

Teoria podatkowego stanu faktycznego a regulacja z zakresu cen transferowych na przykładzie prawidłowego ustalenia treści zdarzenia gospodarczego (ang. *accurate delineation of transaction, ADT*)

Theory of taxable event and transfer pricing regulation on example of accurate delineation of transaction, ADT

Bartosz Gryziak

Doktorant w Katedrze Prawa Finansowego WPIA UW, Master Universitario in Diritto Italiano, ORCID: 0000-0002-5519-1161

Streszczenie

Ustawodawca podatkowy wprowadza szereg rozwiązań mających prowadzić do prawidłowego odwzorowania zdolności płatniczej, co z jednej perspektywy ma zapewnić sprawiedliwość podatkową w aspekcie równości opodatkowania, z drugiej zaś – uszczelnić system podatkowy. Wprowadzane rozwiązania wymagają jednak dokonania skomplikowanych analiz, które mogą przynieść niejednoznaczne rezultaty – przykładem takiego rozwiązania jest mechanizm prawidłowego ustalenia treści zdarzenia gospodarczego (ADT). Pojawia się zatem pytanie, czy rozwiązania takie odpowiadają zakreślonemu w Konstytucji RP¹ standardowi szczególowości prawa podatkowego, który ma chronić podmioty podatkowe przed samowolą podatkową (koncepcja podatkowego stanu faktycznego). Słowa kluczowe: prawidłowe ustalenie treści zdarzenia gospodarczego, podatkowy stan faktyczny, ceny transferowe.

Abstract

More and more solutions are enacted in tax law in order to accurately aim at a taxpayer's ability to pay. On the one hand, it should ascertain the tax justice in terms of equality of taxation. On the other hand, it should protect due tax revenues. However, such measures require thorough analysis which in turn does not lead to unequivocal results – an example is provided by accurate delineation of transaction (ADT). Hence, a question must be posed whether such mechanisms are compatible with the constitutional standard of tax legislation which is meant to assure the taxpayers' rights through the certainty of tax law (theory of taxable event).

Keywords: accurate delineation of transaction, taxable event, transfer pricing.

1. ISTOTA PROBLEMU

Daniny publiczne stanowią, zaraz po prawie karnym, najdonioślejszą postać władczego wtargnięcia w sferę praw jednostki – ich realizacja z perspektywy interesariuszy prowadzi do przymusowego uszczuplenia majątkowego (o skomplikowanej i niejednoznacznej odpłatności)². Z tego powodu określony związek publicznoprawny, wykonując przysługujące mu władztwo podatkowe, tj. w szczególności nakładając daniny, jest związany szeregiem zasad konstytucyjnych, odnoszących się zarówno do treści, jak i do formy stanowionych regulacji. Związek ten, ustanawiając przepisy podatkowe, posiada więc „swobodę, lecz nie całkowitą dowolność” – co ma chronić interesariuszy przed tzw. samowolą podatkową³.

Jednym z konstytucyjnych wyznaczników treści przepisów podatkowych jest postulat materialnej sprawiedliwości podatkowej, który ma się realizować w zasadzie zdolności płatni-

czej. Ciężar podatkowy ma być dostosowany do ekonomicznej zdolności danego podmiotu do jego poniesienia, przy czym podmioty wykazujące taką samą zdolność płatniczą powinny ponosić taki sam ciężar podatkowy (nie wyklucza to progresji podatku – zróżnicowanie ciężaru podatkowego dotyczy bowiem podmiotów o różnej zdolności płatniczej; zapewniona pozostaje w takim przypadku równość opodatkowania między podmiotami o takiej samej zdolności płatniczej). Przedmiotem podatku powinien zatem być określony przejaw zdolności płatniczej, konstrukcja podatku powinna zaś zmierzać do adekwatnego odwzorowania tej zdolności⁴.

Owa ekonomiczna zdolność do poniesienia ciężaru podatkowego co do zasady jest wywodzona ze zdarzeń gospodarczych, które przybierają postać prawną zgodną z wolą uczestniczących w nich stron (np. zasada autonomii woli w prawie cywilnym)⁵. Z jednej strony, podatnicy mają prawo do

optymalizacji podatkowej, czyli wybierania takich rozwiązań, które wiążą się z najmniejszym ciężarem podatkowym (innymi słowy, nie mają obowiązku wybierać akurat tych rozwiązań, które oznaczają maksymalizację ciężaru podatkowego)⁶. Z drugiej zaś strony, swoboda ta musi mieć swoje granice – w przeciwnym wypadku mogłoby dojść (i dochodzi) do uszczuplenia podatkowego, a jednocześnie do naruszenia wspomnianej zasady sprawiedliwości podatkowej w aspekcie równości opodatkowania. W konsekwencji postuluje się zasadę prymatu treści nad formą (ang. *substance over form*), która stanowi, że w razie rozdzwieku między formą prawną a treścią ekonomiczną skutki prawne należy wywodzić z treści ekonomicznej, a nie formy prawnej (w tym kontekście mówi się też o gospodarczej wykładni prawa podatkowego)⁷.

Powyższa zasada powoduje implementowanie w prawie podatkowym szeregu rozwiązań mających uszczelniać podatki, tj. uniemożliwiać agresywną optymalizację podatkową skutkującą manipulowaniem postacią zdarzeń gospodarczych w taki sposób, który prowadzi do zafałszowania zdolności płatniczej, a w konsekwencji do zafałszowania kształtu obowiązku podatkowego i uszczuplenia podatkowego (unikanie opodatkowania, ang. *tax avoidance*). Jednym z takich rozwiązań są regulacje z zakresu cen transferowych dotyczących transakcji między podmiotami powiązаныmi, dla których – w myśl wytycznych OECD⁸ – punktem wyjścia jest prawidłowe ustalenie treści zdarzenia gospodarczego (ang. *accurate delineation of a transaction*, ADT). Umożliwia ono następnie porównanie, czy dana transakcja między podmiotami powiązаныmi została dokonana na warunkach rynkowych, a w konsekwencji czy nie doszło do erozji podstawy opodatkowania i przesunięcia dochodu, co z kolei uzasadniałoby odpowiednie skorygowanie rozliczenia podatkowego celem ochrony zagrożonej zasady sprawiedliwości opodatkowania.

Przedmiotem niniejszej analizy jest problem, czy koncepcja ta jest zgodna z zasadami konstytucyjnymi wiążącymi związek publicznoprawny wykonujący władztwo podatkowe. Istotne w tej kwestii ograniczenia dotyczą formy wykonywania władztwa podatkowego – ochrona praw podatników wymaga, aby przepisy podatkowe były odpowiednio szczegółowe (w myśl art. 217 Konstytucji RP), co chronić ma przed wspomnianą samowolą podatkową. W tym kontekście rozwijana jest koncepcja podatkowego stanu faktycznego, który z właściwą precyzją ma określać zarówno aspekt kwalifikacyjny, tj. w jakich sytuacjach (zdarzenie podatkowe), jak i kwantyfikacyjny, tj. w jakiej wysokości (wymiar podatku), powstaje przymusowe świadczenie pieniężne – zobowiązanie podatkowe⁹. Podkreślić należy, że w panujących współcześnie warunkach skarbowości masowej, w których to podmioty podatkowe samodzielnie rozliczają podatek, precyzyjne określenie ciążących na nich obowiązków ma kluczowe znaczenie – nie tylko dla realizacji tych obowiązków, ale również dla poczucia sprawiedliwości podatkowej, warunkującego morale podatkowe interesariuszy, na którym w dużej mierze opiera się skuteczność systemu podatkowego¹⁰.

