

PRZEGLĄD PODATKOWY

MIESIĘCZNIK

10
(330)
październik
2018



- HANNA LITWIŃCZUK**
Regulacje o cenach transferowych a ogólna norma przeciwko unikaniu opodatkowania
- HANNA FILIPCZYK**
Spory w dziedzinie cen transferowych a nowe rozwiązania konsensualne w projekcie Ordynacji podatkowej
- MAŁGORZATA SĘK**
Metodyka oceny należytej staranności: ułatwienie czy utrudnienie dla podatników?

www.wolterskluwer.pl www.czasopisma.wolterskluwer.pl



CENA 72 ZŁ (W TYM 5% VAT)
INDEKS 371211
PKWiU: 58.14.12.0



PRZEGLĄD PODATKOWY

Nowości z prawa podatkowego



-10%

Ceny transferowe. 259 wyjaśnień i interpretacji

Jarosław Mika
(redaktor naukowy)



-10%

Przewodnik po dokumentacji cen transferowych

Nowe zasady od
2018 roku. Przykłady
dokumentacji krok po
kroku

Radosław Piekarz
(redaktor naukowy)



-10%

Opodatkowanie nieruchomości w działalności gospodarczej.

Podatek od
nieruchomości.
Podatek od przychodów
z budynków

Justyna Hanna
Bauta-Szostak, Rafał Kran



-10%

VAT w transakcjach związanych z nieruchomościami Sprzedaż, kupno, najem

Paweł Barnik,
Karolina Gierszewska,
Piotr Kępiasty



-10%

Mechanizm podzielonej płatności (split payment)

Tłó, korzyści, zagrożenia.
Ujęcie branżowe

Wojciech Kieszkowski,
Stefan Majerowski,
Dorota Pokrop (redaktor
naukowy), Tomasz Wagner



-10%

Wykonanie, niewykonanie i nienależyte wykonanie zobowiązania podatkowego

Maciej Ślifirczyk

prof. dr hab. Hanna Litwińczuk

Regulacje o cenach transferowych a ogólna norma przeciwko unikaniu opodatkowania

Słowa kluczowe: norma ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania, norma szczególna przeciwko unikaniu opodatkowania, regulacje o cenach transferowych, przekwalifikowanie czynności, recharakteryzacja czynności

Przedmiotem artykułu jest zbadanie relacji pomiędzy normą ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania a regulacjami o cenach transferowych zaliczanymi do norm szczególnych w kontekście przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Celem artykułu jest próba odpowiedzi na pytanie, czy w przypadku gdy dla przeciwdziałania unikaniu opodatkowania niezbędne jest przekwalifikowanie transakcji dokonanych między podmiotami powiązаныmi i zastosowanie skutków podatkowych do czynności uznanych za odpowiednie podstawą prawną mogą być same regulacje o cenach transferowych, czy też możliwe i uprawnione jest zastosowanie w takiej sytuacji ogólnej normy przeciwko unikaniu opodatkowania.

1. Klasyfikacja norm przeciwko unikaniu opodatkowania

Normy przeciwko unikaniu opodatkowania są klasyfikowane w doktrynie międzynarodowej według dwóch głównych kryteriów¹. Pierwsze to kryterium zakresu ich oddziaływania, tj. czy są one skierowane przeciwko wszelkim możliwym sposobom unikania opodatkowania, czy też przeciwko zdefiniowanym, określonym sposobom, co pozwala na wyróżnienie normy ogólnej (*General Anti Avoidance Rule* – GAAR) oraz norm szczególnych (*Specific Anti Avoidance Rules* – SAARs). Drugie kryterium odwołuje się do rodzaju źródła prawa i pozwala na wyróżnienie norm zawartych w aktach prawa krajowego i w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania (*Treaty Anti Avoidance Rules* – TAARs). Normy traktatowe mogą mieć także charakter norm szczególnych, np. przeciwko unikaniu opodatkowania dywidend czy odsetek lub normy ogólnej, której najlepszym przykładem jest klauzula *Principle Purpose Test*, będąca odpowiednikiem GAAR, wprowadzonym przez konwencję wielostronną (MLI)².

