Dr hab. Jacek Wantoch-Rekowski, prof. UMK

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Trzy kropki Joanna Maź

Projekt okładek serii

Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

Poszczególne części książki napisali:

Paweł Borszowski – rozdział I pkt 1, 4–6, 9–11

Artur Hałas – rozdział I pkt 2, 3, 7, 8

Katarzyna Kopyściańska, Marek Kopyściański – rozdział II

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2021

ISBN 978-83-8223-278-3

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	7
 Rozdział I	
Umowa o współdziałanie	9
1. Istota i cel umowy o współdziałanie.....	9
2. Wniosek o zawarcie umowy o współdziałanie.....	16
2.1. Uwagi ogólne.....	16
2.2. Wymogi formalne wniosku	16
2.3. Weryfikacja wniosku	20
3. Wymóg pozytywnej opinii z audytu wstępnego.....	21
3.1. Uwagi ogólne.....	21
3.2. Audyt wstępny	22
4. Forma i okres umowy	29
5. Zakres treści umowy.....	31
6. Odmowa zawarcia umowy.....	36
7. Obowiązki podatnika, który zawarł umowę	39
7.1. Uwagi ogólne.....	39
7.2. Wykonywanie obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego.....	39
7.3. Zbiór zidentyfikowanych i opisanych procesów oraz procedur	40
7.4. Zgłaszanie istotnych zagadnień podatkowych	45
7.5. Przekazywanie istotnych informacji	46
8. Dopuszczalność wypowiedzenia umowy o współdziałanie oraz zakaz zawarcia umowy o współdziałanie	47
8.1. Wypowiedzenie umowy o współdziałanie	47

8.2. Konsekwencje wypowiedzenia umowy o współdziałanie	48
9. Kompetencje Szefa Krajowej Administracji Skarbowej	49
10. Umowa o współdziałanie a następstwo prawne	55
11. Ewidencja podatników, stron umowy o współdziałanie	57

Rozdział II

Porozumienia podatkowe	63
1. Wprowadzenie	63
2. Zakres podmiotowo-przedmiotowy porozumienia podatkowego	70
2.1. Strony porozumienia podatkowego	70
2.2. Sprawy objęte porozumieniem podatkowym	75
2.2.1. Wprowadzenie	75
2.2.2. Porozumienie podatkowe w sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego	84
2.2.3. Porozumienie podatkowe w sprawie ustalania cen transferowych	89
2.2.4. Porozumienie podatkowe w sprawie braku zastosowania przepisów art. 119a § 1 o.p.	123
2.2.5. Porozumienie podatkowe w sprawie wysokości prognozowanego na następny rok podatkowy zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych oraz w innej sprawie, niezbędnej dla zapewnienia prawidłowej realizacji umowy o współdziałanie	126
2.2.6. Wypowiedzenie porozumienia podatkowego	127
2.3. Postępowanie dowodowe po zawarciu porozumienia podatkowego	129
2.4. Podsumowanie	133
Bibliografia	139
Autorzy	143

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
k.p.a.	– ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.)
r.s.p.o.	– ustawa z 16.10.2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. poz. 2200)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.)
ustawa o KAS	– ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2020 r. poz. 505 ze zm.)

Inne

BEPS	– projekt OECD w zakresie erozji bazy danych i przenoszenia zysków w ramach grupy G20 (ang. Base Erosion and Profit Shifting)
CbCR	– Raportowanie według krajów (ang. Country-by-Country Reporting)
CFC	– Zagraniczne spółki kontrolowane (ang. Controlled Foreign Company)
KAS	– Krajowa Administracja Skarbowa

KIS	– Krajowa Informacja Skarbowa
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
OECD	– Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (ang. Organisation for Economic Cooperation and Development)
RPU	– rządowy projekt ustawy
RWNP	– Ramy Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