Czy koncepcja ADT jest do pogodzenia z przedstawionym standardem? Celem odpowiedzi na ten problem w pierwszej kolejności zostanie opisana koncepcja ADT wyłożona w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych¹¹ (choć nie jest to bezpośrednie źródło prawa, to opisane w nim koncepcje

są implementowane w prawie krajowym¹²), następnie koncepcja ta zostanie przeanalizowana w ramach studium konkretnego uproszczonego przypadku (co wzmocni adekwatność oceny, w jakim stopniu jednoznaczne wyniki dostarcza ADT) – w ten sposób zostanie przedstawiony materiał do oceny pod kątem zgodności z konstytucyjnym standardem szczegółowości prawa podatkowego.

2. ADT A REGULACJA CEN TRANSFEROWYCH

Mówiąc o roli ADT w regulacji cen transferowych należy rozważyć: ogólną koncepcję cen transferowych (pkt 2.1. poniżej), miejsce ADT w tej regulacji (pkt 2.2. poniżej) oraz na czym polega ADT (pkt 2.3. poniżej). Koncepcję cen transferowych przedstawiono w oparciu o model przedstawiony w wytycznych OECD¹³.

2.1. Koncepcja cen transferowych

Jeśli idzie o kontekst społeczno-gospodarczy, należy zauważyć, że w relacjach między podmiotami niepowiązаныmi działa co do zasady niezakłócony mechanizm rynkowy, a więc te relacje (wraz z ich rezultatami finansowymi) są dyktowane przede wszystkim przez mechanizm popytu-podaży. W odniesieniu do podmiotów powiązanych ten mechanizm może (co nie oznacza, że automatycznie musi) zostać w mniejszym lub w większym stopniu zakłócony. Zapewnienie autonomii poszczególnych podmiotów wchodzących w skład grupy wspiera mechanizm rynkowy w relacjach między poszczególnymi jej członkami, czynniki podatkowe (osiągnięcie korzyści podatkowej), jak i niepodatkowe (jak wymogi regulacyjne, polityka grupy w kwestiach finansowych lub właścicielskich) mogą natomiast powodować zaburzenie tego mechanizmu. Jak widać, czynniki wpływające na dane zdarzenie gospodarcze mogą być wielorakie i tylko niektóre z nich dotyczą płaszczyzny podatkowej.

Funkcją regulacji z zakresu cen transferowych jest ochrona władztwa podatkowego (i należnych w ramach jego wykonywania dochodów podatkowych) danego związku publicznoprawnego przed sztucznymi (tj. odbiegającymi od warunków rynkowych) transakcjami między podmiotami powiązаныmi, które przez manipulowanie wysokością kosztów uzyskania przychodu u jednego z tych podmiotów oraz wysokością przychodu u drugiego prowadzą do przesunięcia dochodów między tymi podmiotami i w konsekwencji do zafałszowania podstawy opodatkowania w danej jurysdykcji. Jest to zjawisko szczególnie szkodliwe w odniesieniu do transakcji transgranicznych, gdyż stanowi jedno z narzędzi optymalizacji podatkowej w postaci uzasadnionego wyłącznie korzyścią podatkową wybierania przez podmioty podatkowe jurysdykcji oferujących szczególnie korzystne zasady opodatkowania.

Istota mechanizmu cen transferowych przewiduje, że określony krąg podmiotów (wynikający z przyjętej w danej jurysdykcji definicji podmiotów powiązanych) zostaje objęty obowiązkiem ustalania cen transakcyjnych (tj. wszelkich rezultatów finansowych warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań) na warunkach rynkowych (tj. takich, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, ang. *arm's length principle*, APL)¹⁴. Jedynym elementem polityki regulacyjnej, który jest pozostawiony w gestii prawodawcy krajowego, jest określenie kręgu podmiotów objętych tym obowiązkiem. Przy czym więcej wcale nie znaczy lepiej

– administracja skarbowa musi wziąć pod uwagę własne zasoby, jakie może przeznaczyć na kontrolę cen transferowych stosowanych przez podmioty powiązane, a następnie określić swoje priorytety. Zbyt szerokie wyznaczenie zakresu podmiotowego regulacji z zakresu cen transferowych może się okazać dysfunkcyjne.

Podmioty objęte tą regulacją co do zasady są obowiązane sporządzić odpowiedni materiał dowodowy potwierdzający, że stosowane między nimi ceny transakcyjne odpowiadają warunkom rynkowym (mowa o dokumentacji cen transferowych, zarówno lokalnej, jak i grupowej)¹⁵. Mechanizmem ułatwiającym realizację tego obowiązku jest możliwość wcześniejszego ustalenia z organami podatkowymi właściwej w danym przypadku metodologii ustalania cen transferowych w ramach uprzednich porozumień cenowych (ang. *advance pricing agreement*, APA)¹⁶.

Sankcją bezpośrednią za naruszenie obowiązku ustalania cen transferowych na warunkach rynkowych jest albo pominięcie danej transakcji kontrolowanej (a więc dającego się zidentyfikować zdarzenia gospodarczego, którego warunki zostały ustalone lub narzucone w wyniku powiązań), albo podstawienie w jej miejsce dla celów rozliczenia podatku tzw. transakcji właściwej, czyli takiej, jaką przeprowadziłyby w danych okolicznościach między sobą podmioty niepowiązane – dopiero z tak zmodyfikowanego zdarzenia podatkowego (w założeniu odpowiadającego treści ekonomicznej) zostaną wywiedzione skutki prawopodatkowe¹⁷. W istocie regulacja z zakresu cen transferowych przewiduje uprawnienie organów podatkowych do dokonania odpowiedniej korekty wysokości zobowiązania podatkowego (ang. *tax adjustment*) w razie naruszenia zasady warunków rynkowych.

Obok powyższej sankcji bezpośredniej (o charakterze restytucyjnym) nakładane są również sankcje o charakterze pośrednim (represyjnym) – stosowane w reżimie zarówno prawopodatkowym (dodatkowe zobowiązanie podatkowe)¹⁸, jak i karnym skarbowym (kary grzywny)¹⁹. Tego typu sankcje stanowią już jednak specyfikę regulacji z zakresu cen transferowych w danej jurysdykcji.

Jako przykład alternatywnego rozwiązania problemu przez regulację z zakresu cen transferowych wskazuje się globalny podział dochodu według określonej formuły (ang. *global formula apportionment*²⁰). Mechanizm ten przewidywałby, że określony krąg podmiotów należących do międzynarodowych grup kapitałowych ustala swoje dochody globalnie, a następnie są one dzielone pomiędzy poszczególnych członków grupy zgodnie z uprzednio ustaloną powszechną formułą (np. odwołującą się do kosztów, aktywów, wynagrodzeń, wartości sprzedaży). Dostrzega się jednak trudności w ustaleniu wysokości dochodów w poszczególnych jurysdykcjach, a także wątpliwą adekwatność powszechnie obowiązującej formuły, według której miałyby następować podział dochodów²¹. W konsekwencji należy się spodziewać, że model cen transferowych w dającej się przewidzieć przyszłości pozostanie powszechnie stosowanym standardem²². Co więcej, obserwuje się jego rosnące znaczenie²³.

2.2. Miejsce ADT w regulacji cen transferowych

Przedstawiony powyżej skrót mechanizmu cen transferowych pokazuje, że kluczowa kwestia dotyczy porównania

warunków transakcji zawieranych między podmiotami powiązаныmi i warunków, jakie są stosowane w odpowiadających im transakcjach w relacjach między podmiotami niepowiązаныmi (ang. *comparability analysis*)²⁴. Wykryte w ten sposób rozbieżności stanowią przesłankę wprowadzenia odpowiednich korekt podatku.