Jeżeli chodzi o normatywne przesłanki unikania opodatkowania, składające się na treść normy ogólnej, to przyjmuje się, że są nimi³:

- 1) sztuczny charakter czynności (szeregu czynności) dokonanych przez podatnika (tj. nie odzwierciedlają one rzeczywistości ekonomicznej);
- 2) uzyskanie korzyści podatkowej – traktowanej jako główny lub jedyny cel dokonania takich czynności;
- 3) przyznanie korzyści podatkowej – w takich okolicznościach jest sprzeczne z przedmiotem i celem prawa podatkowego.

Dopiero udowodnienie tych przesłanek daje organowi podatkowemu prawo do zastosowania specyficznej dla tej normy sankcji w postaci przekwalifikowania dokonanej przez podatnika czynności lub szeregu czynności, czyli pominięcia czynności prawnych, które są nieodpowiednie lub zbędne do realizacji zamierzonego celu gospodarczego i ustalenia wysokości zobowiązania w oparciu o te czynności prawne, które są odpowiednie⁴.

¹ Analiza ustawodawstwa, orzecznictwa różnych państw oraz doktryny międzynarodowej została przeprowadzona w oparciu o dwa zasadnicze źródła: *Tax avoidance revisited in the EU BEPS Context*, EATLP International Tax Series Volume 15 editor A.P. Durado, IBFD 2017 oraz *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, editors M. Lang, J. Owens, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer, IBFD 2016.

² Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowe prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu 24.11.2016 r. ratyfikowana przez Polskę ustawą z 29.09.2017 r. (Dz.U. poz. 2104).

³ Takie przesłanki GAAR określa dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12.07.2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.Urz. UE L 193, s. 1 ze zm.).

⁴ Polska norma ogólna różnicuje skutki podatkowe w zależności od tego, czy osiągnięcie korzyści podatkowej było głównym, czy jedynym celem dokonania czynności. W tym ostatnim przypadku nie dochodzi do przeklasyfikowania czynności dokonanych przez podatnika, lecz skutki podatkowe określane są na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano (art. 119a ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm. – dalej o.p.).



Normy ogólne
czy szczególne?

REGULACJE O CENACH TRANSFEROWYCH

GAAR
SAARs

Normy szczególne mogą mieć różny charakter. Mogą zawierać niektóre przesłanki charakterystyczne dla normy ogólnej lub nie zawierać takich przesłanek, a podatkowe stany faktyczne, których dotyczą, są najczęściej bardziej konkretne czy zobiektywizowane (np. zawierają liczbowo określone wskaźniki, limity czy terminy)⁵. Mogą być również w swej konstrukcji bardzo podobne do normy ogólnej, ale zakres ich stosowania ogranicza się do jednej lub kilku konkretnych czynności. O ile dla zastosowania normy ogólnej fundamentalne znaczenie ma udowodnienie unikania opodatkowania, o tyle w przypadku wielu norm szczególnych taka przesłanka nie występuje, a często jej normatywna treść nie wskazuje wprost na jej antyabuzowy charakter⁶.

Istotna różnica pomiędzy normą ogólną a normami szczególnymi polega natomiast na tym, że o ile norma ogólna powoduje, że ważne z cywilnoprawnego punktu widzenia czynności dokonane przez podatnika są zastępowane czynnościami odpowiednimi, do których stosuje się skutki podatkowe, o tyle zastosowanie normy szczególnej nie prowadzi do zakwestionowania samej czynności, natomiast jej skutkiem jest po-

zbawienie podatnika korzyści podatkowej, która by mu przysługiwała, gdyby nie spełnił przesłanek składających się na jej normatywną treść⁷. Ten specyficzny skutek zastosowania normy ogólnej nosi nazwę przekwalifikowania (reklasyfikacji) czynności dla celów podatkowych, w terminologii anglojęzycznej używa się na jego określenie terminu *re-characterisation* (recharakteryzacja).