Rozdział I

UMOWA O WSPÓŁDZIAŁANIE

1. Istota i cel umowy o współdziałanie

Wprowadzenie do przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa¹ działu IIB zatytułowanego „Współdziałanie” jest potwierdzeniem coraz częściej sięgania przez ustawodawcę podatkowego do takich rozwiązań normatywnych, które pozostają w pewnej relacji do charakterystycznej dla prawa podatkowego administracyjnoprawnej metody regulacji. Nie należy tego oceniać jako odstępstwo od tej zasady, która nadal stanowi podstawę do konstruowania poszczególnych rozwiązań tego prawa. Natomiast sięganie przez ustawodawcę podatkowego do narzędzi normatywnych o charakterze konsensualnym² jest potwierdzeniem nie tylko poszukiwania, ale jednocześnie stopniowego recypowania w obszar normatywny takich środków, które pozwolą pogodzić tendencję do wprowadzania kazuistycznych unormowań z zapewnieniem pewnego stopnia elastyczności przepisów³.

Rozpatrując **istotę** umowy o współdziałanie, w pierwszej kolejności należy wskazać na sformułowanie tytułu działu IIB. Ustawodawca użył określenia „współdziałanie”, obejmując nim *de facto* nie tylko regula-

¹ Ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.).

² Zobacz także A. Nita, *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, Warszawa 2014.

³ W przedmiocie elastyczności przepisów prawa podatkowego P. Borszowski, *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2017.

cję umowy o współdziałanie, ale także porozumienia podatkowego i audytu podatkowego. Nie wprowadzono przy tym definicji legalnej terminu współdziałanie, co należy ocenić pozytywnie. Niewątpliwie pewne uzasadnienie do skonstruowania takiej definicji można byłoby upatrywać w dostosowaniu tak wyrażonego zachowania do regulacji administracyjnoprawnej w obszarze prawa podatkowego. Niemniej jednak z uwagi na powszechne rozumienie tego terminu nie wydaje się konieczne postulowanie zbudowania takiej definicji legalnej.

Istota umowy o współdziałanie sprowadza się zatem *de facto* do samego współdziałania. Przy czym należy podkreślić, że istoty umowy o współdziałanie nie należy poszukiwać poza zakresem terminu, który użył ustawodawca w tytule tego działu. Posłużenie się bowiem przez normodawcę szerokim zakresowo terminem współdziałanie, jako obejmującym również porozumienie podatkowe i audyt podatkowy, nie należy tłumaczyć w taki sposób, że istotę tej umowy należałoby niejako wydzielać z całokształtu zachowań, które można określić jako współdziałanie. Takie rozumienie zakresu ustawowego sformułowania terminu „współdziałanie” oznaczałoby konieczność poszukiwania pewnych rodzajów czy też stopni współdziałania, w zależności od tego, czy chodzi o umowę o współdziałanie, porozumienie podatkowe czy audyt podatkowy. Przy takim hipotetycznym wydzieleniu rodzajów czy też stopni współdziałania w dalszej kolejności należałoby wyrazić stopnie tego współdziałania. Ustawodawca podatkowy nie wprowadził, jak zaznaczono, definicji współdziałania, stąd też nie ma podstaw prawnych do takich poszukiwań. Należy zatem przyjąć, że chodzi o istotę umowy o współdziałanie w ramach szeroko określonego terminu „współdziałanie”.

Warto przy tym podkreślić konieczność poszukiwania istoty umowy, która dotyczy współdziałania. W pierwszej kolejności jest to zatem czynność będąca umową, której przedmiotem jest współdziałanie. A zatem istota tej umowy odnosi się do zachowania, którego formą jest działanie będące *de facto* działaniem wspólnym dwóch podmiotów będących stronami tej umowy, czyli Szefem Krajowej Administracji Skarbowej i podatnikiem. Ustawodawca w tytule rozdziału 1 działu IIB posługuje się wyrażeniem „umowa o współdziałanie”, co można byłoby rozumieć

także jako odniesienie się stosunkowo szeroko do istoty tej umowy. Biorąc jednakże pod uwagę, jak podkreślono, sukcesywne podejście ustawowe do korzystania z takich rozwiązań normatywnych i treść przepisu art. 20s § 1 o.p., istota tej umowy zostaje wyrażona poprzez odniesienie współdziałania do konkretnego obszaru tak wskazanego zachowania. Warto przy tym podkreślić, że dobrym rozwiązaniem normatywnym jest posłużenie się przez ustawodawcę szerokim zakresowo terminem „umowa o współdziałanie” bez doprecyzowywania tego już w samym tytule rozdziału 1. Taki zwrot normatywny może bowiem pełnić funkcję oddziaływania w dalszej perspektywie w kierunku rozważenia wprowadzenia jeszcze innych rozwiązań prawnych opartych na konsensualnych uzgodnieniach.

