

Marek J. Lubelski

"Problematyka cen transferowych.
Komentarz", Krzysztof J. Stanik,
Krzysztof Winiarski, Częstochowa
2006 : [recenzja]

Palestra 51/9-10(585-586), 255-257

2006

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach
dozwolonego użytku.

Recenzje

Krzysztof J. Stanik, Krzysztof Winiarski ***Problematyka cen transferowych. Komentarz***

Częstochowa 2006, Instytut Wydawniczy LIBRA, s. 169

Cenami transferowymi są ceny, po których przedsiębiorstwo przekazuje towary oraz dobra niematerialne lub usługi świadczone przedsiębiorstwu powiązanym (*Wytyczne w sprawie cen transferowych OECD*, Wydawnictwo KiK/Dom Wydawniczy ABC, 2004). Mogą one służyć manipulacjom podatkowym, mającym na celu uniknięcie lub obniżenie zobowiązań podatkowych.

Problematykę cen transferowych regulują odnośne przepisy ustaw podatkowych, a w szczególności ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o VAT, a nadto, obecnie, ordynacja podatkowa w zakresie ustalania metody szacowania ceny transakcyjnej. Przepisy ustaw podatkowych określają w szczególności, co należy rozumieć przez podmiot powiązany, przy czym należy podkreślić, że ustawodawstwo polskie w zakresie tych regulacji przeszło w latach od wejścia w życie ustaw podatkowych bogatą i wszechstronną ewolucję.

Urzędy skarbowe są uprawnione do oceny prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązanymi, a w przypadku gdy zostały ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, dochody danego podmiotu oraz należny podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań. W zakresie podatku VAT organy skarbowe są uprawnione do określania wysokości obrotu pomiędzy podmiotami powiązanymi na podstawie przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości lub na danym rynku w dniu wykonania świadczenia, jeżeli okaże się, że powiązania kontrahentów miały wpływ na ustalenie ceny.

Nie trzeba specjalnie wykazywać, że ceny transferowe mają olbrzymie znaczenie w obrocie gospodarczym, zaś podatników szczególnie dotyka szacowanie cen i obrotu przez organ skarbowy, przy czym trzeba podkreślić, że ceny transferowe, z oczywistych względów globalizacji gospodarki i przystąpienia Polski do Unii Europejskiej, stanowią wręcz sedno obrotu ponadkrajowego.

Mamy więc do czynienia z problematyką o wielkiej wadze praktycznej. Jej odzwierciedlenie w literaturze jest raczej ubogie. Recenzowana praca stanowi istotny wkład w analizę regulacji prawa podatkowego w przedmiocie cen transferowych, mający wymiar zarówno

teoretyczny, jak i – przede wszystkim – praktyczny, a więc może służyć za kompendium wiedzy o cenach transferowych dla każdego zainteresowanego nią prawnika praktyka (adwokata, radcy prawnego, doradcy podatkowego, sędziego, urzędnika skarbowego).

Autorzy są sędziami sądownictwa administracyjnego. Może stąd, choć na pewno nie tylko dla tego, tak bogato powoływane w opracowaniu orzecznictwo NSA, a także SN z okresu, gdy ten w sprawach administracyjnych się wypowiadał, odnoszące się do cen transferowych. Bogata baza orzecznicza jest ponadto wielkim walorem opracowania. Jedną z jej części (ostatnią) zawiera niezwykle interesujący i ważny zbiór niepublikowanych orzeczeń NSA dotyczących cen transferowych, wraz z uzasadnieniami wydanych orzeczeń.

Zasadniczym walorem pracy jest jednak to, że poddaje analizowaną instytucję prawa podatkowego reżymowi uporządkowanej analizy naukowej, wyodrębniając przesłanki stosowania art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 17 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT. Osobno omówione są: *ratio legis* przepisów o powiązaniach osobowych i kapitałowych, ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym w sprawach powiązań, metody szacowania podstawy opodatkowania, charakter decyzji podatkowych w sprawach cen transferowych.

Analiza tekstu ustawy oraz jej interpretacji w orzecznictwie sądownictwa administracyjnego może być skutecznym narzędziem stron postępowania w sprawach podatkowych z zakresu cen transferowych. Autorzy słusznie stwierdzają: „nie kwestionując oczywistych obowiązków organów podatkowych w sferze poszukiwania i gromadzenia dowodów, jak też w pełni opowiadając się za niedopuszczalnością przerzucania tych ciężarów na stronę postępowania, pamiętać trzeba o sytuacji, gdy inicjatywę dowodową strona ta przejmie. W takich przypadkach logika podpowiada bowiem, że wraz z tą inicjatywą przechodzą na stronę wszelkie konsekwencje, jakie wiążą się z przeprowadzeniem dowodu”.