Zgodnie z wytycznymi OECD w przedmiocie cen transferowych zastosowanie regulacji z zakresu cen transferowych wymaga kilku kroków, których schemat przedstawia się następująco²⁵:

- 1) ADT, tj. prawidłowe ustalenie treści zdarzenia gospodarczego zachodzącego między podmiotami powiązаныmi (transakcji kontrolowanej, ang. *controlled transaction*) z uwzględnieniem powiązań finansowych i gospodarczych między danymi podmiotami, warunków transakcji oraz gospodarczo istotnych jej okoliczności²⁶;
- 2) test porównawczy, tj. weryfikacja, czy podmioty niepowiązаны w danych okolicznościach gospodarczych, jeśli zdecydowałyby się na transakcję danego typu, określiłyby takie same warunki (ang. *comparable uncontrolled transaction*), czy też powinny się zdecydować na alternatywne rozwiązanie (w przypadku gdyby zachodziły różnice między warunkami i istotnymi gospodarczo okolicznościami między transakcją kontrolowaną a niekontrolowaną, należy uwzględnić konieczne korekty celem zapewnienia porównywalności) – porównanie to powinno nastąpić z wykorzystaniem najbardziej adekwatnej metody w danym przypadku;
- 3) w braku porównywalnej transakcji między podmiotami niepowiązаныmi (co samo w sobie jeszcze nie świadczy, że doszło do naruszenia zasady warunków rynkowych – istota działalności gospodarczej podmiotów powiązanych może powodować, że przeprowadzają one swoiste transakcje) – ocena uzasadnienia gospodarczego transakcji kontrolowanej;
- 4) w braku transakcji porównywalnej oraz w braku uzasadnienia gospodarczego – pominięcie transakcji kontrolowanej (ang. *non-recognition*) lub podstawienie dla celów rozliczenia podatku transakcji właściwej (ang. *recharacterization*).

Prawidłowe przeprowadzenie ADT wymaga zgromadzenia i zinterpretowania szerokiego zakresu danych odnoszących się zarówno do sektora gospodarki, w którym funkcjonują podmioty powiązаны (mowa o przekrojowej wiedzy na temat funkcjonowania danego sektora gospodarki oraz o czynnikach determinujących wynik gospodarczy podmiotów działających w tym sektorze), jak i do samych podmiotów powiązanych (np. konieczne jest prawidłowe zrozumienie przyjętego modelu biznesowego).

Bynajmniej nie wyczerpuje to kwestii problemów, jakie wiążą się z informacjami koniecznymi do prawidłowego zastosowania regulacji z zakresu cen transferowych. Kolejny krok analizy – analiza porównawcza – wymaga bowiem uwzględnienia informacji, które mogą być dostępne, lecz pozostają niekompletne albo trudne do zinterpretowania bądź też pozostają niedostępne ze względu na trudności z pozyskaniem lub tajemnicę przedsiębiorstwa²⁷.

Prawidłowe przeprowadzenie ADT, a więc ustalenie, jaka faktycznie transakcja została dokonana między podmiotami

powiązany oraz jakie są jej warunki i gospodarczo istotne okoliczności, stanowi zatem warunek *sine qua non* prawidłowego zastosowania regulacji z zakresu cen transferowych. Jeżeli analiza porównawcza stanowi kwestię główną w stosowaniu regulacji z zakresu cen transferowych, to ADT stanowi kwestię wstępną, a ewentualne pominięcie transakcji kontrolowanej lub podstawienie transakcji właściwej – kwestię wtórną. Analizę tę pierwotnie musi przeprowadzić podmiot weryfikujący, czy w relacjach z podmiotami powiązanymi stosuje warunki rynkowe. Analizę tę wtórną musi przeprowadzić organ weryfikujący, czy podmiot podatkowy wypełnił obowiązek ustalania cen transferowych na warunkach rynkowych.

2.3. Przeprowadzenie ADT

Przeprowadzenie ADT wymaga analizy szeregu czynników, przy czym to, jaką wagę w kontekście ustalenia istotnych cech gospodarczych należy przypisać każdemu z nich, trzeba dostosować do okoliczności danego przypadku. Należy ocenić powiązania gospodarcze i finansowe między danymi podmiotami, warunki transakcji oraz gospodarczo istotne okoliczności – dwie ostatnie cechy nazywane są też czynnikami porównawczymi, gdyż to od nich zależy także prawidłowy dobór próby badawczej w postaci porównywalnych transakcji między podmiotami niepowiązanymi²⁸. Co więcej, metodę dla analizy porównawczej również należy dostosować do okoliczności danego przypadku.

Pierwszym czynnikiem wymagającym analizy są warunki umowne transakcji. O transakcji należy mówić w każdym przypadku, kiedy dochodzi do przeniesienia jakiejś wartości między danymi podmiotami. Transakcja taka może być sformalizowana, tj. towarzyszą jej umowy i ewentualna korespondencja między stronami. W takim przypadku ustalenie warunków umowy nie ogranicza się jednak do analizy formalnej – konieczne jest bowiem ustalenie, czy wyłaniający się z dokumentów obraz warunków transakcji odpowiada faktycznemu zachowaniu stron transakcji. Jeżeli natomiast transakcja nie jest sformalizowana (tj. brak jakiegokolwiek dokumentacji), jedynym materiałem dowodowym, na podstawie którego można wnioskować o warunkach umowy, jest zachowanie stron²⁹.

Drugim czynnikiem jest analiza funkcjonalna zadań, aktywów i ryzyk (ang. *function, asset, risk, FAR*), jakie są przypisane poszczególnym podmiotom powiązanym w ramach przeprowadzanej transakcji, przy czym analiza obejmuje jedynie te zadania, aktywa i ryzyka, które mają znaczenie dla wypracowania zysku. Badanie to uwzględnia aspekt nie tylko ilościowy, lecz także jakościowy – należy zatem odróżniać zadania rutynowe (pomocnicze) od zadań kluczowych (podstawowych), mających strategiczne znaczenie dla dochodowości danego przedsięwzięcia. Konieczne jest więc ustalenie modelu łańcucha dostaw oraz faktycznej roli (działań, odpowiedzialności, zdolności) poszczególnych podmiotów będących stronami danej transakcji kontrolowanej w tym modelu. Znaczenie tej analizy jest takie, że wynagrodzenie powinno odpowiadać faktycznie realizowanym przez dany podmiot zadaniom, z uwzględnieniem aktywów, które wymagają wykorzystywania lub dostarczania, a także przyjętych na siebie przez dany podmiot ryzyk. Kluczowym elementem jest ryzyko – wskazuje się, że ryzyko jest nierozzerwalnie związane z

realizowanymi zadaniami, i to ryzyko generuje zyski. W związku z tym prawidłowa alokacja ryzyk (z uwzględnieniem kontroli nad danym ryzykiem oraz finansowej zdolności do jego poniesienia) w ramach analizy funkcjonalnej ma szczególną doniosłość³⁰.

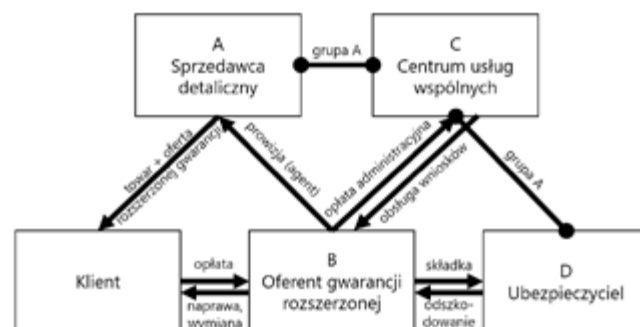
Trzecim czynnikiem jest charakterystyka towaru lub usługi będących przedmiotem transakcji; dotyczy to zarówno cech wewnętrznych, jak np. cechy fizyczne rzeczy (jakość towaru) lub zakres usług (np. zakres i okres świadczenia) oraz przewidywane zyski, jak i zewnętrznych, takich jak w szczególności podaż danego towaru na rynku. Czynniki te również przekładają się na przyjętą cenę³¹.

