

Nieodpłatne świadczenie wobec rynkowego charakteru transakcji między podmiotami powiązаныmi w kontekście sankcji podatkowych

Free provision due to the arm's length nature of transactions between related entities in the context of tax sanctions

dr Radosław Rycielski

Adwokat i adiunkt w Zakładzie Prawa Gospodarczego i Finansowego na Wydziale Prawa i Nauk Społecznych Uniwersytetu Jana Kochanowskiego w Kielcach, ORCID: 0000-0002-1896-302X

Streszczenie

W artykule podjęto próbę analizy i oceny istniejących regulacji podatkowopravných w zakresie nieodpłatnych świadczeń otrzymanych przez podmioty powiązane i związanej z tym możliwości wystąpienia nieprawidłowości w postaci zaniżenia podstawy opodatkowania przez te podmioty, jak również wynikających z tego konsekwencji w postaci sankcji podatkowej, tj. szacowania (określenia) dochodu przez organ podatkowy. Badaniu zostały poddane zarówno obowiązujące obecnie, jak i do dnia 1 stycznia 2019 r. przepisy prawne dotyczące stosowania sankcji, a także poglądy doktryny prawa podatkowego oraz orzecznictwo sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA). Dotyczy to też zwrotu CIT¹ od przychodów z budynków w kontekście szacowania dochodu. Podjęto również próbę oceny obowiązującego modelu odpowiedzialności podatkowej w kontekście zasady równości wobec prawa, tj. po stronie zarówno podatnika, jak i organu podatkowego, a także próbę sformułowania postulatu *de lege ferenda*.

Słowa kluczowe: nieodpłatne świadczenie, sankcja podatkowa, podmioty powiązane, szacowanie dochodu, odpowiedzialność podatkowa, zwrot podatku dochodowego od osób prawnych, zaniżenie podstawy opodatkowania.

Abstract

The article attempts to analyze and assess the existing tax regulations regarding free benefits received by related entities and the related possibility of irregularities in the form of underestimation of the tax base by these entities, as well as the related consequences in the form of a tax sanction, i.e. estimation (determination) of income by the tax authority. The study covered both the legal provisions currently in force and those applicable until 1st of January 2019, regarding the application of sanctions, as well as the views of the tax law doctrine and the jurisprudence of administrative courts and the Supreme Administrative Court. This also applies to the CIT refund on revenues from buildings in the context of income estimation. There was also made an attempt to assess the current model of tax liability in the context of the principle of equality before the law, i.e. both on the part of the taxpayer and the tax authority, as well as an attempt to formulate the *de lege ferenda* postulate.

Keywords: free provision, tax penalty, related entities, income estimation, tax liability, corporate income tax refund, understatement of the tax base.

1. RAMY PRAWNE I ZAKRES BADAWCZY ANALIZOWANEGO PROBLEMU

Podstawą prawną rozważań jest przepis art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych², według którego wartość rzeczy i praw otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń stanowi przychód podatkowy.

Wobec natomiast poruszenia kwestii sankcji podatkowych konieczne jest zauważenie, że od dnia 1 stycznia 2019 r. nie obowiązuje art. 11 tej ustawy, który uprawniał organ podatkowy do szacowania dochodu podatnika w sytuacji, gdy w wyniku powiązań między podmiotami krajowymi i zagranicznymi (taka nomenklatura była stosowana we wspomnianym art. 11) zostały ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, jakie ustaliłyby między sobą niezależne pod-

mioty, i w wyniku tego podatnik nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały.

Obowiązujący stan prawny w tym zakresie – zarazem analogiczny do uchylonych regulacji – różni się od poprzedniego brakiem określenia „szacowanie dochodu”, przy czym sens uchwalonych zmian (ujętych w art. 11a-11j ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.) nie różni się znacząco od uchylonego przepisu art. 11 tej ustawy. Wskazuje na to treść art. 11c ust. 2 i nast. Bez zmian pozostały także metody szacowania dochodu (vide: art. 11d ust. 1, dawniej – art. 11 ust. 2). Na pytanie, czy w dalszym ciągu mamy do czynienia z sankcją podatkową w postaci określenia (oszacowania) dochodu podatnika w określonych sytuacjach przez organ podatkowy, należy zatem odpowiedzieć twierdząco.

Pozostaje wszakże pytanie o racjonalność dokonanych zmian oraz przyjętego modelu odpowiedzialności podatkowej podmiotów powiązanych i niepowiązanych w przypadku świadczeń udzielanych nieodpłatnie (takich jak poręczenia, gwarancje lub pożyczki) w związku z ryzykiem stosowania takich transakcji także wobec przepisów o cenach transferowych oraz o tzw. podatku minimalnym od nieruchomości komercyjnych³.

Przedmiotem artykułu jest ponadto kwestia warunków uniknięcia przez podatnika odpowiedzialności podatkowej (tzn. sankcji w postaci określenia lub oszacowania dochodu – określenia te autor stosuje tu zamiennie).

2. ISTOTA I WARUNEK STOSOWANIA SANKCJI PODATKOWEJ W POSTACI OKREŚLENIA (SZACOWANIA) DOCHODU WOBEC ZANIŻENIA PODSTAWY OPODATKOWANIA

Ratio legis przepisu art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. jest opodatkowanie przychodów we właściwej wartości w przypadku stosowania cen, których nie można uznać za rynkowe. Regulacja ta odnosi się do transakcji zarówno z podmiotami powiązаныmi, jak i z podmiotami niepowiązаныmi. Jeżeli transakcje ze względu na powiązania kapitałowe i personalne podmiotów zostały dokonane na warunkach odbiegających od rynkowych, zastosowanie mają także przepisy art. 15 ust. 1 i art. 11a i nast. ww. ustawy. Sam fakt powiązań gospodarczych nie może jednak powodować ujemnych skutków podatkowych dla podmiotów powiązanych. Znaczenie podatkowe ma zaś uczynienie użytku z tych powiązań i związków na potrzeby zmiany poziomu opodatkowania wbrew obowiązki ustawowemu. Wykorzystywanie w takim celu pozycji podmiotów powiązanych skutkuje nałożeniem sankcji podatkowej, którą jest szacunek dochodu.