Warte odnotowania jest również to, iż praktyka międzynarodowa dowodzi, że istnienie lub pojawienie się normy ogólnej w porządku prawnym danego państwa nie prowadzi do zakwestionowania celowości istnienia norm szczególnych. Zarówno w państwach o długiej tradycji funkcjonowania normy ogólnej, jak i w państwach, w których pojawiła się ona niedawno – są uchwalane nowe normy szczególne⁸. Można nawet spotkać się z poglądem, że zastosowanie do jakiegoś stanu faktycznego normy ogólnej często powoduje pojawienie się w krótkim czasie normy szczególnej nakierowanej właśnie na ten stan faktyczny⁹. Oznacza to, że norma szczególna jest łatwiejsza w stosowaniu przez organy podatkowe, także ze względu

⁵ M. O'Brien, *Canadian law of tax avoidance and abuse of right* [w:] *GAARs – A Key Element...*, s. 150; P. Karwat, *Klauzula ogólna a przepisy szczególne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2016/12, s. 12–20.

⁶ V. Wöhrer, *GAARs and tax treaties* [w:] *GAARs – A Key Element...*, s. 73; H. Filipczyk, A. Olesińska, *GAARs – An emerging trend in the tax landscape* [w:] *GAARs – A Key Element...*, s. 487; P. Karwat, *Klauzula ogólna...*, s. 17.

⁷ Por. art. 12 ust. 13 i art. 22 c ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm.) – dalej u.p.d.o.p.

⁸ D. Nerudová, L. Moravec, *GAARs – An emerging trend in the tax landscape* [w:] *GAARs – A Key Element...*, s. 219; S. Hemels, *Requirements for the application of GAARs* [w:] *GAARs – A Key Element...*, s. 438.

⁹ V. Wöhrer, *GAARs and EU law requirements* [w:] *GAARs – A Key Element...*, s. 74.

na kwestie związane z ciężarem dowodu, a w odniesieniu do podatników lepiej spełnia wymóg przewidywalności jej zastosowania¹⁰. Wskazuje to także na pewną specyficzną funkcję normy ogólnej, która działa tylko raz w odniesieniu do jakiegoś nowego sposobu unikania opodatkowania i następnie jej rolę w odniesieniu do tego sposobu przejmuje nowa norma szczególna. Dlatego też pewne typowe, rozpoznane już schematy unikania opodatkowania, stosowane przez podatników, najczęściej są zwalczane przy pomocy norm szczególnych¹¹.

2. Regulacje o cenach transferowych jako norma szczególna przeciwko unikaniu opodatkowania

W zagranicznej i polskiej doktrynie podatkowej zgodnie uznaje się regulacje o cenach transferowych – dalej regulacje TP – za normy przeciwko unikaniu opodatkowania należące do norm szczególnych¹², chociaż niekiedy podkreśla się ich specyfikę, co prowadzi do uznania ich za podkategorię czy odrębny rodzaj norm szczególnych.

Wskazuje się, że w przeciwieństwie do innych norm przeciwko unikaniu opodatkowania nie koncentrują się one na transakcjach jako takich, ale na analizie warunków ekonomicznych transakcji, tj. zastosowanie regulacji TP nie ma na celu zakwestionowania transakcji jako takiej, lecz oszacowanie dochodu z tej transakcji¹³. W szczególności podkreślany jest ich alokacyjny i zarazem techniczny charakter, polegający na określeniu w prawidłowy sposób przypisania przychodów i kosztów do podmiotów działających w różnych jurysdykcjach podatkowych. Innymi słowy, ich bezpośrednim celem jest prawidłowe określenie, jaką kwotę dochodu podatnik powinien wykazać z transakcji z podmiotami powiązonymi¹⁴. Dlatego wyrażony też został interesujący pogląd, że stanowią one bardziej *a set of fact-finding rules* niż *anti-avoidance rules*, ale ich skutkiem może być eliminowanie unikania opodatkowania¹⁵. Wskazuje się także, że ich zakres jest szerszy niż innych norm przeciwko unikaniu opodatkowania z uwagi właśnie na funkcję kształtowania i alokacji podstawy opodatkowania. Porównując przesłanki badania transakcji pod kątem zastosowania do niej normy ogólnej i regulacji TP, należy zwrócić uwagę na następujące podobieństwa

¹⁰ N.M. Kapadia, *GAARs – An emerging trend in the tax landscape* [w:] *GAARs – A Key Element...*, s. 322; G. Doyle, E. Hunt, *Requirements* [w:] *GAARs – A Key Element...*, s. 351.