Wskazany konkretny obszar współdziałania dotyczy podatków pozostających we właściwości Krajowej Administracji Skarbowej. Poprzez określenie obszaru współdziałania nastąpiło nie tylko doprecyzowanie istoty tej umowy, ale jednocześnie doprecyzowanie granic tego współdziałania. Należy przy tym podkreślić, że mimo doprecyzowania tych granic obszar współdziałania jest stosunkowo szeroki. Sformułowanie odnoszące się do zakresu podatków pozostających we właściwości Krajowej Administracji Skarbowej oznacza, że chodzi o zachowanie będące współdziałaniem, które może dotyczyć wszystkich tych podatków, a zatem w konkretnym przypadku każdego z elementów konstrukcyjnych tej daniny publicznej. Ponadto współdziałanie to może także obejmować zobowiązanie podatkowe, które jest ustalane w obszarze każdego świadczenia podatkowego. Nieprzypadkowo bowiem ustawodawca przepisy dotyczące umowy o współdziałanie i całego zakresu współdziałania umieszcza przed działem III dotyczącym zobowiązania podatkowego. Tak określone zachowanie może bowiem dotyczyć też stosunku prawnego zobowiązania podatkowego.

Ograniczenie umowy o współdziałanie do podatków pozostających we właściwości Krajowej Administracji Skarbowej można określić jako pierwszą z płaszczyzn doprecyzowujących istotę tej umowy. Należy bowiem zauważyć, że możliwość zawarcia tej umowy jest ograniczona kwotowo oraz wymogiem uzyskania pozytywnej opinii z audytu wstępnego (zob. pkt 2 i 3).

Ustawodawca nie posługuje się terminem „**cel umowy o współdziałanie**”. Należy jednak uznać, że cel ten został wskazany w art. 20s § 2 o.p. Prawodawca bowiem poprzez sformułowanie, czemu służy umowa o współdziałanie, wyraża *de facto* jej cel. Wyjaśnienie zaś celu tej umowy powinno być pomocne przy jej zastosowaniu w konkretnych przypadkach. Warto zauważyć, że przy wskazywaniu celu umowy o współdziałanie normodawca posługuje się określeniami nieostrymi, a zatem niejako w założeniu stara się zapewnić pewien stopień elastyczności przepisów w ramach tej instytucji.

W oparciu o przepis art. 20s § 2 o.p. wypada wskazać cel umowy o współdziałanie, tj. zapewnienie przestrzegania przez podatnika przepisów prawa podatkowego. A zatem zachowanie obu stron umowy o współdziałanie jest ukierunkowane na zapewnienie przestrzegania przez stronę umowy będącą podatnikiem przepisów prawa podatkowego. Cel tej umowy jest zatem określony również szeroko, gdyż chodzi o ukierunkowanie działań każdej ze stron umowy dla zapewnienia przestrzegania przepisów prawa podatkowego przez konkretnego podatnika. Chodzi zatem o działanie indywidualnie podejmowane przez każdą ze stron umowy, a także działania wspólne podatnika i Szefa KAS. Całość tych szeroko zakreślonych działań ma służyć zapewnieniu przestrzegania przepisów prawa podatkowego przez podatnika. Skoro zatem ustawodawca podatkowy, wskazując cel tej umowy, odnosi się do pojęcia przepisów prawa podatkowego dla przedstawienia celu tej umowy, konieczne staje się uwzględnienie również definicji legalnej przepisów prawa podatkowego z art. 3 pkt 2 o.p. Celem umowy o współdziałanie jest zatem zapewnienie przestrzegania przez konkretnego podatnika przepisów ustaw podatkowych, postanowień ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, jak również zapewnienie przestrzegania przepisów aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych. Z uwagi na wykorzystanie konstrukcji umowy w praktyce może powstać wątpliwość, czy celem konkretnej umowy może być zapewnienie przestrzegania przykładowo jedynie przepisów ustaw podatkowych, czy też jedynie aktów wykonawczych do tych ustaw. Biorąc pod uwagę konstrukcję umowy jako czynności, do-