Rozpoznanie przychodu w związku z otrzymaniem nieodpłatnego świadczenia nie budzi wątpliwości, jednakże taka transakcja może się wiązać z kontrowersjami w świetle regulacji dotyczących cen transferowych, rozszerzających zakres oświadczenia o sporządzeniu dokumentacji. Mianowicie zgodnie z przepisami obowiązującymi od stycznia 2019 r. podmioty powiązane, które mają obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, są również zobowiązane do złożenia oświadczenia, o którym mowa w art. 11m ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. W oświadczeniu podatnik potwierdza dwie okoliczności, mianowicie, że lokalna

dokumentacja cen transferowych została sporządzona oraz że ceny transferowe transakcji kontrolowanych objętych dokumentacją są ustalone na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. Zakres oświadczenia został istotnie rozszerzony – zgodnie z wcześniej obowiązującymi przepisami w oświadczeniu potwierdzano jedynie fakt sporządzenia dokumentacji. Należy zaznaczyć, że złożenie fałszywego oświadczenia podlega sankcjom wynikającym z ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy⁴ (m.in. art. 56c k.k.s.)⁵.

Na gruncie wskazanych wyżej regulacji ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. powstaje kwestia dopuszczalności złożenia przez kierownika jednostki oświadczenia o rynkowych warunkach transakcji, w której ramach podatnik otrzymuje nieodpłatne świadczenie i rozpoznaje z tego tytułu przychód podatkowy. Była ona przedmiotem dwóch interpretacji indywidualnych Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS) z dnia 28 lutego 2020 r.⁶ Wnioskodawcy zwrócili się do organu z pytaniem, czy będą uprawnieni do złożenia oświadczenia w sytuacji otrzymania od wspólników nieodpłatnych poręczeń, jeżeli rozpoznają z tego tytułu przychód podatkowy odpowiadający wartości wynagrodzenia, jaką ustaliłyby podmioty niepowiązane. W obu przypadkach uznali, że będą uprawnieni do złożenia takiego oświadczenia.

W pierwszym wniosku podatnik przyjął, że dla celów podatkowych to wartość rozpoznanego przychodu z nieodpłatnego świadczenia, a nie wartość ustalonego wynagrodzenia stanowi cenę transferową w rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., a jednocześnie otrzymanie (nieodpłatnego) poręczenia jest transakcją kontrolowaną. Potwierdza to wykładnia celowościowa art. 11c tej ustawy, który ma za zadanie zapobieganie erozji podstawy opodatkowania w Polsce. W analizowanym przypadku podatnik rozpoznaje wartość otrzymanego świadczenia jako przychód, mimo braku wynagrodzenia nie dochodzi zatem do zaniżenia dochodu.

Również w drugim wniosku podkreślono, że opodatkowanie wartości rynkowej nieodpłatnego świadczenia jest prawidłowe i zgodne z art. 11c przywołanej ustawy, gdyż nie skutkuje zaniżeniem podstawy opodatkowania – wskutek rozpoznania przez wnioskodawcę przychodu podatkowego cena transferowa będzie ustalana na warunkach rynkowych.

W obu przypadkach Dyrektor KIS uznał stanowisko podatników za nieprawidłowe. Potwierdził co prawda, że rozpoznanie przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia jest prawidłowe, stwierdził jednak, że wartość tego przychodu nie stanowi ceny transferowej, jaką ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. W jego ocenie bowiem skutki finansowe i podatkowe rozpoznania przychodu podatkowego z tytułu nieodpłatnego świadczenia są odmienne od rezultatów transakcji otrzymania odpłatnego poręczenia, z której tytułu podatnik rozpoznałby koszt podatkowy. Tym samym zdaniem organu wnioskodawcy nie będą uprawnieni do złożenia wspomnianego oświadczenia mimo rozpoznania przychodu z tytułu otrzymania nieodpłatnego poręczenia.

Jednakże w wyroku z dnia 22 lipca 2020 r.⁷ Wojewódzki Sąd Administracyjny (dalej: WSA) we Wrocławiu, w związku ze złożoną przez podatnika skargą na pierwszą z przywołanych wyżej interpretacji indywidualnych, uchylił zaskarżoną interpretację. Wskazał, że w sprawie doszło do naruszenia

prawa materialnego poprzez niewłaściwą wykładnię art. 11m ust. 2 w związku z art. 11c ust. 1 i 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. W jego ocenie organ niesłusznie uznał, że pojęcia transakcji kontrolowanej i ceny transferowej muszą się wiązać z wystąpieniem odpłatności. Błędna była także konkluzja, że w sprawie nie występuje cena transferowa ze względu na to, że jest ona nierynkowa.

Zdaniem WSA we Wrocławiu definicja transakcji kontrolowanej zawarta w art. 11a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. obejmuje również sytuację będącą przedmiotem zapytania podatnika. Sposób interpretacji dokonanej przez organ wskazywałby, że w sprawie nie istnieje transakcja, którą należałoby wykazać w dokumentacji cen transferowych, a więc zbędne byłoby też złożenie oświadczenia, co jest sprzeczne z celem ustawy. Sąd zauważył, że wykładnia przepisów nie powinna się opierać jedynie na definicjach zawartych w ustawie, lecz uwzględniać cel przepisów o cenach transferowych oraz wykładnię systemową wewnętrzną. Ponadto podkreślił, że należy wziąć pod uwagę ogólny cel przepisów o cenach transferowych. Zgodnie z art. 11c ust. 1 i 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. ceny powinny być ustalane na warunkach rynkowych i nie mogą prowadzić do erozji podstawy opodatkowania. Jednocześnie w analizowanym przypadku podatnik, skoro rozpoznaje przychód podatkowy z nieodpłatnego świadczenia, deklaruje podatek wyższy niż wówczas, gdyby poręczenie było odpłatne – tym samym nie dochodzi do заниżenia podstawy opodatkowania. Dodatkowo ze względu na fakt, że art. 11c ust. 2 i 4 ww. ustawy daje organom podatkowym prawo do modyfikowania transakcji w określonych sytuacjach (tzw. recharakteryzacja lub pominięcie transakcji), to zdaniem WSA we Wrocławiu takie samo uprawnienie, na warunkach określonych w art. 11c, trzeba przyznać podatnikowi w analizowanym przypadku.

Należy zauważyć, że powyższe rozumowanie jest efektem zdefiniowania pojęć ceny transferowej i transakcji kontrolowanej, a Sąd dokonał wykładni językowej i systemowej pojęcia „transakcji”. Rezultatem tej interpretacji jest stwierdzenie, że przez transakcję należy rozumieć czynność prawną (umowę) zawieraną w związku z prowadzoną przez strony działalnością gospodarczą, w ramach wykonywania której dokonana zostanie co najmniej jedna płatność (należność). W kontekście tego poglądu transakcje nieodpłatne należałoby zatem w ogóle wykluczyć z dokumentacji cen transferowych. Skoro bowiem nie spełniają warunku pierwotnego, tj. nie są transakcjami, to zbędne są dalsze ustalenia co do ich kwalifikacji jako transakcji kontrolowanych, a w konsekwencji objęcie dokumentacją cen transferowych, o której mowa w art. 11k ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Tym samym zbędne jest składanie oświadczenia, o którym mowa w art. 11m ust. 2 tej ustawy, ponieważ odnosi się ono do cen transferowych transakcji kontrolowanych. W tym zakresie zatem należy wskazać, że jeśli mamy do czynienia z założeniem, iż transakcja nieodpłatna nie spełnia wymogów „transakcji”, w tym kontrolowanej, to konieczne jest stwierdzenie (po stronie organu podatkowego) braku obowiązku dokumentowania i składania oświadczenia. Tym samym konsekwentnie należałoby przyjąć, że brak jest możliwości stosowania sankcji podatkowej w postaci szacowania (określenia) dochodu przez organ podatkowy⁸.