Czwarty czynnik odnosi się do tych okoliczności gospodarczych, w jakich jest przeprowadzana transakcja kontrolowana, które mogą mieć wpływ na cenę (mowa o okolicznościach dotyczących czasu i miejsca zawarcia transakcji). Może to dotyczyć cykli gospodarczych, środowiska regulacyjnego, łańcucha dostaw, rozmiaru i rozwoju danego rynku, siły nabywczej konsumentów, rynku pracy (dostępności i kosztów wykwalifikowanych pracowników). W tym kontekście trzeba zwrócić uwagę na oszczędności związane z lokalizacją transakcji, wynikające np. z obniżonych kosztów pracy. Należy ocenić, w jakim stopniu okoliczności te wpływają na transakcję oraz w jaki sposób podmioty niepowiązane zarządzają tymi czynnikami³².

Piąty czynnik uwzględnia natomiast przyjętą strategię biznesową. Trzeba ocenić, czy postępowanie stron faktycznie jest zgodne z przyjętą strategią biznesową, czy realizacja tej strategii jest kontrolowana i należycie udokumentowana, a także czy przynosi efekty³³. Jest to czynnik o tyle istotny, że może uzasadniać akceptowanie strat lub niższych zysków w określonym przedziale czasowym w związku z np. strategią wejścia na dany rynek.

Przedstawione okoliczności wymagające analizy wzajemnie się przenikają. Przykładowo w odniesieniu do wpływu pandemii COVID-19 w ramach ADT w analizie funkcjonalnej należy uwzględnić ryzyko tzw. lockdownu, w analizie warunków gospodarczych – zmianę rentowności prowadzonej działalności, w analizie strategii biznesowej – odpowiednią zmianę polityki przedsiębiorstwa. W przypadku gdyby przedmiotem transakcji były natomiast towary wykorzystywane w przeciwdziałaniu skutkom pandemii (np. maseczki), pandemia wpłynęłaby także na charakterystykę oferowanego towaru (np. przez zmianę mechanizmu popytu-podaży).

3. ADT A STUDIUM PRZYPADKU



Źródło: opracowanie własne.

Spółka A z siedzibą w państwie Alfa jest sprzedawcą detalicznym sprzętu AGD i RTV. Prowadzi sprzedaż przez rozbudowaną sieć sklepów w kraju i zagranicą, jak również przez Internet. Przy każdej sprzedaży towaru konsumentom jest oferowana rozszerzona gwarancja na sprzedawane produkty. Przez okres do 4 lat po wygaśnięciu gwarancji producenta konsumenci mogą skorzystać z naprawy lub wymiany sprzętu³⁴.

Rozszerzona gwarancja jest oferowana w ramach umowy świadczenia usług przez podmiot B z siedzibą w państwie Alfa. Umowa jest zawierana bezpośrednio przez klienta spółki A ze spółką B (spółka A działa w charakterze agenta spółki B w zamian za prowizję). Spółka B nie jest powiązana ze spółką A. Niemniej spółka B nie posiada rozbudowanej struktury osobowo-rzeczowej – zarządzanie umowami, przetwarzanie roszczeń, koordynacja napraw lub wymian, a także monitorowanie kosztów napraw były przeprowadzane przez spółkę C z siedzibą w A, tj. centrum usług wspólnych grupy, do której należy A.

Na podstawie odrębnej umowy spółka B ubezpieczyła swoje umowy u spółki D z siedzibą w państwie Beta oferującym preferencyjne warunki opodatkowania. Spółka D jest zakładem ubezpieczeń będącym podmiotem zależnym spółki A. W konsekwencji w razie roszczenia konsumenta spółka B płaciła C koszty naprawy lub wymiany, a następnie zwracała się do D o wypłatę odszkodowania. Spółka D posiada rozbudowaną strukturę osobowo-rzeczową, upoważnienie do prowadzenia działalności ubezpieczeniowej, jak również adekwatny kapitał do przyjmowanych ryzyk ubezpieczeniowych.

Pierwszym problemem na tle przedstawionego stanu faktycznego była kwestia, czy w ogóle dochodzi do transakcji kontrolowanej między A i D (a więc czy w ogóle omawiany stan faktyczny wchodzi w obszar zastosowania regulacji z zakresu cen transferowych).

Prima facie w przedstawionym stanie faktycznym nie dochodzi do żadnego bezpośredniego uzgodnienia między tymi podmiotami ze względu na obecność podmiotu pośredniczącego B, niepowiązanego z grupą, do której należą pozostałe podmioty. Wydawałoby się, że nie jest to transakcja między podmiotami powiązanymi. Organ podatkowy w sprawie stwierdził jednak (z czym zgodził się sąd rozpatrujący sprawę), że jednak dochodzi do transakcji między A i D, gdyż D ubezpieczał umowy rozszerzonej gwarancji, których zawarcie jest wynikiem działalności A jako agenta oferującego je podmiotowi. Zysk osiągany przez D z tytułu opłacanej przez B prowizji należy zatem oceniać pod kątem respektowania zasady warunków rynkowych.

Skoro stwierdzono, że dochodzi do transakcji kontrolowanej, nadszedł moment na ADT. Na tym tle można by sformułować trzy poglądy.

Pierwszy z nich wskazuje na to, że D posiada upoważnienie do prowadzenia działalności ubezpieczeniowej wraz z adekwatną strukturą osobowo-rzeczową do realizacji umowy ubezpieczenia, która jest też istotą przedsięwzięcia, przy czym to D ponosi ryzyko związane z przedsięwzięciem (nie można zagwarantować, że poziom roszczeń gwarancyjnych pozostanie niski), wobec czego to on odgrywa kluczową rolę (co uzasadniałoby jego wysokie dochody z transakcji).

Drugi pogląd wskazuje, że działalność podmiotu D ogranicza się do ewentualnego pokrycia kosztów realizacji umowy gwarancji rozszerzonej (ryzyko to jest stosunkowo ograniczone i przewidywalne) – działalność D ma zatem charakter rutynowy, a nie kluczowy dla wypracowania zysku w ramach omawianego przedsięwzięcia. Istotną rolę należy zatem przypisać A, gdyż jest to wiodący sprzedawca detaliczny, którego sieć sklepów umożliwiła sprzedaż rozszerzonych gwarancji klientom, których ponadto przyciąga wartość firmy A – to ten element jest kluczowy dla wypracowania zysku w ramach transakcji.

Trzeci pogląd akcentuje natomiast kwestię obsługi gwarancji rozszerzonej, która jest podstawą całego przedsięwzięcia, a którą de facto przeprowadza centrum usług wspólnych C – to na jego działalności opiera się zatem przedstawiony model biznesowy.

W omawianej sprawie przeważała druga koncepcja.

