

Okręgowa Rada Adwokacka w Kielcach

MICHAŁ OGRODNIK
ORCID: 0009-0006-2330-106X
mic.ogrodnik@gmail.com

Odpowiedzialność karna skarbową z tytułu nieprawidłowości w obszarze cen transferowych

Fiscal Penal Liability for Irregularities in the Area of Transfer Pricing

WPROWADZENIE

Początki kształtowania się regulacji w zakresie cen transferowych w polskim systemie podatkowym datuje się na pierwszą połowę XX w. Ustawodawca wprowadził do porządku prawnego pojęcie ceny transferowej w 1935 r., dokonując nowelizacji art. 21 ustawy z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym¹.

W okresie po I wojnie światowej nasiliło się zjawisko międzynarodowych stosunków gospodarczych zdeterminowane zaistniałym kryzysem gospodarczym, co skutkowało zwiększeniem zapotrzebowania na rynku wobec deficytu towarów. Wskazana nowelizacja miała na celu zapewnienie ochrony interesów Skarbu Państwa i realizację jego celów fiskalnych, przeciwdziałając możliwym nadużyciom prawnopodatkowym².

Pomimo upływu czasu zagadnienie cen transferowych nie traci na aktualności, a systematycznie rosnąca z roku na rok liczba kontroli podatkowych w przedmiotowym obszarze świadczy o jego istotności. Konieczność zabezpieczenia interesów gospodarczych państwa w kontekście zjawiska agresywnej optymalizacji podatkowej tudzież nadużyć podatkowych nasila się w szczególności w warun-

¹ Dz.U. 1936, nr 2, poz. 6.

² K. Przydatek, *Ocena zmian w zakresie cen transferowych w Polsce i ich wpływ na obowiązki podatników*, „Finanse i Prawo Finansowe” 2018, vol. 3(19), s. 59.

kach kryzysu. Z danych statystycznych wynika, że w 2022 r. przeprowadzono 366 kontroli w zakresie cen transferowych. W latach 2019–2022 aż 49% działań organów podatkowych w tym obszarze skutkowało doszacowaniem dochodu³.

Obecnie przy Ministrze Finansów funkcjonuje zespół opiniodawczo-doradczy Forum Cen Transferowych, a do końca 2021 r. działała także odrębna komórka organizacyjna w postaci Departamentu Cen Transferowych i Wycen. Tematyka cen transferowych jest szeroko poruszana również w ramach Unii Europejskiej, czego odzwierciedleniem jest utworzenie ciała doradczego przy Komisji Europejskiej w postaci Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych.

Nie budzi wątpliwości efektywność kontroli podatkowych w obszarze cen transferowych, niemniej poza sankcjami na tle podatkowym wyróżnia się także odpowiedzialność karną skarbową z tytułu nieprawidłowości w obszarze cen transferowych uregulowaną w ustawie z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy⁴.

W niniejszym artykule metodami formalno-dogmatyczną i prawnoporównawczą poddano analizie zagadnienie odpowiedzialności karnej skarbowej z tytułu nieprawidłowości w obszarze cen transferowych, z uwzględnieniem wpływu tych regulacji na zwalczanie kryzysu ekonomiczno-gospodarczego.

WPROWADZENIE DO PROBLEMATYKI CEN TRANSFEROWYCH

1. Pojęcie ceny transferowej

Szeroka dyskusja na temat cen transferowych stanowi konsekwencję obowiązków wynikającego z ustaw podatkowych, aby transakcje pomiędzy podmiotami powiązаныmi odbywały się na warunkach rynkowych.

W literaturze wskazuje się, że zasada ceny rynkowej (*arm's length principle*) ma na celu dokonanie ustaleń, czy transakcje zawarte pomiędzy podmiotami powiązаныmi odzwierciedlają ich rzeczywiste zobowiązania podatkowe poprzez porównanie z analogicznymi transakcjami podatników funkcjonujących na warunkach rynkowych⁵.

W polskim porządku prawnym tożsame definicje legalne ceny transferowej ukształtowano w art. 11a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁶ oraz w art. 23m ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia

³ Deloitte, *Report: Kontrole cen transferowych. Statystyki, orzecznictwo i interpretacje oraz odpowiedzialność karna skarbową*, 19.04.2023, <https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/tax/articles/Report-Kontrole-cen-transferowych.html> (dostęp: 4.03.2024).

⁴ T.j. Dz.U. 2023, poz. 654, ze zm., dalej: k.k.s.