¹¹ L.E. Schoueri, M.C. Barbosa, *The misuse of the sham doctrine as a facade for the business purpose approach* [w:] *GAARs – A Key Element...*, s. 117.

¹² Y. Brauner, *Transfer Pricing and Tax Avoidance* [w:] *Tax avoidance revisited...*, s. 67; P. Karwat, *Klauzula ogólna...*, s. 17.

¹³ B. Peeters, *Transfer pricing rules, GAARs, SAARs and linking rules* [w:] *Tax avoidance revisited...*, s. 189–190.

¹⁴ Y. Brauner, *Transfer Pricing and Tax Avoidance* [w:] *Tax avoidance revisited...*, s. 64.

¹⁵ S. Eden, *Relationship between GAARs, TAARs and transfer pricing rules* [w:] *Tax avoidance revisited...*, s. 772.

i różnice. W przypadku normy ogólnej bada się, czy transakcja ma sztuczny charakter, czy podatnik uzyskał korzyść podatkową, która stanowi główny lub jedyny cel działania, następnie poszukuje się odpowiedzi, czy przyznanie korzyści podatkowej w takich okolicznościach jest sprzeczne z celem przepisu podatkowego, a jeśli tak – następuje przekwalifikowanie czynności dla celów opodatkowania. W przypadku regulacji TP bada się, czy podatnik, dokonując transakcji z innym podmiotem powiązonym, zawarł ją na warunkach, które nie mogłyby być zaakceptowane przez podmioty niepowiązane i dzięki takiemu ukształtowaniu warunków osiągnął korzyść podatkową. Jeśli tak – koryguje się warunki tej transakcji, stosując zasadę *arm's length*.

Z porównania tych przesłanek wynika, że regulacje TP uwzględniają – podobnie jak norma ogólna – przesłankę korzyści podatkowej (w wyniku stosowania cen transferowych podatnik nie wykazuje dochodów lub wykazuje niższe), nie występuje natomiast przesłanka sztucznego charakteru działania *versus* przesłanka ekonomicznej treści transakcji, w ich miejsce pojawia się specyficzną przesłanką wystąpienia różnic pomiędzy warunkami ustalonymi przez strony transakcji a warunkami, jakie ustaliły niezależne podmioty. Nie ma też wymogu, aby osiągnięcie korzyści podatkowej było głównym lub jedynym celem działania polegającego na ustaleniu ceny nierynkowej. Zastosowaniu regulacji TP nie stoi zatem na przeszkodzie fakt, że podatnikowi przyświecały inne cele niż osiągnięcie korzyści podatkowej.

Wystarczy, że zostały spełnione pewne warunki kwantytatywne, np. dotyczące rodzaju i wysokości powiązań, które składają się na normatywną treść tej regulacji¹⁶.

3. Relacje między normą ogólną a normami szczególnymi

Znacznie bardziej kontrowersyjna jest kwestia wzajemnych relacji pomiędzy normą ogólną a normami szczególnymi. W szczególności poszukuje się odpowiedzi na pytanie, czy zakresy działania norm szczególnych i normy ogólnej nakładają się, czy wykluczają. Należy bowiem stwierdzić, że do wyjątków należą ustawodawstwa, w których hierarchizacja norm przeciwko unikaniu opodatkowania jest regulowana prawem i przepisy dają jednoznaczną odpowiedź, czy zastosowanie normy szczególnej pozwala – i w jakiej sytuacji – zastosować normę ogólną (przykładem jest ustawodawstwo niemieckie). Najczęściej prawo nie reguluje pierwszeństwa

¹⁶ Szerzej: P. Karwat, *Klauzula ogólna...*, s. 17–18.

stosowania norm przeciwko unikaniu opodatkowania ani relacji między nimi w postaci wykluczenia czy komplementarności. Brak jest jakiegokolwiek koordynacji ich stosowania, a przypadki wątpliwe rozstrzyga orzecznictwo w oparciu o ogólne zasady wykładni prawa.