Finalny problem dotyczył kwestii, jak dobrać próbę badawczą (a więc które transakcje są porównywalne z przedstawionym modelem biznesowym, znów pojawia się kwestia ADT), tj. powstało istotne pytanie, czy kiedy szuka się transakcji porównywalnych, należy się kierować stroną dochodową działalności D, czy też należy brać pod uwagę warunki wynikające z przewagi rynkowej spowodowanej rozbudowaną siecią sprzedaży A. Organ przychylił się do drugiego poglądu. Okazało się jednak, że z powodu drugorzędnych okoliczności (jak np. upływ czasu od zawarcia transakcji, brak szczegółowych danych, inna pozycja biznesowa stron, jakościowo odmienny przedmiot transakcji) nie sposób znaleźć adekwatną próbę porównawczą, jak też nie sposób poczynić ewentualnych dostosowań, które zapewniłyby porównywalność obu transakcji. Jest to o tyle istotna konstatacja, że rozpatrujący tę sprawę sąd ostatecznie nakazał stronom (podatnikowi i organowi podatkowemu) osiągnięcie porozumienia co do zgodnej z prawem ceny transakcyjnej w omawianym przykładzie, gdyż sam nie był w stanie jej ustalić, mógł jedynie wskazać, jakie okoliczności należy wziąć pod uwagę.

4. ADT A PODATKOWY STAN FAKTYCZNY

We wcześniejszej części referatu przedstawiono zarys regulacji z zakresu cen transferowych ze szczególnym uwzględnieniem ADT oraz problemy z praktycznym zastosowaniem tej koncepcji. Celem drugiej części referatu jest ocena ADT w kontekście teorii podatkowego stanu faktycznego – w aspekcie horyzontalnym (zakres podatkowego stanu faktycznego, pkt 4.1. poniżej), jak i wertykalnym (szczegółowość podatkowego stanu faktycznego, pkt 4.2. poniżej).

4.1. Kwalifikacyjny i kwantyfikacyjny wymiar podatkowego stanu faktycznego

Podatkowy stan faktyczny zawiera w sobie aspekt kwalifikacyjny i kwantyfikacyjny. Pierwszy z nich obejmuje wszystkie prawnie istotne elementy zdarzenia podatkowego (w szczególności mowa o podmiocie i przedmiocie opodatkowania), drugi – mające zastosowanie do tego zdarzenia podatkowego zasady wymiaru zobowiązania podatkowego (dotyczące zarówno ilościowego i jakościowego ujęcia przedmiotu opodatkowania, jak i właściwej dla niego stawki podatku)³⁵.

Między tymi dwiema stronami podatkowego stanu faktycznego zachodzi jakościowa różnica, która wiąże się z przyjętym w danej jurysdykcji modelem konkretyzacji prawa podatkowego.

W Polsce przyjęto dwustopniowy model konkretyzacji prawa podatkowego. Pierwszy stopień obejmuje obowiązek podatkowy i wiąże się z zaistnieniem zdarzenia podatkowego (kwalifikacja), w czego efekcie dochodzi do częściowej, podmiotowej konkretyzacji stosunku prawa podatkowego (dany podmiot nabywa status podatnika, powstają wobec niego obowiązki instrumentalne)³⁶. Drugi stopień obejmuje zobowiązanie podatkowe i wiąże się z obliczeniem podatku. Skoro zaistniało zdarzenie podatkowe, zasadna jest weryfikacja, czy w związku z tym powstała kwota podatku do zapłaty – kwantyfikacja (przedmiotowa konkretyzacja prawa podatkowego). Zobowiązanie podatkowe stanowi logiczną, ale niekonieczną konsekwencję obowiązku podatkowego. Wzajemną relację obu stron podatkowego stanu faktycznego najlepiej obrazuje model podatkowego stanu faktycznego otwartego, w którym co do zasady obowiązek podatkowy powstaje wraz z początkiem okresu podatkowego, a zobowiązanie podatkowe – z jego końcem. Można też zwrócić uwagę na możliwość odroczenia zobowiązania podatkowego³⁷.

Alternatywny model konkretyzacji (przyjęty np. w prawie unijnym) przewiduje jednostopniową konkretyzację prawa podatkowego w postaci zobowiązania podatkowego (ang. *tax liability*). Choć w tym modelu nie ma pojęcia obowiązku podatkowego, nie oznacza to, że czynniki badane w modelu dwustopniowym na okoliczność powstania obowiązku podatkowego są prawnie irrelewantne – stanowią bowiem presupozycję zobowiązania podatkowego, tj. dopiero w razie ich zaistnienia zasadne jest przejście do wymiaru zobowiązania podatkowego. W tym modelu status podatnika i obowiązki formalne są ustalane na odrębnych zasadach³⁸.

Podział podatkowego stanu faktycznego na stronę dotyczącą kwalifikacji określonego zdarzenia jako zdarzenia podatkowego, a następnie kwantyfikacji należnego podatku ma znaczenie w kontekście możliwych nieprawidłowości dotyczących zapłaty zobowiązania podatkowego. Ustawodawca wskazuje na błąd co do powstania obowiązku podatkowego (błąd w kwalifikacji) oraz błąd co do wysokości zobowiązania podatkowego (błąd w kwantyfikacji) jako możliwe pomyłki podmiotów podatkowych³⁹.

Zdarzenia takie nie muszą mieć charakteru pomyłki, lecz także mogą być celowym działaniem podmiotu podatkowego. Pierwszy z tych błędów wiąże się z zagadnieniem unikania opodatkowania, kiedy w wyniku działań podmiotu podatkowego zostanie zamaskowana tożsamość zdarzenia podatkowego, w czego wyniku (bez uwzględnienia zasady prymatu treści nad formą) bądź to nie powstanie obowiązek podatkowy, bądź też powstanie inny obowiązek podatkowy niż ten faktycznie właściwy. Drugi ze wskazanych błędów wiąże się z zagadnieniem uchylania się od opodatkowania, kiedy mimo że bez przeszkód powstał prawidłowy obowiązek podatkowy, to z jakichś przyczyn zafalszowano wysokość należnego podatku.

Prima facie wydawałoby się, że naruszenie zasady ceny rynkowej stanowi naruszenie natury kwantyfikacyjnej. Niemniej naruszenie obowiązku stosowania ceny rynkowej, w

którego wyniku dochodzi do nieprawidłowego lub niepełnego rozpoznania zdarzenia podatkowego, należy do pierwszej z tych kategorii – naruszeń kwalifikacyjnych. Zasada prymatu treści nad formą (którą urzeczywistnia m.in. regulacja z zakresu cen transferowych) dotyczy właśnie prawidłowej kwalifikacji zdarzenia podatkowego. Dopiero z kwalifikacji danego zdarzenia wynikają właściwe zasady opodatkowania (każde naruszenie kwalifikacyjne jest zatem równoznaczne z naruszeniem kwantyfikacyjnym, chociaż nie każde naruszenie kwantyfikacyjne jest jednocześnie naruszeniem kwalifikacyjnym). W przypadku naruszenia zasady ceny rynkowej dochodzi natomiast do zafalszowania zdarzenia podatkowego, a nie wymiaru podatku. W konsekwencji najpierw dochodzi do korekty zdarzenia podatkowego (pominięcie transakcji kontrolowanej lub podstawienie transakcji właściwej), a dopiero potem do odpowiedniej korekty wysokości zobowiązania podatkowego (zasady wymiaru podatku pozostają bez zmian).

4.2. Szczegółowość podatkowego stanu faktycznego

Przyjmuje się, że podatkowy stan faktyczny zastępuje w stosunku zobowiązania podatkowego element woli stron obecny we wzorcowym modelu zobowiązania cywilnoprawnego. Zdefiniowanie elementów podatkowego stanu faktycznego następuje w drodze ustawy kwalifikowanej – ustawy podatkowej, której minimalny standard szczegółowości określa w Polsce art. 217 Konstytucji RP. Istotą tego przepisu jest to, że wszystkie elementy konstrukcji podatku muszą zostać sprecyzowane w ustawie podatkowej w sposób na tyle jednoznaczny, aby podatnik był w stanie określić treść ciążącego na nim obowiązku podatkowego⁴⁰. Oprócz zasady określoności przepisów prawa podatkowego z przepisów konstytucyjnych wywodzi się także zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa podatkowego – w istocie sprowadzającą się do tego samego wymogu, choć z innej perspektywy (mowa o bezpieczeństwie prawnym, a to co do zasady wiąże się z należytą określonością prawa)⁴¹. Podgląd ten jest wspierany chociażby w przepisach Ordynacji podatkowej, które jako podstawowy sposób powstawania zobowiązania podatkowego wskazują powstanie z mocy ustawy. Oznacza to, że ustawa musi być precyzyjna na tyle, aby stanowić samodzielne i zupełne źródło powstania zobowiązania podatkowego⁴².