⁵ R. Avi-Yonah, *Transfer Pricing Disputes in the United States*, [w:] *Resolving Transfer Pricing Disputes: A Global Analysis*, eds. E. Baistrocchi, I. Roxan, Cambridge 2012, s. 28.

⁶ T.j. Dz.U. 2022, poz. 2587, ze zm., dalej: ustawa o CIT.

26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁷, gdzie przez cenę transferową rozumie się rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cenę, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy. Definicją tą posługuje się również ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁸. Należy podkreślić, że wskazane definicje są zgodne z wytycznymi Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w obszarze cen transferowych.

Reasumując, ceny transferowe to ceny ustalane przez podmioty powiązane w zakresie sprzedawanych pomiędzy sobą dóbr, usług lub praw⁹.

2. Zagadnienie podmiotów powiązanych

In principio należy wskazać, że brak jest jednolitego rozumienia pojęcia podmiotów powiązanych na gruncie polskiego systemu podatkowego. Ustawodawca nieintuicyjnie rozróżnia przedmiotową kwestię, nadając jej inne znaczenie na tle cen transferowych, grup VAT czy podatkowych grup kapitałowych. Brak wspólnej definicji utrudnia możliwość łączenia się współzależnych podmiotów dla celów podatkowych.

Definicję legalną powiązań podmiotowych dla cen transferowych materializuje art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT oraz art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT.

Powiązania podmiotowe mogą wystąpić: pomiędzy spółką osobową i jej wspólnikiem; podatnikiem i zagranicznym zakładem; w następstwie istnienia sztucznych struktur właścicielskich oraz z uwagi na znaczący wpływ jednego podmiotu na drugi. Przesłanka istnienia znaczącego wpływu pomiędzy podmiotami powiązаныmi może zaistnieć z uwagi na wzajemne oddziaływanie na siebie podmiotów na tle zarządczym/właścicielskim/kapitałowym lub z uwagi na powiązania osobowe. Bezpośrednie wywieranie znaczącego wpływu zachodzi wówczas, gdy np. jeden podmiot ma co najmniej 25% udziałów w kapitale drugiego podmiotu. Pośrednie wywieranie znaczącego wpływu może zaistnieć np. pomiędzy tzw. spółkami siostrami uzależnionymi kapitałowo od tego samego podmiotu.

Przechodząc do powiązań o charakterze kapitałowym lub zarządczo-kontrolnym, należy rozróżnić udział w prawach głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządczych oraz prawo do udziału w zyskach, majątku lub ich ekspektatywie. Powiązania te muszą wystąpić co najmniej na poziomie 25%.

⁷ T.j. Dz.U. 2022, poz. 2647, ze zm., dalej: ustawa o PIT.

⁸ T.j. Dz.U. 2022, poz. 2651, ze zm.

⁹ Ministerstwo Finansów, *Wprowadzenie do tematyki cen transferowych*, 13.07.2023, <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/abc-cen-transferowych> (dostęp: 25.06.2023).

Znaczący wpływ może wynikać również z powiązań o charakterze osobowym. Rozróżnia się wówczas powiązania rodzinne oraz powiązania z uwagi na faktyczny wpływ wywierany przez osobę fizyczną.

Powiązania osobowe rodzinne ustawodawca określił w sposób precyzyjny, stanowiąc, że mogą one zachodzić w przypadku pozostawania w związku małżeńskim bądź występowania pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia.

Nieco bardziej utrudnione wydaje się właściwe interpretowanie przesłanki wywierania faktycznego wpływu na podmiot przez osobę fizyczną. W literaturze podnosi się, że wówczas należy zbadać, czy konkretna osoba fizyczna rzeczywiście ma możliwość decyzyjną w istotnych sprawach, np. Prezes podmiotu X zawarł umowę z niepowiązanym podmiotem Y, niemniej warunkiem zawarcia umowy było poczynienie określonych inwestycji przez podmiot Y na polecenie Prezesa podmiotu X¹⁰.

W zakresie przesłanki uznania podmiotów za powiązane wobec wystąpienia sztucznych struktur właścicielskich ustawodawca wskazał, że zachodzą one, gdy pomiędzy podmiotami występują relacje, które nie są ustanawiane lub utrzymywane z uzasadnionych ekonomicznie przyczyn, w tym mają na celu manipulowanie strukturą właścicielską lub tworzenie cyrkularnych struktur właścicielskich.