puszczalne byłoby przyjęcie w konkretnym przypadku takiego wyrażenia tego celu, aby odnieść się wyłącznie do ustaw podatkowych. Z uwagi jednakże na ustawowo określony cel tej umowy, a także jej istotę, należy uznać, że zawężenie w konkretnej umowie jej celu w stosunku do jego ustawowego zakresu byłoby niedopuszczalne i jednocześnie stanowiłoby naruszenie art. 20s § 2 o.p. Przyjęcie tego poglądu jest zatem również potwierdzeniem istoty tej umowy i jej ustawowego celu.

Warto przy tym zauważyć, że celem jest w tym przypadku zapewnienie przestrzegania przepisów prawa podatkowego przez podatnika, a zatem chodzi nie tylko o takie działania, które będą wprost ukierunkowane na przestrzeganie konkretnych rozwiązań prawnych wymienionych w definicji przepisów prawa podatkowego. Umowa ta bowiem może także służyć podejmowaniu i realizacji takich działań indywidulanych i wspólnych, których celem jest wskazanie jedynie kierunku zapewnienia przestrzegania tych przepisów.

Ogólnie wyrażony cel umowy o współdziałanie został doprecyzowany poprzez wskazanie warunków podejmowanych działań. Chodzi o warunki przejrzystości podejmowanych działań oraz wzajemnego zaufania i zrozumienia między organem podatkowym a podatnikiem.

Odniesienie się do warunku przejrzystości podejmowanych działań oznacza posłużenie się przez ustawodawcę określeniem nieostrym⁴ przejrzystości w relacji do konkretnych działań. Należy zatem obszar tego sformułowania wyznaczyć stosunkowo szeroko, biorąc pod uwagę cel umowy o współdziałanie. W pierwszej kolejności warto zauważyć, że ustawodawca posłużył się warunkiem przejrzystości podejmowanych działań. Wypada przyjąć, że nie chodzi jedynie o warunek przejrzystości dla podejmowanych działań, ale jednocześnie do działań realizowanych. Uznanie, że chodzi wyłącznie o warunek przejrzystości w odniesieniu do podejmowanych działań, a nie ich dalszej realizacji, oznaczałoby, że cel

⁴ Jest zatem przykładem coraz częstszego stosowania takich rozwiązań normatywnych, wskazanych w § 155 ust. 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z 20.06.2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. z 2016 r. poz. 283). W pierwszej kolejności wymieniono tu określenia nieostre.

umowy o współdziałanie rozpatrujemy wyłącznie na etapie podejmowania działań, natomiast nie ma znaczenia, czy działania te wykazują się przejrzystością na etapie ich realizacji. Nie można przy tym założyć, że sformułowanie „podejmowanie działań” zawiera w sobie jednocześnie zakres tych zachowań, które są charakteryzowane jako ich realizacja. Z uwagi na wątpliwości interpretacyjne dotyczące zakresu zachowań odnoszących się do warunku przejrzystości wypada zatem postulować zmianę ustawowego wyrażenia i wskazanie, że chodzi o warunek przejrzystości podejmowanych i realizowanych działań. Tym bardziej, że w praktyce mogą być brane pod uwagę takie zachowania, które możemy zakwalifikować nie tylko jako tworzące zakres podejmowania czy też realizacji działań, ale także takie, które pozostają niejako na styku podejmowania i ich realizacji. Trudno je bowiem jednoznacznie zakwalifikować jako takie, które w większym stopniu są podejmowaniem czy też realizacją działań.