Z tej perspektywy normy prawa podatkowego miałyby mieć charakter bezwzględny i jednoznacznie wskazywać, w jakiej sytuacji, ile podatku jest należne⁴³. Rola organów podatkowych i podmiotów podatkowych sprowadza się jedynie do prawidłowego zastosowania ustawy, przy czym obie strony pozostają bezwzględnie nią związane. Co istotne – skoro podatkowy stan faktyczny zastępuje element woli stron, to (co do zasady) zobowiązaniem podatkowym rządzi zasada niedyspozytywności, tj. ani organ podatkowy, ani podmiot podatkowy nie mogą swobodnie nią dysponować⁴⁴. W konsekwencji miałyby być zapewniona zasada sprawiedliwości podatkowej w aspekcie równości opodatkowania – wszyscy znajdujący się w tej samej sytuacji (wykazujący tę samą zdolność płatniczą) są obowiązani ponieść taki sam ciężar podatkowy.

Ustawodawca jednakże sam wskazuje, że stanowione przezeń normy prawa podatkowego nie są jednoznaczne, a

wątpliwości powstałe w toku interpretacji przepisów prawa podatkowego należy rozstrzygać na korzyść podatnika (zasada *in dubio pro tributario*)⁴⁵. Także doktryna dostrzega okoliczności, które zaburzają bezwzględny charakter norm prawa podatkowego, w szczególności stosowanie pojęć nieostrych w przepisach podatkowych, którym stosujący je podmiot sam musi nadać treść (co prowadzi do quasi-prawotwórczej wykładni – konieczne jest uzupełnienie treści normy prawnopodatkowej na potrzeby konkretnego stanu faktycznego)⁴⁶. Nauce prawa podatkowego nie jest też obce zjawisko ryzyka podatkowego, czyli niepewności danego podmiotu co do prawidłowej kwalifikacji danego zdarzenia podatkowego (a w konsekwencji jego skutków prawnopodatkowych)⁴⁷.

Właśnie w duchu względnych norm prawnopodatkowych są sformułowane regulacje w przedmiocie cen transferowych – ocena, czy w danych okolicznościach zostały zachowane warunki rynkowe, ma charakter subiektywny. Jest to wskazane *expressis verbis* w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych: „stosowanie cen transferowych nie stanowi precyzyjnej techniki, lecz wymaga dokonania oceny zarówno ze strony podmiotu podatkowego, jak i organu podatkowego [tłum. własne]”, i z tego też powodu „nie zawsze możliwe jest jednoznaczne określenie ceny transakcyjnej zgodnej z warunkami rynkowymi [tłum. własne]”⁴⁸. Rozbieżności takie zajądą w szczególności w razie braku porozumienia co do właściwej metodologii ustalania cen transferowych między podmiotem podatkowym i organem podatkowym, a nawet mimo zgody co do właściwej metody wciąż są możliwe rozbieżne oceny (należy podkreślić, że stosowanie regulacji z zakresu cen transferowych odwołuje się do dogłębnej wiedzy gospodarczej, która warunkuje wyniki dokonanej analizy).

W świetle powyższego należy stwierdzić, że nie jest możliwe obiektywne naruszenie zasady ceny transferowej, gdyż zasada ta sama w sobie wymaga doprecyzowania *in concreto*. Regulacje w przedmiocie cen transferowych stanowią zamiast tego kompetencję (mają charakter *de facto* blankietowy) dla organów podatkowych (z mniejszym lub większym udziałem podmiotów podatkowych) do konstytutywnego kształtowania treści zobowiązania podatkowego. Znajduje to wyraz w quasi-umowach podatkowych, jak np. uprzednie porozumienie cenowe, w ramach których podmioty podatkowe i organy podatkowe porozumiewają się co do właściwego sposobu stosowania przepisów prawa podatkowego, co ma charakter quasi-prawotwórczy, gdyż przekłada się na zgodną z prawem wysokość zobowiązania podatkowego. Rodzi to istotne ryzyka dla prawidłowego funkcjonowania systemu podatkowego⁴⁹.

Dopuszczalność posługiwania się przez ustawodawcę normami prawnopodatkowymi względnymi na powrót otwiera problem samowoli podatkowej (w aspekcie zarówno stanowienia, jak i stosowania prawa). Przemawiające za tym szczególne interesy fiskalne (uszczelnianie podatku) wymagają wagi z uzasadnionymi interesami podmiotów podatkowych (minimalizacja ryzyka podatkowego). Przesadny fiskalizm godzi bowiem w poczucie formalnej sprawiedliwości podatkowej, a w konsekwencji w morale podmiotów podatkowych (ich chęć i gotowość do prawidłowego wypełnienia ciążących na nich obowiązków)⁵⁰. W konsekwencji przesadny fiskalizm nie tylko łamie zasady konstytucyjne, lecz także

godzi w ogólny interes fiskalny (skuteczność systemu podatkowego). Oznacza to, że konieczne jest wypracowanie instytucji prawnopodatkowych odpowiednio chroniących podmioty podatkowe przed samowolą organów podatkowych w stosowaniu norm prawnopodatkowych względnych.

5. WNIOSKI

Przedstawiona powyżej analiza regulacji w przedmiocie cen transferowych prowadzi do wniosku, że albo te regulacje stoją w sprzeczności z normami konstytucyjnymi (co, można domniemywać, jest wspólne wszystkim regulacjom prawno-podatkowym implementującym zasadę prymatu treści nad formą – jak wcześniej wspomniano, jednoznaczne ustalenie treści może nie być możliwe⁵¹), albo konieczna jest zmiana sposobu rozumienia konstytucyjnego standardu szczególności przepisów podatkowych w ten sposób, aby dopuścić istnienie obok norm prawnopodatkowych bezwzględnych także norm prawnopodatkowych względnych (wymagających dookreślenia na potrzeby konkretnego stanu faktycznego). Biorąc pod uwagę bieżący kontekst społeczno-gospodarczy (w tym także globalny), zasadne wydaje się drugie z tych podejść.

W razie przyjęcia tezy o dopuszczalności posługiwania się normami prawnopodatkowymi względnymi przez ustawodawcę otwiera się kwestia wypracowania należytych narzędzi chroniących podmioty podatkowe przed samowolą organów podatkowych, mająca ich przed tym uchronić szczególność podatkowego stanu faktycznego w tym przypadku nie spełnia bowiem funkcji ochronnej. Narzędzia takie zostały już stworzone – mowa o umowach podatkowych, w ramach których organy podatkowe razem z podmiotami podatkowymi porozumiewają się co do tego, jak w danym stanie podatkowym należy zastosować daną normę prawnopodatkową, precyzując jej treść.