Organy podatkowe jednak utrzymują – jak wynika z powołanych wyżej interpretacji indywidualnych – że wyłączenie prawa do złożenia przez stronę oświadczenia, o którym mowa w art. 11m ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., uzasadnia brak rynkowości spornej transakcji, czyli ustalenie jej na warunkach, których nie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane⁹. Zdaniem autora należałoby wszakże przyjąć, że wykładnia taka jest – w świetle powyższej argumentacji – niespójna i nielogiczna. Pomija ona bowiem fakt, że wspomniana ustawa zawiera definicję zarówno pojęcia „ceny transferowej”, jak i pojęcia „transakcji kontrolowanej” (art. 11a ust. 1 pkt 1 i 6). Organ interpretacyjny wprawdzie przywołał te przepisy w treści przywołanej (i zaskarżonej) interpretacji, jednakże nie dokonał ich wykładni i nie zastosował w rozpoznawanym stanie faktycznym, co uzasadnia brak spójności argumentacji po jego stronie i potwierdza zarzut błędnej wykładni wskazanych uregulowań.

Stosownie natomiast do art. 11a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., ilekroć w rozdziale 1a „Ceny transferowe” jest mowa o cenie transferowej – oznacza to rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cenę, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy; art. 11a ust. 1 pkt 6 stanowi zaś, że gdy mowa o transakcji kontrolowanej – oznacza to identyfikowane na podstawie rzeczywistych zachowań stron działania o charakterze gospodarczym, w tym przypisywanie dochodów do zagranicznego zakładu, których warunki zostały ustalone lub narzucone w wyniku powiązań. Regulacje te zostały wprowadzone z dniem 1 stycznia 2019 r. na mocy ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa i niektórych innych ustaw¹⁰.

Jak wynika z poglądów przedstawianych w piśmiennictwie, celem wprowadzenia nowej definicji transakcji kontrolowanej było objęcie nią wszelkich działań o charakterze handlowym, kapitałowym, finansowym i usługowym, a także takich czynności, jak restrukturyzacja działalności, umowy o podziale kosztów (ang. *cost contribution arrangement* – CCA), umowy spółki osobowej, umowy o współpracy oraz umowy *cash pooling*, czyli umowy o zarządzanie płynnością, które w stanie prawnym do dnia 31 grudnia 2018 r. budziły wątpliwości interpretacyjne w kontekście uznania ich za transakcje lub zdarzenia¹¹.

W zakresie zaś pojęcia „ceny transferowej” na podstawie odwołania do tego samego źródła wskazać trzeba, że nie była ona do dnia 31 grudnia 2018 r. definiowana ustawowo, a jedynie w literaturze i w Wytycznych OECD¹². We wspomnianych Wytycznych OECD jest określana jako ceny, po których przedsiębiorstwo przekazuje towary i dobra niematerialne lub świadczy usługi podmiotom powiązanim. Od dnia 1 stycznia 2019 r. w prawie krajowym obowiązuje powołana wyżej definicja, która jest rozszerzająca w porównaniu do Wytycznych OECD. Obejmuje:

- 1) rezultat finansowy – który może być rozumiany jako efekt zakończonej transakcji;
- 2) cenę – określoną wartość wyrażoną w pieniądzu, będącą ekwiwalentem danego dobra lub usługi, wartość ta wyrażana jest w wybranej walucie;

- 3) wynagrodzenie – kwotę należną za otrzymane dobro lub usługę lub ekwiwalent za świadczoną pracę, obejmujący płacę i inne składniki wynagrodzenia z tytułu zatrudnienia;
- 4) wynik finansowy – różnicę między przychodem a kosztami uzyskania tego przychodu w danym okresie rozliczeniowym;
- 5) wskaźnik finansowy – relację między co najmniej dwiema wybranymi danymi finansowymi.

Jeśli zestawi się przywołane definicje i ich wyjaśnienie, należy wnioskować, że czynność nieodpłatnego poręczenia po pierwsze jest transakcją kontrolowaną, nie jest też sporne, że zawierana jest między podmiotami powiązаныmi, a jej przedmiot stanowi rzeczywiste działanie o charakterze gospodarczym stron tej transakcji. Po drugie nie ulega też wątpliwości, że mamy do czynienia z ceną transferową – w rezultacie czynności (działań) podjętych przez strony tej transakcji osiągnany jest rezultat finansowy stanowiący cenę transferową. Pominięcie tych okoliczności i wykluczenie transakcji opisywanej przez stronę z katalogu transakcji, w tym kontrolowanych, przy jednoczesnym rozważaniu istnienia obowiązku złożenia oświadczenia, o którym mowa w art. 11m ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. (a tak postąpił organ podatkowy), świadczy zatem o błędnej wykładni spornych w sprawie przepisów.

Przyjęcie poglądu, że świadczenia nieodpłatne nie stanowią transakcji (w tym kontrolowanych), powodowałoby nieuprawnione i niezgodne z celem przywołanej ustawy wyłączenie istotnych zdarzeń, których istnienie przewidują również Wytyczne OECD, wskazujące, że mogą wystąpić sytuacje, w których transakcje będą nieodpłatne. Co ważne – to uwaga wskazująca na gotowość zapłaty za gwarancję jedynie wtedy, gdy prowadzi to do uzyskania korzyści przez podmiot otrzymujący takie świadczenie, jeśli zaś gwarancja jest tylko pisemnym potwierdzeniem tego, że grupa nie pozwoli na upadłość danej spółki, ponieważ zaszkodzi to jej interesom jako całości, nie wykracza więc poza zakres tzw. *implicit support*, wówczas odpłatność takiej gwarancji nie będzie zasadna. Przedstawione rozumowanie potwierdza więc poprawność przeprowadzonej wykładni, że transakcje nieodpłatne mogą być transakcjami kontrolowanymi, a ich rezultat mieści się w pojęciu ceny transferowej.