W dalszej kolejności warto rozważyć, czy warunek przejrzystości ma odnosić się wyłącznie do działań podatnika, czy także organu podatkowego. Biorąc pod uwagę ogólnie wskazany cel umowy o współdziałanie należałoby przyjąć, że warunek ten odnosi się wyłącznie do działań podejmowanych i realizowanych przez podatnika. Chodzi bowiem o przestrzeganie przez podatnika przepisów prawa podatkowego. Przyjęcie jednak poglądu akcentującego warunek przejrzystości jedynie do działań podatnika byłoby niezgodne nie tylko z celem, ale także istotą analizowanej umowy, a zatem umowy o współdziałanie, która już w swoim określeniu odnosi się do współdziałania stron. Należy zatem uznać, że warunek przejrzystości dotyczy podejmowanych i realizowanych działań nie tylko przez podatnika, ale także organ podatkowy.

Kluczowe w ramach analizy tego warunku staje się wskazanie rozumienia określenia nieostrego przejrzystości. Przejrzystość działań oznacza, że każde z tych działań, niezależnie od tego, czy są podejmowane, czy też realizowane nie tylko nie mają na celu ukrycia pewnych innych zachowań, ale jednocześnie ich sposób podejmowania czy też realizacji można zakwalifikować jako przejrzyste. Chodzi zatem o warunek przejrzystości dla celu działań, ale także sposobu ich podejmowania (realizacji), które są łatwe do analizy.

Kolejny warunek został wyrażony jako wzajemne zaufanie i zrozumienie między organem podatkowym a podatnikiem. W tym przypadku ustawodawca wyraźnie wskazał, że warunek ten powinien być rozumiany jako odnoszący się do podatnika i organu podatkowego. Takie ustawowe sformułowanie nie powinno być przy tym rozumiane w ten sposób, że w odniesieniu do poprzednio wskazanego warunku ma on zastosowanie wyłącznie do działań podatnika. Można bowiem uznać, że taki sposób rozumienia jest konsekwencją użycia wyrażenia „wzajemne”. Warunek ten służy do oceny całokształtu działań podejmowanych i realizowanych przez podatnika i organ podatkowy, które powinny być nacechowane wzajemnym zaufaniem i zrozumieniem. Chodzi zatem o zaufanie i zrozumienie obu stron umowy w stosunku do pojedynczych działań, jak i ich całokształtu. Stąd też na przykład indywidulane działanie podejmowane przez podatnika czy organ podatkowy powinno być objęte zaufaniem i zrozumieniem drugiej strony.

Ustawodawca podatkowy, wskazując ogólnie cel umowy o współdziałanie, a także doprecyzowując ten cel poprzez warunki, nakazuje uwzględniać charakter prowadzonej przez podatnika działalności. Warto podkreślić, że ustawowego sformułowania nie należy rozumieć w taki sposób, że uwzględnienie charakteru prowadzonej działalności jest czymś ubocznym. Prawodawca odnosi się do tego w końcowym zakresie art. 20s § 2 o.p., niemniej jednak wypada ocenić całokształt tego przepisu z punktu widzenia charakteru prowadzonej działalności. Ustawodawca nie wskazuje, co należy rozumieć przez pojęcie „charakter prowadzonej działalności”. Wypada uznać, że chodzi o zakwalifikowanie danej działalności z punktu widzenia spełnienia określonych przesłanek. Prawodawca celowo nie posłużył się wyrażeniem odnoszącym się do działalności gospodarczej. Przepis ten bowiem należy rozumieć jako zawierający nie tylko kwalifikację poprzez charakter prowadzonej działalności jako działalności gospodarczej, ale także takiej, która tego kryterium kwalifikacyjnego nie spełnia. Mimo zatem, że w art. 3 pkt 9 o.p.⁵ ustawodawca wprowadza bardzo szeroką definicję działalności gospodarczej obejmującą swym zakresem także każdą inną działalność zarobkową, która nie spełnia obszaru definicji działalności

⁵ Zob. w pkt 9 niniejszego opracowania.