Przypisy

- 1 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- 2 Zob. szerzej: B. Gryziak, *Czy tylko podatki i opłaty? O odpłatności danin publicznych. Analiza prawno-porównawcza*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 5.
- 3 Zob. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 27 listopada 2007 r., SK 39/06, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=4&dokument=1219&sprawa=4422>, dostęp: 23.07.2022.
- 4 Zob. F. Randazzo, *Manuale di diritto tributario*, Torino 2018. Inaczej niż we Włoszech (art. 53 Costituzione della Repubblica Italiana [Konstytucja Republiki Włoskiej], <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:costituzione:1947-12-27/lvig>), dostęp: 23.07.2022) – w Polsce zasada zdolności płatniczej nie została wprost wyrażona w Konstytucji RP, niemniej wywodzi się ją z zasady powszechności opodatkowania (art. 84), równości opodatkowania (art. 32) oraz sprawiedliwości opodatkowania (art. 2). Zob. np. wyrok TK z dnia 28 października 2015 r., K 21/14, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=5&dokument=12902&sprawa=14058>, dostęp: 23.07.2022.
- 5 W niniejszej pracy pominięto aspekt cywilistycznego lub autonomicznego rozumienia pojęć prawnych w prawie podatkowym – zagadnienie to nie prezentuje się jednolicie w poszczególnych jurysdykcjach. Zob. A. Kostecki, *Gospodarcze implikacje ustawodawstwa podatkowego, w: Studia z prawa gospodarczego i handlowego. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Stanisława Włodyki*, Kraków 1996, s. 239 i nast.
- 6 Pogląd ugruntowany w polskiej doktrynie – zob. np. wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=6&dokument=353&sprawa=3647>, dostęp: 23.07.2022.

- ⁷ Zasada przewagi treści nad formą jest rozwijana na potrzeby zarówno prawa podatkowego, jak i prawa bilansowego (zob. art. 4 ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm.). Niejednokrotnie zasada ta jest recypowana na potrzeby prawa podatkowego w judykaturze (zob. np. wyrok Sądu Najwyższego USA z dnia 7 stycznia 1935 r., *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 [1935]). Polska judykatura rozwijała w istocie analogiczną koncepcję obejścia prawa (zob. np. K. Radzikowski, *Obejście prawa podatkowego w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 6, s. 10-20). Obecnie w Polsce obowiązuje ogólna klauzula antyabuzyjna skodyfikowana w art. 119a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa). Koncepcja gospodarczej wykładni prawa podatkowego nie jest tożsama z koncepcją obejścia prawa, pozostają one jednak w funkcjonalnym związku – klauzula obejścia prawa ma zastosowanie tam, gdzie kończy się możliwość przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w drodze wykładni prawa (zob. H. Litwińczuk, *Obejście prawa podatkowego w świetle doświadczeń międzynarodowych*, „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 9, s. 4). Obie te doktryny są w pewnym stopniu funkcjonalnie ekwiwalentne – wybranie jednej lub drugiej jest uzależnione od kultury prawnej danej jurysdykcji (elastyczności wykładni) i w konsekwencji może mieć zastosowanie do tych samych stanów faktycznych (zob. np. B. Gryziak, *Prawopodatkowe skutki finansowania spółki – analiza historyczna i porównawcza*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 10).
- ⁸ OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development (Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju).
- ⁹ Zob. pkt 4.1. poniżej.
- ¹⁰ M. Halla, *Tax Morale and Compliance Behavior: First Evidence on a Causal Link*, „The B.E. Journal of Economic Analysis & Policy” 2012, t. 12, nr 1; M. Niesiołowska, *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*, Warszawa 2013.
- ¹¹ OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, January 2022, Paris 2022, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en#page1, dostęp: 23.07.2022.
- ¹² Obok regulacji z zakresu cen transferowych (w podatku dochodowym od osób prawnych – rozdział 1a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.) należy zwrócić uwagę na rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1444 ze zm.), które powtarza niektóre fragmenty wytycznych.
- ¹³ OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines...*, dz. cyt.
- ¹⁴ Zakres podmiotowy w Polsce określa art. 11c ust. 1 w związku z art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ¹⁵ Art. 11k-11s ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ¹⁶ Np. polskie uprzednie porozumienie cenowe uregulowane przepisami działu III ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. poz. 2200 ze zm.).
- ¹⁷ Art. 11c ust. 2-6 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ¹⁸ Art. 58a Ordynacji podatkowej.
- ¹⁹ Np. art. 56c ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 859 ze zm.).
- ²⁰ W istocie konkurencyjne wobec siebie jest bądź to odrębne obliczanie dochodu w każdej jurysdykcji wraz z zasadą warunków rynkowych, bądź też jednolite obliczanie dochodu przez międzynarodowe przedsiębiorstwa i następnie alokowanie go do właściwych jurysdykcji. Zob. R. Krever, F. Vaillancourt, *The Allocation of Multinational Business Income: Reassessing the Formulary Apportionment Option*, 2020, s. 9-11.
- ²¹ OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines...*, dz. cyt., s. 34-48.
- ²² OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version*, 21 November 2017, Paris 2017, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1, art. 9, dostęp: 23.07.2022.
- ²³ A. Błażejewska-Gaczyńska, *Łańcuch dostaw a wycena transakcji między podmiotami powiązаныmi – konflikt perspektywy globalnej i lokalnej w ocenie wartości dodanej*, w: *Ceny transferowe. Wybrane zagadnienia*, D.J. Gajewski (red.), Warszawa 2019, s. 57.
- ²⁴ OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines...*, dz. cyt., s. 39.
- ²⁵ Tamże, *passim*.
- ²⁶ Art. 11c ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ²⁷ OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines...*, dz. cyt., s. 39.
- ²⁸ Tamże, s. 39-42.
- ²⁹ Tamże, s. 42-46.
- ³⁰ Tamże, s. 46-70.
- ³¹ Tamże, s. 70-71.
- ³² Tamże, s. 71-72; A. Błażejewska-Gaczyńska, dz. cyt.
- ³³ OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines...*, dz. cyt., s. 72-74.
- ³⁴ Studium przypadku na motywach sprawy DSG Retail Ltd v. HMRC, Special Commissioners, Decision TC0001 (30 March 2009). Zob. także A. Casley, I. Sinclair, *DSG Retail Limited v. the Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, „International Transfer Pricing Journal” 2009, vol. 16, no. 5, s. 378-385.
- ³⁵ Zob. A. Kostecki, *Elementy konstrukcji podatku*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3, M. Weralski (red.), Warszawa 1985; tenże, *Teoria podatkowego stanu faktycznego w zachodnioeuropejskiej doktrynie prawa podatkowego*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Iuridica” 1992, nr 54; tenże, *Podatkowy stan faktyczny*, „Acta Universitatis Vratislaviensis. Prawo” 1992, nr 189; tenże, *Gospodarcze implikacje ustawodawstwa podatkowego*, dz. cyt. W pracach tych przedstawiono rozbieżne poglądy co do zakresu podatkowego stanu faktycznego. Wskazać należy, że zdarzenie podatkowe ujmując się jako początek realizacji podatkowego stanu faktycznego – pogląd ten akcentuje dwuelementową (a w konsekwencji szeroką) budowę tego stanu, która wykracza poza samo zdarzenie podatkowe. Szeroka koncepcja podatkowego stanu faktycznego znajduje uzasadnienie w tym, że stan ten obejmuje całą hipotezę normy prawnopodatkowej, a więc także w aspekcie kwantyfikacyjnym (tj. mających zastosowanie do danego zdarzenia podatkowego zasad wymiaru podatku).
- ³⁶ Zob. W. Modzelewski, *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 107; *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, A. Mariański (red.), Warszawa 2021, komentarz do art. 4.
- ³⁷ Np. w ramach procedury zawieszono poboru akcyzy, o której mowa w art. 40 i nast. ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 143 ze zm.).
- ³⁸ Szerzej na przykładzie VAT, zob. B. Gryziak, *Powstanie obowiązku podatkowego, wymagalność podatku oraz powstanie zobowiązania podatkowego w VAT w kontekście sprawy C-855/19 (analiza porównawcza)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 7.
- ³⁹ Zob. np. przepisy o nadpłacie podatkowej – art. 72 Ordynacji podatkowej.
- ⁴⁰ Zob. np. wyrok TK z dnia 6 marca 2002 r., P 7/00, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=4&dokument=1129&sprawa=4439>, dostęp: 25.07.2022. Wyrok TK z dnia 25 kwietnia 2001 r., K 13/01, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=5&dokument=18&sprawa=3477>, dostęp: 25.07.2022.
- ⁴¹ A. Gomułowicz, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, czyli – «Ave Caesar morituri te salutant»*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 10.
- ⁴² Art. 21 Ordynacji podatkowej. Odnotaować należy głosy krytyczne, np. H. Dzwonkowski, *Powstawanie zobowiązań podatkowych a charakter prawny decyzji wymiarowych*, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 7.
- ⁴³ T. Dębowska-Romanowska, *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku*, w: *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998.
- ⁴⁴ A. Nita, *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, Warszawa 2014, s. 43-44; S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino 2016, s. 241-242.
- ⁴⁵ Art. 2a Ordynacja podatkowa.
- ⁴⁶ T. Dębowska-Romanowska, dz. cyt. Otwiera to powtórnie pytanie o charakter prawny czynności wymiaru podatku. Warto podkreślić, że np. we włoskiej doktrynie prawa podatkowego przyjmuje się, że źródłem zobowiązania podatkowego jest zarówno ustawa, jak i czynność wymiaru (zob. F. Randazzo, dz. cyt.).
- ⁴⁷ A. Mikrut, A. Poznańska, *Strategia podatkowa przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie” 2009, t. 2, nr 2 (13).
- ⁴⁸ OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines...*, dz. cyt., s. 33 i 175.