Niekonsekwentne zatem jest wykluczenie nieodpłatnego poręczenia jako transakcji kontrolowanej przy jednoczesnym rozważaniu przez organ podatkowy (interpretacyjny) jej rynkowości (co należy rozumieć jako działanie odbiegające od przyjętego między podmiotami niepowiązаныmi) i – wobec braku jej zachowania – wyprowadzenie następnie wniosku wykluczającego złożenie oświadczenia, o którym mowa w art. 11t ust. 2 pkt 7 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Świadczy o tym choćby regulacja ustawowa (*vide*: art. 12 ust. 1 pkt 2 tej ustawy) pojęcia nieodpłatnego świadczenia, powołana już w pierwszej części niniejszych rozważań.

Z szerokiego dorobku orzecznictwa i piśmiennictwa dotyczącego stanu prawnego sprzed dnia 1 stycznia 2019 r. wynika, że udzielenie podatnikowi przez powiązaną z nim spółkę gwarancji czy poręczenia w celu zabezpieczenia kredytu udzielonego podatnikowi przez bank podlega opodatkowaniu jako nieodpłatne świadczenie na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. I tak w zasad-

nieniu wyroku z dnia 16 lutego 2020 r. NSA zaznaczył, że pojęcie nieodpłatnego świadczenia, występujące w powyższym przepisie, ma w orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntowane rozumienie¹³. Sądy jednolicie prezentują pogląd, że ma ono szersze znaczenie niż w prawie cywilnym i obejmuje wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze w działalności podatnika, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy¹⁴. W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się również jednolicie, że udzielenie podatnikowi przez powiązaną z nim spółkę gwarancji czy poręczenia w celu zabezpieczenia kredytu udzielonego podatnikowi przez bank podlega opodatkowaniu jako nieodpłatne świadczenie na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.¹⁵ Z orzecznictwa sądów administracyjnych odnoszącego się do tej problematyki wynikało również, że tego typu transakcje winny być objęte dokumentacją cen transferowych¹⁶.

Przywołane wyżej orzeczenia, mimo że dotyczą stanu prawnego obowiązującego przed zmianą przepisów od dnia 1 stycznia 2019 r., to jednak podkreślają, że celem wprowadzanych regulacji dotyczących cen transferowych, w tym w zakresie dokumentacji transakcji, jest zapobieganie unikaniu opodatkowania oraz możliwość kontroli i weryfikacji zawartych transakcji, ich poprawnego odtworzenia i odtworzenia warunków, w jakich zostały zawarte (dotyczy to dokumentacji podatkowej).

Zauważyć należy, że obecnie obowiązujące przepisy również wymagają tworzenia dokumentacji podatkowej, a nadto obligują podmioty do złożenia oświadczenia. Zgodnie z art. 11m ust. 1 i 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. podmioty powiązane, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, składają urzędowo skarbowym oświadczenie o jej sporządzeniu w terminie do końca 9. miesiąca po zakończeniu roku obrotowego (ust. 1). W oświadczeniu o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych podmiot powiązany oświadcza, że:

- 1) sporządził lokalną dokumentację cen transferowych;
- 2) ceny transferowe transakcji kontrolowanych objętych lokalną dokumentacją cen transferowych są ustalane na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane (ust. 2).

Podkreślić też należy, że przepis odnoszący się do obowiązku składania oświadczenia winien być odczytywany w kontekście nie tylko wykładni językowej, ale również pozostałych zasad, tj. wykładni funkcjonalnej i systemowej wewnętrznej. Jeśli zatem przyjąć, że w rezultacie dokonanej czynności nieodpłatnego poręczenia podmiot otrzymał korzyść kosztem kontrahenta, to winien jej wartość wykazać jako przychód podlegający opodatkowaniu. Owa wartość nie jest przedmiotem sporu, ale dla porządku należy stwierdzić, że musi spełniać wymogi rynkowe (a zatem odpowiadać warunkom, na jakich takie transakcje zawarłyby podmioty niepowiązane). Uzyskany przychód z nieodpłatnego świadczenia mieści się bowiem w pojęciu ceny transferowej.

Warto także nadmienić, że powyższe wnioski znajdują dodatkowe potwierdzenie przy stosowaniu dalszych reguł

wykładni – funkcjonalnej i systemowej wewnętrznej. Celem wprowadzenia przepisów o cenach transferowych było zapobieganie erozji podstawy opodatkowania poprzez szkodliwe dla interesów Skarbu Państwa transferowanie zysków między podmiotami powiązаныmi. Chodzi zatem o to, aby należne w danym kraju podatki opłacane były w prawidłowej wysokości. Cel ten został ujawniony i zapisany w art. 11c ust. 1 i 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. i wynika z niego, że podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane (ust. 1). Jeżeli w wyniku istniejących powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, i w wyniku tego podatnik wykazuje dochód niższy (stratę wyższą) od tego, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały, organ podatkowy określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań (ust. 2). Powyższe oznacza obowiązek podmiotów ustalania cen transakcyjnych na warunkach rynkowych oraz uprawnienie organu podatkowego do korygowania owych cen, ale tylko wówczas, gdy sposób ich ustalenia prowadzi do erozji opodatkowania. Jeśli zatem przyjąć jako element stanu faktycznego, że wartość świadczenia w postaci nieodpłatnego poręczenia jest ustalona tak, jak wartość poręczenia odpłatnego, należałoby uznać, że cel wskazanych przepisów został spełniony. Przy odpłatnym poręczeniu podmiot byłby zobowiązany do poniesienia wydatku kwalifikowanego jako koszt, który mógłby pomniejszać jego przychód, a więc podstawa opodatkowania byłaby niższa¹⁷.

Na konieczność przeprowadzenia kompleksowej wykładni przepisów o cenach transferowych zwracał uwagę NSA w wyroku z dnia 20 czerwca 2018 r.¹⁸, w którym stwierdził, że te regulacje należy stosować z wyjątkową ostrożnością, ponieważ czynią one wyłom od zasady ustalania dochodu z uwzględnieniem cen stosowanych między kontrahentami. Z tego powodu odtwarzanie znaczenia norm prawnych zawartych np. w art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. nie powinno się ograniczać wyłącznie do wykładni gramatycznej z pominięciem wykładni funkcjonalnej. Zasadniczą rolę odgrywa tutaj uwzględnienie istoty wprowadzenia do systemu podatkowego regulacji zapobiegających erozji podstawy opodatkowania poprzez szkodliwe (dla interesu państwa) transferowanie zysków między podmiotami powiązаныmi (zwłaszcza, ale nie tylko – działającymi w ramach struktury międzynarodowej).