W kwestii *ratio legis* analizowanych przepisów Autorzy stoją na dobrze uzasadnionym stanowisku, że te przepisy stanowią odstępstwo od ogólnych zasad ustalania podstawy opodatkowania. Charakter taki narzuca obowiązek interpretowania ich „z ostrożnością i powagą”, wedle reguł wykładni językowej, „niemniej z pełną stanowczością”. Autorzy w pełni uzasadniony sposób podnoszą, że przepisy o cenach transferowych chronią ważne interesy podatkowe Państwa, którym praktyki naruszające ustawowe zasady stosowania cen rzetelnych i wiarygodnych w sposób istotny zagrażają.

W sprawie powiązań Autorzy analizują charakter związku, który ma wiązać podatnika i inny podmiot, krajowy bądź zagraniczny. Istotą tych powiązań, w relacjach krajowych, jak i zagranicznych, jest relacja podporządkowania jednego podmiotu względem drugiego, bądź kumulacja uprawnień zarządczych bądź kontrolnych w rękach tych samych osób fizycznych czy prawnych. Relacje takie muszą zachodzić „na zewnątrz”, a nie „wewnątrz podmiotu”.

Samo stwierdzenie powiązań określonych podmiotów nie uzasadnia ingerencji władz skarbowych i korekt rozliczeń z fiskusem. Konieczne jest ustalenie związku zachodzącego pomiędzy powiązaniem a przerzuceniem dochodu, względnie zaniżeniem wysokości obrotu. Kryterium ingerencji stanowi ustalenie, że przyjęto lub ustalono „warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty”.

Poza powyżej wymienionymi przesłankami, dla ingerencji organów skarbowych w rozliczeniach z fiskusem, konieczne jest też wystąpienie skutku mającego postać „przerzucenia dochodu”, a w przypadku podatku VAT – „zaniżenia ceny”. Sprowadza się to oczywiście do zaniżenia podstawy opodatkowania. Pojawia się tu niezwykle interesująca kwestia, która w opracowaniu nie uległa osobnemu rozwinięciu, czy owe zaniżenia podstawy opodat-

kowania winny przybierać, dla zastosowania omawianych instytucji, postać „nadużyć”? Oznaczałoby to konieczność wykazania działań świadomych i zamierzonych. Nurt analizy, zarówno prowadzonej przez organy sądowe, jak i Autorów, omija jednak pogłębioną analizę tej kwestii. Poprzestaje się raczej na wymogu, aby „podatnik miał możliwość uzyskania wyższego dochodu” czy sprzedaży opodatkowanej VAT. Wprowadzony w 2001 r. obowiązek prowadzenia przez podatników podatku dochodowego szczególnej dokumentacji podatkowej transakcji prowadzonych z podmiotami powiązanymi nie zwalnia organów podatkowych od obowiązku wykazania, iż w konkretnym przypadku doszło do realizacji przesłanek zastosowania szczególnych metod ustalania podstaw opodatkowania. Obowiązek taki, zdaniem Autorów, spełnia funkcje gwarancyjne (podobnie powołana w opracowaniu literatura prawa podatkowego).

Możliwe do zastosowania przez organ podatkowy metody szacowania podstaw opodatkowania (porównywalnej ceny niekontrolowanej, ceny odsprzedaży, rozsądnej marży, zysku transakcyjnego) winny być stosowane zgodnie z art. 122 ordynacji podatkowej, czyli nie dowolnie, lecz dla dokonania ustalenia „najbliższego prawdy”.

Decyzje organów podatkowych w przedmiocie cen transferowych Autorzy uważają, i słusznie, za mające charakter deklaratoryjny, a więc określające jedynie wymiar zobowiązania podatkowego w należnej wysokości, a nie tworzące dopiero nowe zobowiązanie podatkowe. Rola sądu administracyjnego sprowadza się, w razie wniesienia skargi przez podatnika, do zbadania, czy ustalenia właściwego organu „odpowiadają normatywnej przesłance rozstrzygnięcia, są logiczne i przekonujące, mają oparcie w zgromadzonym materiale dowodowym oraz są następstwem weryfikacji twierdzeń podnoszonych przez stronę w postępowaniu podatkowym” (wyrok NSA z 13 kwietnia 1999 r., I SA/Łd 675/97).

Recenzowana praca jest rzetelnym dziełem prawniczym. Może zainteresować zarówno praktyków, jak i teoretyków prawa, i to różnych dyscyplin. Może służyć za materiał dydaktyki prawa podatkowego tak dla studentów administracji, jak i prawa. Należy oczekiwać jej wzbogacenia, chociażby w aspekcie karnoskarbowej odpowiedzialności za „nadużycie” w rozliczeniach podatkowych, a przede wszystkim większego nakładu. Co jednak trzeba najbardziej podkreślić – dobrze informuje o obowiązującym prawie i jego wykładni w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Marek J. Lubelski