Analiza ustawodawstwa, orzecznictwa i doktryny różnych państw pozwala na stwierdzenie istnienia dwóch podejść.

Pierwsze podejście sprowadza się do kategorycznego stwierdzenia, że w zakresie przedmiotowym norm szczególnych zastosowanie normy ogólnej czy uzupełniająco, czy posiłkowo jest wykluczone.

Jest przy tym powoływana, jako uzasadnienie tego podejścia, zasada *lex specialis derogat legi generali*¹⁷. Jeśli podatnik spełnia wymogi normy szczególnej, nie powinno się badać jego intencji w zakresie unikania opodatkowania w rozumieniu normy ogólnej. Zastosowanie obu tych regulacji do tej samej sytuacji wyklucza się.

Drugie podejście dopuszcza nakładanie się zakresu przedmiotowego normy szczególnej oraz normy ogólnej. Podkreśla się jednak, że w przypadku gdy do tego samego stanu faktycznego może być zastosowana zarówno norma szczególna, jak i ogólna, to w pierwszej kolejności należy zastosować normę szczególną, gdyż norma ogólna stanowi środek ostateczny (*last resort*) i nie powinna być stosowana przed normą szczególną.

W literaturze rozważa się także sytuację, która polega na takim ukształtowaniu struktury transakcji, aby celowo nie spełnić przesłanki kwantyfikacyjnej składającej się na treść normatywną normy szczególnej, która jej dotyczy, i przez to uniemożliwić jej zastosowanie do sytuacji, która

zastosować¹⁹. Dopuszcza się zatem zastosowanie normy ogólnej, gdy nie można zastosować normy szczególnej w sytuacji określonej jako *abuse of the SAAR (circumvent the SAAR)*. Norma ogólna pełni wtedy rolę komplementarną w stosunku do normy szczególnej.

Najbardziej precyzyjna, jeśli chodzi o relacje pomiędzy normą szczególną a ogólną, jest regulacja niemiecka, która określa odrębną procedurę badania tych relacji, stanowiąc, że pierwszy krok to rozgraniczenie zakresu przedmiotowego normy ogólnej w stosunku do każdej normy szczególnej zgodnie z zasadą *lex specialis derogat legi generali*. Jeśli w danym stanie faktycznym są spełnione warunki do zastosowania normy szczególnej, stosuje się skutki prawne wynikające z tej normy, a nie z normy ogólnej. Jeżeli natomiast czynności podatnika wchodzą w obszar działania normy szczególnej, ale warunki do jej zastosowania nie są spełnione, drugi krok to sprawdzenie, czy są spełnione przesłanki definicji unikania opodatkowania. Jeśli tak – norma ogólna może być zastosowana. Autorzy niemieccy, powołując się na orzecznictwo sądów, wskazują, że pogodzenie funkcjonowania normy ogólnej i norm szczególnych powinno nastąpić z uwzględnieniem dwóch aspektów:

- 1) normy ogólnej nie powinno stosować się do sytuacji, które mogą być objęte normami szczególnymi;
- 2) należy mieć na uwadze efektywność ustawodawstwa przeciwko unikaniu opodatkowania jako całości, co jest wymogiem konstytucyjnym.

Zwłaszcza ten drugi aspekt wskazuje na to, że jeżeli zastosowanie normy szczególnej dla przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w danej sytuacji nie jest efektywne, to uprawnione jest zastosowanie normy ogólnej – tak aby cel, jakim jest zwalczanie unikania opodatkowania, został ostatecznie osiągnięty. Warto dodać, że w Niemczech ustawa podatkowa lub jej poszczególne przepisy, które ułatwiają unikanie opodatkowania, są uznane za niekonstytucyjne, gdyż pozostają w sprzeczności z konstytucyjną zasadą równości. Jednocześnie stanowienie prawa przeciwdziałającego unikaniu opodatkowania jest konstytucyjnym

Czytaj więcej
w numerze 10

Sprawdź →