Zasady wykładni celowościowej i systemowej wewnętrznej nakazują spojrzenie na sporne przepisy jeszcze z jednej strony. Przy ich właściwym odczytywaniu należałoby mieć na uwadze art. 11c ust. 4 i ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Wspomniany ust. 4 stanowi, że w przypadku gdy organ podatkowy uzna, że „w porównywalnych okolicznościach podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną nie zawarłyby danej transakcji kontrolowanej lub zawarłyby inną transakcję lub dokonałyby innej czynności, zwanych dalej «transakcją właściwą», uwzględniając:

- 1) warunki, które ustaliły między sobą podmioty powiązane,
- 2) fakt, że warunki ustalone między podmiotami powiązаныmi uniemożliwiają określenie ceny transferowej na takim poziomie, na jaki zgodziłyby się podmioty niepowiązane

kierujące się racjonalnością ekonomiczną uwzględniając opcje realistycznie dostępne w momencie zawarcia transakcji

- organ ten określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia transakcji kontrolowanej, a w przypadku gdy jest to uzasadnione, określa dochód (stratę) podatnika z transakcji właściwej względem transakcji kontrolowanej¹⁹.

Normy te są adresowane niewątpliwie do organów podatkowych. Uprawniają te organy – w odniesieniu do transakcji kontrolowanych – do określenia podstawy opodatkowania w sytuacji zastosowania przez podatników warunków odbiegających od rynkowych przy ustalaniu cen transferowych. Uprawnienie takie nie jest zastrzeżone wyłącznie dla tegoż organu podatkowego, zasadne wydaje się – choćby w świetle rozważań na temat nieodpłatnych świadczeń – aby takie działania mogła podjąć sama strona obowiązana do sporządzenia dokumentacji. Takie pojmowanie tych przepisów pozwalałoby przyjąć, że podmiot na potrzeby urynkwienia transakcji jest uprawniony do ustalenia przychodu z tytułu spornej transakcji. Podkreślenia w tym kontekście wymaga stwierdzenie, że warunek rynkowości musi się odnosić do ceny transferowej, czyli rezultatu zawieranych transakcji.

3. SZACOWANIE DOCHODU JAKO SANKCJA ZABEZPIECZAJĄCA PRZED STOSOWANIEM CEN ODBIEGAJĄCYCH OD RYNKOWYCH – WARUNKI I METODY STOSOWANIA

Jak wskazał NSA w opisanym wyżej wyroku z dnia 20 czerwca 2018 r.²⁰, art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. jest regulacją szczególną, a jej celem jest zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa przed takimi działaniami podatników, które polegają na stosowaniu we wzajemnych transakcjach cen odbiegających od rynkowych po to, aby osiągnąć korzystny dla siebie rezultat podatkowy. Przesłanką zastosowania powyższego przepisu nie jest zatem sam tylko fakt wystąpienia powiązań, o których mowa w ust. 1 i 4, lecz wykorzystywanie tych powiązań do zmiany poziomu opodatkowania (uchylania się od opodatkowania). U podstaw regulacji zawartej w art. 11 leży założenie, by wszelkie transakcje były zgodne z warunkami rynkowymi, tj. warunkami, jakie uzgodniłyby podmioty niezależne, znajdujące się w takiej samej lub w zbliżonej sytuacji. Sam jednak fakt powiązań gospodarczych, o których mowa w owym art. 11, nie może rodzić ujemnych skutków podatkowych dla podmiotów powiązanych. Znaczenie podatkowe ma natomiast wykorzystywanie tych powiązań do zmiany poziomu opodatkowania wbrew ustawowemu obowiązkowi.

Wykorzystywanie w takim celu pozycji podmiotów powiązanych jest zagrożone sankcją podatkową, którą jest szacunek dochodu. Sankcja ta nie może być jednakże stosowana bez udowodnienia faktu wykorzystywania pozycji podmiotu powiązanego do przesuwania dochodów (zysków) w celu zmniejszenia opodatkowania. Ustalenia w tym zakresie powinny mieć cechy oczywistych, logicznych wniosków wynikających z zebranego materiału dowodowego²¹.

W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę, że sposób i tryb określania w drodze oszacowania dochodów zostały przewidziane w art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., a także w przepisach rozporządzenia²², w myśl których organy

podatkowe i organy kontroli skarbowej określają w drodze oszacowania (korekty) dochód podmiotu powiązanego w wysokości, jaką ustaliłyby między sobą niezależne podmioty. Regulacje te stanowią jednocześnie wzorzec zachowań uznawanych przez organy podatkowe za rynkowe. Jeżeli organ stwierdzi, że zaistniały przesłanki pozwalające na dokonanie oszacowania, przeprowadza korektę cen w transakcji między podmiotami powiązаныmi.

Warto wskazać – na kanwie poprzednio obowiązującego rozporządzenia²³ – że istotne znaczenie przy szacowaniu, a precyzyjniej – przy dokonywaniu analizy porównywalności transakcji, ma dobranie materiału porównawczego do oceny rynkowości tych transakcji podlegających kontroli. Ustaleniu tych warunków w porównywalnych transakcjach między podmiotami niezależnymi towarzyszyć musi ustalenie porównywalności transakcji (podmiotów dokonujących transakcji), z uwzględnieniem pełnionych przezeń funkcji i strategii gospodarczych. Szacowanie cen stosowanych w transakcjach zawieranych przez podatników z podmiotami powiązаныmi nie może się odbywać wyłącznie przez proste przeniesienie ceny bądź marży z transakcji zawartej między podmiotami niezależnymi – bez jednoczesnej oceny porównywalności warunków tych transakcji. Organ podatkowy, opierając się na danych porównawczych, powinien zatem przede wszystkim wykazać miarodajność porównywanych transakcji (podmiotów), a przez to odnieść się także do funkcji i strategii gospodarczych stosowanych przez podmioty, również w kontekście oceny znaczenia tych czynników dla możliwości porównania²⁴.

Przepisy rozporządzenia z dnia 10 września 2009 r. określały zasady analizy porównywalności transakcji. Z systematyki tego aktu prawnego wynika, że rozdział dotyczący analizy porównywalności transakcji poprzedzał rozdział dotyczący podstawowych metod określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen. Regulacje odnoszące się do kryteriów porównywalności transakcji były zatem umiejscowione przed regulacjami odnoszącymi się do metod szacowania. Oznaczało to wysunięcie tych unormowań na pierwszy plan celem ujednoczenia sposobu dokonywania analizy funkcjonalnej, niezależnie od tego, jakie metody szacowania zostaną zastosowane w konkretnej transakcji. Z § 6 ust. 1 powyższego rozporządzenia wynikało bowiem, że przy przeprowadzaniu analizy porównywalności transakcji między podmiotami powiązаныmi z transakcjami między podmiotami niezależnymi należy uwzględnić różnice w zakresie ekonomicznie istotnych cech porównywanych transakcji, w stopniu, w jakim te cechy mogły mieć wpływ na wartość rynkową ustaloną w tych transakcjach. Czynniki, za pomocą których można było określić porównywalność transakcji, były wymienione w tym rozporządzeniu przykładowo i były to m.in.:

- 1) cechy przedmiotu transakcji;
- 2) cechy podmiotów transakcji;
- 3) warunki transakcji;
- 4) warunki ekonomiczne występujące w czasie i miejscu, w których dokonano transakcji;
- 5) strategia gospodarcza.