- ⁴⁹ Szerzej o umowach podatkowych zob. B. Gryziak, *Umowy podatkowe w państwie prawa – projekt nowej Ordynacji podatkowej na tle doświadczeń włoskich (cz. 1). Skarbowość masowa*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2019, nr 6; tenże, *Umowy podatkowe w państwie prawa – projekt nowej Ordynacji podatkowej na tle doświadczeń włoskich (cz. 2). Państwo prawa*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2019, nr 9; tenże, *Jak równy z równym – nowa koncepcja relacji między podatnikiem a organami podatkowymi (cz. 1)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2017, nr 9; tenże, *Jak równy z równym – holenderski program nadzoru horyzontalnego (cz. 2)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2017, nr 12.
- ⁵⁰ M. Halla, dz. cyt.; M. Niesiołędzka, dz. cyt.
- ⁵¹ A. Gomułowicz, dz. cyt.

Bibliografia

Literatura

- Błażejewska-Gaczyńska A., *Łańcuch dostaw a wycena transakcji między podmiotami powiązаныmi – konflikt perspektywy globalnej i lokalnej w ocenie wartości dodanej*, w: *Ceny transferowe. Wybrane zagadnienia*, D.J. Gajewski (red.), Warszawa 2019.
- Casley A., Sinclair I., *DSG Retail Limited v. the Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, „International Transfer Pricing Journal” 2009, vol. 16, no. 5.
- Dębowska-Romanowska T., *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku*, w: *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998.
- Dzwonkowski H., *Powstawanie zobowiązań podatkowych a charakter prawny decyzji wymiarowych*, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 7.
- Gomułowicz A., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, czyli – «Ave Caesar morituri te salutant»*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 10.
- Gryziak B., *Czy tylko podatki i opłaty? O odpłatności danin publicznych. Analiza prawnoporównawcza*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 5.
- Gryziak B., *Jak równy z równym – holenderski program nadzoru horyzontalnego (cz. 2)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2017, nr 12.
- Gryziak B., *Jak równy z równym – nowa koncepcja relacji między podatnikiem a organami podatkowymi (cz. 1)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2017, nr 9.
- Gryziak B., *Powstanie obowiązku podatkowego, wymagalność podatku oraz powstanie zobowiązania podatkowego w VAT w kontekście sprawy C-855/19 (analiza porównawcza)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 7.
- Gryziak B., *Prawnopodatkowe skutki finansowania spółki – analiza historyczna i porównawcza*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 10.
- Gryziak B., *Umowy podatkowe w państwie prawa – projekt nowej Ordynacji podatkowej na tle doświadczeń włoskich (cz. 1). Skarbowość masowa*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2019, nr 6.
- Gryziak B., *Umowy podatkowe w państwie prawa – projekt nowej Ordynacji podatkowej na tle doświadczeń włoskich (cz. 2). Państwo prawa*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2019, nr 9.
- Halla M., *Tax Morale and Compliance Behavior: First Evidence on a Causal Link*, „The B.E. Journal of Economic Analysis & Policy” 2012, t. 12, nr 1.
- Kostecki A., *Elementy konstrukcji podatku*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3, M. Weralski (red.), Warszawa 1985.
- Kostecki A., *Gospodarcze implikacje ustawodawstwa podatkowego*, w: *Studia z prawa gospodarczego i handlowego. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Stanisława Włodyki*, Kraków 1996.
- Kostecki A., *Podatkowy stan faktyczny*, „Acta Universitatis Vratislaviensis. Prawo” 1992, nr 189.
- Kostecki A., *Teoria podatkowego stanu faktycznego w zachodnioeuropejskiej doktrynie prawa podatkowego*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Iuridica” 1992, nr 54.

- Kreuer R., Vaillancourt F., *The Allocation of Multinational Business Income: Reassessing the Formulary Apportionment Option*, 2020.
- La Rosa S., *Principi di diritto tributario*, Torino 2016.
- Litwińczuk H., *Obejście prawa podatkowego w świetle doświadczeń międzynarodowych*, „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 9.
- Mikrut A., Poznańska A., *Strategia podatkowa przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie” 2009, t. 2, nr 2 (13).
- Modzelewski W., *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2010.
- Niesiołędzka M., *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*, Warszawa 2013.
- Nita A., *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, Warszawa 2014.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*, A. Mariański (red.), Warszawa 2021.
- Radzikowski K., *Obejście prawa podatkowego w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 6.
- Randazzo F., *Manuale di diritto tributario*, Torino 2018.

Źródła internetowe

- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version*, 21 November 2017, Paris 2017, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1, dostęp: 23.07.2022.
- OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, January 2022, Paris 2022, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en#page1, dostęp: 23.07.2022.

Akty prawne

- Costituzione della Repubblica Italiana (Konstytucja Republiki Włoskiej), <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:costituzione:-1947-12-27!vig=>, dostęp: 23.07.2022.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 143 ze zm.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 859 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.
- Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, Dz.U. poz. 2200 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm.

Orzecznictwo

- Wyrok Sądu Najwyższego USA z dnia 7 stycznia 1935 r., Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935).
- Wyrok TK z dnia 6 marca 2002 r., P 7/00, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=4&dokument=1129&sprawa=4439>, dostęp: 25.07.2022.
- Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=6&dokument=353&sprawa=3647>, dostęp: 23.07.2022.
- Wyrok TK z dnia 25 kwietnia 2001 r., K 13/01, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=5&dokument=18&sprawa=3477>, dostęp: 25.07.2022.
- Wyrok TK z dnia 27 listopada 2007 r., SK 39/06, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=4&dokument=1219&sprawa=4422>, dostęp: 23.07.2022.
- Wyrok TK z dnia 28 października 2015 r., K 21/14, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=5&dokument=12902&sprawa=14058>, dostęp: 23.07.2022.

Inne źródła

- DSG Retail Ltd v. HMRC, Special Commissioners, Decision TC0001 (30 March 2009).