Ten przykładowy katalog czynników determinujących ocenę porównywalnych transakcji był zgodny z katalogiem kryteriów porównywalności opisanych w Wytycznych OECD²⁵.

Reasumując zatem – warunkiem stosowania sankcji podatkowej w postaci szacowania (określenia, korekty) dochodów jest przede wszystkim istnienie między podmiotami powiązаныmi kapitałowych, o których mowa w art. 11a i nast. ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Drugi warunek to wpływ tych powiązаныmi na ustalenie lub narzucenie warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty. Przy czym wymaga to ustalenia, czy zawarcie danej umowy odpowiada warunkom rynkowym (jest przy tym racjonalne gospodarczo dla podatnika), czy też jest raczej wynikiem decyzji podjętej wewnątrz grupy, kreującej relacje gospodarcze odbiegające od tych, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązаныmi. Gospodarczą racjonalność transakcji należy oceniać przez pryzmat korzyści, jaką może uzyskać z transakcji określony podmiot, w tym także postrzeganej jako racjonalność uzgodnionej ceny transakcyjnej (tak wyrok NSA z dnia 3 czerwca 2019 r.²⁶).

W związku z powyższym samo zróżnicowanie cen między podmiotami powiązаныmi w porównaniu z cenami rynkowymi (stosowanymi między podmiotami niepowiązаныmi) nie stanowi przesłanki objęcia opodatkowaniem potencjalnych, a nie rzeczywistych dochodów podatnika. Dopóki bowiem organ podatkowy nie udowodni, że zróżnicowanie warunków cenowych miało jedynie na celu uchylanie się od opodatkowania i nie wynikało z przesłanek gospodarczych, dopóty art. 11a i nast. ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. nie może mieć zastosowania²⁷. Przedstawione wyżej rozwiązanie znajduje uzasadnienie zwłaszcza w kontekście przeniesienia ciężaru dowodu w opisanym zakresie na organ podatkowy, nie zaś na podatnika, jak dzieje się to choćby w przypadku opodatkowania dochodów nieujawnionych.

4. ZASADY ZWROTU PODATKU OD PRZYCHODÓW Z BUDYNKÓW W KONTEKŚCIE SZACOWANIA DOCHODU

Wyżej opisane kwestie mają również istotne znaczenie z perspektywy przepisów dotyczących zwrotu podatku od przychodów z budynków, o którym mowa w art. 24b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. (tzw. podatku minimalnego od nieruchomości komercyjnych). Zgodnie bowiem z ust. 15 tego przepisu zwrot podatku odbywa się na wniosek podatnika, pod warunkiem że organ podatkowy nie stwierdzi nieprawidłowości w wysokości zobowiązania podatkowego lub straty wykazanych w zeznaniu rocznym, a także podatku od przychodów z budynków. Zwrot podatku przysługuje, gdy przychody i koszty, w tym koszty finansowania dłużnego poniesione w związku z nabyciem lub wytworzeniem budynku, zostały ustalone na warunkach rynkowych.

W ramach procedury zwrotu podatku minimalnego organ podatkowy jest obowiązany stwierdzić brak nieprawidłowości nie tylko wysokości zobowiązania podatkowego lub straty podatkowej w złożonym zeznaniu podatkowym, lecz także podatku minimalnego, w szczególności jeżeli koszty finansowania dłużnego poniesione w związku z nabyciem lub wytworzeniem budynku, jak również inne przychody i koszty, ustalone zostały na warunkach rynkowych. Oznacza to, że w celu przyznania zwrotu podatku minimalnego organ podatkowy bada kwestię finansowania budynku objętego tym podatkiem (np. kredytu inwestycyjnego na budowę lub pożyczki na potrzeby nabycia gotowego budynku). W rezultacie w przypad-

ku transakcji między podmiotami powiązаныmi badane są także ceny transferowe, jakie zostały między nimi ustalone.

Należy przy tym wskazać, że przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. nie precyzują trybu prowadzenia postępowania w zakresie zwrotu podatku minimalnego. W praktyce zdarza się, że przeprowadzane są jedynie czynności sprawdzające i wówczas podatnik jest wzywany do przedstawienia wybranych dokumentów, takich jak m.in.: kalkulacja podatku dochodowego od osób prawnych, dokumentacja dotycząca ustalenia wartości początkowej budynku, dokumentacja dotycząca finansowania dłużnego (np. faktury), dokumentacja cen transferowych. Niektóre organy podatkowe decydują się natomiast na bardziej wnikliwą analizę i wszczynają postępowanie podatkowe, którego celem jest zbadanie rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych podatnika wnioskującego o zwrot podatku.

W przypadku gdy organ podatkowy określi zobowiązanie podatkowe w innej wysokości niż wynikająca z zeznania podatkowego, kwota podlegająca zwrotowi zostanie rozliczona z różnicą wynikającą z nowo określonego zobowiązania podatkowego. Ewentualna zmiana wysokości straty podatkowej nie powinna wpływać na wysokość kwoty podlegającej zwrotowi.

Warto podkreślić, że przepisy o podatku minimalnym nie określają terminu rozpatrzenia wniosku przez organ (załatwienia sprawy), co jest rozwiązaniem odmiennym w porównaniu do np. zwrotu podatku u źródła. Także i w tej kwestii należy zatem się odnieść do przepisów ogólnych zawartych w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa²⁸. O ile nie wskazują one terminu zakończenia (czasu trwania) czynności sprawdzających, o tyle w przypadku wszczęcia postępowania dowodowego (w ramach postępowania podatkowego) rozpatrzenie wniosku powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania (są to terminy instrukcyjne i organy podatkowe mogą z uzasadnionych przyczyn je przedłużyć).

Otrzymanie przez podatnika nieodpłatnego finansowania, nawet w przypadku rozpoznania przychodu podatkowego, może więc potencjalnie zostać uznane przez organy podatkowe za transakcję, której warunki odbiegają od warunków rynkowych, a tym samym skutkować nieotrzymaniem przez podatnika zwrotu podatku. Również wówczas przed przyznaniem zwrotu podatku organy mogą żądać przedstawienia oświadczenia o rynkowości transakcji. Mimo że opisany wyżej i korzystny dla podatników wyrok WSA we Wrocławiu²⁹ dotyczy oświadczenia wymaganego przez regulacje o cenach transferowych, wydaje się, że analogiczna argumentacja może znaleźć zastosowanie również do procedury zwrotu podatku minimalnego od nieruchomości komercyjnych. Ponadto należy podkreślić, że ustawodawca nie przewidział żadnego terminu dokonania rzeczzonego zwrotu – w przeciwieństwie np. do zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług, należy zatem się odwołać w tym zakresie do terminów załatwiania spraw unormowanych w Ordynacji podatkowej oraz środków prawnych przewidzianych w sytuacji, gdy organ wspomniane terminy narusza. Co więcej, ustawodawca nie przewidział również

żadnej sankcji dla organu w postaci wypłaty odsetek od nieterminowego dokonania zwrotu.

Podsumowując – samo zróżnicowanie cen między podmiotami powiązаныmi w porównaniu z cenami rynkowymi (stosowanymi między podmiotami niepowiązаныmi) nie stanowi przesłanki objęcia opodatkowaniem potencjalnych, a nie rzeczywistych dochodów podatnika. Dopóki bowiem organ podatkowy nie udowodni, że zróżnicowanie warunków cenowych miało jedynie na celu uchylanie się od opodatkowania i nie wynikało z przesłanek gospodarczych, dopóty art. 11a i nast. ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. nie mogą mieć zastosowania.

5. WNIOSKI KOŃCOWE

Zarówno przeprowadzona w artykule analiza modeli odpowiedzialności podatnika (tj. podmiotów powiązanych), jak i zauważalny brak odpowiedzialności po stronie organu podatkowego z tytułu terminowego dokonania zwrotu podatku dochodowego od osób prawnych, opisanego wyżej, prowadzą do wniosku, że realna odpowiedzialność istnieje jedynie po stronie podatnika. Wprawdzie – inaczej aniżeli w sytuacji stosowania sankcji w przypadku opodatkowania dochodów nieujawnionych – to organ podatkowy musi tutaj udowodnić, że zróżnicowanie warunków cenowych miało jedynie na celu uchylanie się od opodatkowania i nie wynikało z przesłanek gospodarczych, to jednak obciążenie go obowiązkiem dowodowym pozostaje bez wpływu na kwestię ewentualnej jego odpowiedzialności za uchybienia, które może spowodować. Dzieje się tak również w razie uchybienia po stronie organu w postaci nieterminowego zwrotu podatku od przychodów z budynków. Sytuacja ta została spowodowana przez zaniechanie ustawodawcy, który – jak już wspomniano wcześniej – nie określił sankcji dla organu podatkowego, choćby w postaci wypłaty odsetek od nieterminowego dokonania zwrotu.

Zarazem oczywiste pozostaje, że strony postępowania podatkowego nie są równorzędne, jednakże w świetle zasady równości wobec prawa³⁰ należy oczekiwać od ustawodawcy uchwalenia takich zasad odpowiedzialności, dzięki którym z jednej strony będzie możliwe jej egzekwowanie od podmiotów powiązanych naruszających zasady wyżej opisane w kontekście ustalania cen rynkowych (dotyczy to również nieodpłatnych świadczeń), z drugiej zaś strony umożliwi podatnikom egzekwowanie od organów podatkowych przestrzegania ich uprawnień. Szczególnego podkreślenia wymaga, że przepisy Konstytucji RP stosuje się bezpośrednio (art. 8).

Obecnie w polskim prawie podatkowym brakuje takich rozwiązań (zwłaszcza dotyczących odpowiedzialności organów podatkowych za ich uchybienia), stąd też postulatem *de lege ferenda* pozostaje zamieszczenie w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. przepisu sankcyjnego, wprowadzającego – opisaną wyżej – odpowiedzialność organu podatkowego. Jest to szczególnie istotne ze względu na wspomnianą konstytucyjną zasadę równości wobec prawa, jak również ze względu na fakt, na który należy dodatkowo zwrócić uwagę, iż organy podatkowe traktują pojęcie „nieodpłatnego świadczenia” w sposób szerszy, niż wynikałoby to z analizy przepisów ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny³¹,

tnz. twierdzą, że w jego zakres wchodzi także inne zjawiska gospodarcze i prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści względem innego podmiotu, lub te zdarzenia prawne i gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne – niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu – przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy. Takie fiskalne podejście nakłada na wszystkie podmioty obowiązek trafnego definiowania, czy w konkretnym stanie faktycznym spełnione zostaną warunki zawarte w art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.

Tak szeroki zakres władzy organów podatkowych uzasadnia uchwalenie – przy zastosowaniu norm konstytucyjnych – postulowanego przepisu dotyczącego odpowiedzialności organu podatkowego.

Przypisy

- ¹ CIT – ang. *corporate income tax* (podatek dochodowy od osób prawnych).
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- ³ Por. H. Litwińczuk, *Przekwalifikowanie (nieuznanie) transakcji dokonanej pomiędzy podmiotami powiązаныmi w świetle regulacji o cenach transferowych przed i po 1.01.2019 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 3, s. 14 i nast.
- ⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 654 ze zm., dalej: „Kodeks karny skarbowy” lub „k.k.s.”.
- ⁵ Por. W. Nykiel, M. Wilk, *Recharakteryzacja i pominięcie czynności prawnych na podstawie art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przed 1 stycznia 2019 r.*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 4, s. 37 i nast.
- ⁶ 0111-KDIB-1-1.4010.544.2019.1.BK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/406714>, dostęp: 8.12.2023; 0111-KDIB-1-2.4010.495.2019.1.AW, niepubl.
- ⁷ I SA/Wr 269/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4D2753C3A6>, dostęp: 8.12.2023.
- ⁸ Por. R. Zawłocki, *Karnopravna doniosłość oszacowania dochodu (podatku) przez organ podatkowy w następstwie zastosowania przez podatnika cen transferowych*, „Monitor Rachunkowości i Finansów” 2007, nr 6, s. 17 i nast.
- ⁹ H. Dzwonkowski, M. Durczyńska, *Obowiązki organu podatkowego i uprawnienia podatnika w ramach szacowania podstawy opodatkowania*, w: *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Warszawa 2016, s. 230 i nast.
- ¹⁰ Dz.U. poz. 2193, dalej: ustawa z dnia 23 października 2018 r.
- ¹¹ J. Mika, *Ceny transferowe, komentarz do rozporządzeń. Metody szacowania i analizy cen transferowych. Obowiązki sprawozdawcze. Schematy podatkowe MDR. Przykłady*, Warszawa 2019, s. 7.
- ¹² OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, January 2022, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>, dostęp: 9.12.2023.
- ¹³ Por. wyrok NSA z dnia 16 lutego 2020 r., II FSK 484/18, LEX nr 2848181.
- ¹⁴ Por. uchwały NSA:
 - 1) z dnia 24 października 2011 r., II FPS 7/10, ONSAIWSA 2012, poz. 1, nr 1;
 - 2) z dnia 24 maja 2010 r., II FPS 1/10, ONSAIWSA 2010, nr 4, poz. 58;
 - 3) z dnia 18 listopada 2002 r., FPS 9/02, ONSA 2003, nr 2, poz. 47;
 - 4) z dnia 16 października 2006 r., II FPS 1/06, ONSAIWSA 2006, nr 6, poz. 153.
- ¹⁵ Por. wyroki NSA:
 - 1) z dnia 23 sierpnia 2012 r., II FSK 144/11, LEX nr 1223029;
 - 2) z dnia 12 marca 2010 r., II FSK 1776/08, LEX nr 737986;
 - 3) z dnia 12 grudnia 2008 r., II FSK 1361/07, ONSAIWSA 2010, nr 3, poz. 51.
- ¹⁶ Por. wyrok NSA z dnia 27 listopada 2019 r., II FSK 1314/18, LEX nr 3140779.

- ¹⁷ Por. R. Bartosik, P. Piontkowski, *Recharakteryzacja i pominięcie transakcji realizowanych przed 1.01.2019 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 7, s. 23 i nast.
- ¹⁸ II FSK 1665/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7E4C300125>, dostęp: 9.12.2023.
- ¹⁹ Por. W. Nykiel, D. Strzelec, *Szacowanie przy transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Komentarze praktyczne*, Warszawa 2014, s. 56 i nast.
- ²⁰ II FSK 1665/16, dok. cyt.
- ²¹ Por. T. Kolanowski, K. Winiarski, *Co mogą sądy administracyjne w aspekcie cen transferowych?*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 12, s. 21-27.
- ²² Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, Dz.U. poz. 2474, dalej: rozporządzenie z dnia 21 grudnia 2018 r.
- ²³ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (tekst jednolity Dz.U. z 2014 r. poz. 1186, dalej: rozporządzenie z dnia 10 września 2009 r.), obecnie zastąpione przez rozporządzenie z dnia 21 grudnia 2018 r.
- ²⁴ Tak WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 28 lipca 2020 r., I SA/Gd 184/20, LEX nr 3047668.
- ²⁵ Por. *Podmioty powiązane. Ceny transferowe. Dokumentacja podatkowa*, red. W. Nykiel, D. Strzelec, Warszawa 2014, s. 87 i nast.
- ²⁶ II FSK 1808/17, LEX nr 2724334.
- ²⁷ Tak WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 27 stycznia 2023 r., I SA/Bk 490/22, LEX nr 3486069.
- ²⁸ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383, dalej: Ordynacja podatkowa.
- ²⁹ I SA/Wr 269/20, dok. cyt.
- ³⁰ Vide art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP) stanowiący, że wszyscy są wobec prawa równi oraz że wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne.
- ³¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.

Bibliografia

Literatura

- Bartosik R., Piontkowski P., *Recharakteryzacja i pominięcie transakcji realizowanych przed 1.01.2019 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 7.
- Dzwonkowski H., Durczyńska M., *Obowiązki organu podatkowego i uprawnienia podatnika w ramach szacowania podstawy opodatkowania*, w: *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Warszawa 2016.
- Kolanowski T., Winiarski K., *Co mogą sądy administracyjne w aspekcie cen transferowych?*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 12.
- Litwińczuk H., *Przekwalifikowanie (nieuznanie) transakcji dokonanej pomiędzy podmiotami powiązаныmi w świetle regulacji o cenach transferowych przed i po 1.01.2019 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 3.
- Mika J., *Ceny transferowe, komentarz do rozporządzeń. Metody szacowania i analizy cen transferowych. Obowiązki sprawozdawcze. Schematy podatkowe MDR. Przykłady*, Warszawa 2019.
- Nykiel W., Strzelec D., *Szacowanie przy transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Komentarze praktyczne*, Warszawa 2014.
- Nykiel W., Wilk M., *Recharakteryzacja i pominięcie czynności prawnych na podstawie art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przed 1 stycznia 2019 r.*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 4.
- Podmioty powiązane. Ceny transferowe. Dokumentacja podatkowa*, red. W. Nykiel, D. Strzelec, Warszawa 2014.
- Zawłocki R., *Karnopravna doniosłość oszacowania dochodu (podatku) przez organ podatkowy w następstwie zastosowania przez podatnika cen transferowych*, „Monitor Rachunkowości i Finansów” 2007, nr 6.

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opo-

- datkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych, tekst jednolity Dz.U. z 2014 r. poz. 1186.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, Dz.U. poz. 2474.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 654 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.
- Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa i niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2193.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383.
- Orzecznictwo
- Uchwała NSA z dnia 16 października 2006 r., II FPS 1/06, ONSAiWSA 2006, nr 6, poz. 153.
- Uchwała NSA z dnia 18 listopada 2002 r., FPS 9/02, ONSA 2003, nr 2, poz. 47.
- Uchwała NSA z dnia 24 maja 2010 r., II FPS 1/10, ONSAiWSA 2010, nr 4, poz. 58.
- Uchwała NSA z dnia 24 października 2011 r., II FPS 7/10, ONSAiWSA 2012, nr 1, poz. 1.
- Wyrok NSA z dnia 3 czerwca 2019 r., II FSK 1808/17, LEX nr 2724334.
- Wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2008 r., II FSK 1361/07, ONSAiWSA 2010, nr 3, poz. 51.
- Wyrok NSA z dnia 12 marca 2010 r., II FSK 1776/08, LEX nr 737986.
- Wyrok NSA z dnia 16 lutego 2020 r., II FSK 484/18, LEX nr 2848181.
- Wyrok NSA z dnia 20 czerwca 2018 r., II FSK 1665/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7E4C300125>, dostęp: 9.12.2023.
- Wyrok NSA z dnia 23 sierpnia 2012 r., II FSK 144/11, LEX nr 1223029.
- Wyrok NSA z dnia 27 listopada 2019 r., II FSK 1314/18, LEX nr 3140779.
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 27 stycznia 2023 r., I SA/Bk 490/22, LEX nr 3486069.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22 lipca 2020 r., I SA/Wr 269/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4D2753C3A6>, dostęp: 8.12.2023.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28 lipca 2020 r., I SA/Gd 184/20, LEX nr 3047668.
- Interpretacje indywidualne
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 28 lutego 2020 r., 0111-KDIB1-2.4010.495.2019.1.AW, niepubl.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 28 lutego 2020 r., 0111-KDIB1-1.4010.544.2019.1.BK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/406714>, dostęp: 8.12.2023.
- Inne źródła
- OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, January 2022, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>, dostęp: 9.12.2023.