W przypadku spełnienia warunków charakterystycznych dla definiowania podmiotów jako powiązanych ich poszczególne transakcje podlegają kontroli w zakresie rynkowości. Z tego względu zdefiniowano w art. 11a ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT oraz w art. 23m ust. 1 pkt 6 ustawy o PIT pojęcie transakcji kontrolowanej jako 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.

W literaturze wskazuje się, że do transakcji kontrolowanych zalicza się także umowy spółek, aporty, restrukturyzacje, umowy zarządzania płynnością czy umowy o podziale kosztów¹¹.

POJĘCIE POLITYKI CEN TRANSFEROWYCH W PRZEDSIĘBIORSTWIE

Politykę cen transferowych definiuje się jako działalność w obrębie danej transakcji z podmiotami powiązanymi, wytoczoną przez spółkę dominującą w określonej grupie kapitałowej, zmierzającą do realizacji ustalonych celów gru-

¹⁰ T. Kosieradzki, *Powiązania o charakterze osobowym*, [w:] T. Kosieradzki, R. Piekarcz, A. Rynkowska, *Ceny transferowe. Analizy porównawcze, dokumentacje, compliance*, Warszawa 2021.

¹¹ A. Chojnacka, *Transakcja kontrolowana*, [w:] *Leksykon cen transferowych*, red. J.F. Mika, Warszawa 2019.

py kapitałowej za pomocą wymiany dóbr pomiędzy podmiotami z grupy¹². Z tego wynika, że co do zasady podmiotem określającym politykę cen transferowych w przedsiębiorstwie będzie spółka dominująca, jednakże właściwa realizacja narzuconych wytycznych będzie ciążyć zarówno na spółce dominującej, jak i na podmiotach powiązanych.

Potrzeba poddania permanentnej analizie tego, czy nie narażono się na sankcje wynikające z zaistniałych nieprawidłowości, jest czynnikiem determinującym ustalenie odpowiednich wewnętrznych zasad w zakresie polityki cen transferowych.

Jednym z elementów przytoczonej definicji jest sformułowanie „cele grupy kapitałowej”. Nie ulega wątpliwości, że celem przedsiębiorstwa tudzież grupy kapitałowej jest co do zasady wypracowanie możliwie największego zysku. Natomiast dla zapewnienia jak największej rentowności przedsiębiorstwa podejmuje się adekwatne działania optymalizacyjne.

Można przyjąć, że optymalizacja podatkowa jest planowaniem podatkowym, które ma na celu minimalizację obciążeń podatkowych ciążących na podatniku¹³. Optymalizacja podatkowa pojmowana jest jako działanie podatnika mieszczące się w granicach obowiązującego prawa, niemniej działania optymalizacyjne mogą przeistoczyć się w agresywną optymalizację, a nawet doprowadzić do sankcjonowanego zjawiska unikania opodatkowania.

Działania związane z redukowaniem obciążeń fiskalnych i maksymalizacją zysku pozostają w interesie przede wszystkim osób będących właścicielami przedsiębiorstw, a zatem osób decyzyjnych w zakresie funkcjonowania danego podmiotu. Nie ulega wątpliwości, że nadużycia podatkowe narażają podmioty gospodarcze na doszacowanie dochodu z tytułu naruszenia reguł polityki cen transferowych w przedsiębiorstwie.

PRZEGLĄD ISTNIEJĄCYCH REGULACJI KARNYCH SKARBOWYCH W ZAKRESIE CEN TRANSFEROWYCH

1. Naruszenie obowiązku złożenia oświadczenia o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych

Przepis zredagowany przez ustawodawcę w art. 56c k.k.s. sankcjonuje pod groźbą kary do 720 stawek dziennych grzywny zachowanie podmiotu polegające na zaniechaniu sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych,

¹² O. Kamińska, B. Rawa, *Opracowanie nowej polityki cen transferowych*, [w:] *Ceny transferowe w czasie kryzysu*, red. J.F. Mika, Warszawa 2020.

¹³ K. Cień, *Unikanie opodatkowania i planowanie podatkowe a optymalizacja podatkowa*, [w:] *Unikanie opodatkowania a planowanie podatkowe*, Warszawa 2022.

niedołączeniu do lokalnej dokumentacji cen transferowych grupowej dokumentacji cen transferowych lub sporządzeniu dokumentacji niezgodnie ze stanem rzeczywistym. Dodatkowo ustawodawca przewidział niższy wymiar kary, wynoszący do 240 stawek dziennych grzywny, względem podmiotu, który co prawda sporządził przedmiotową dokumentację, ale w terminie późniejszym niż wyznaczony. Ponadto przewidziano możliwość zakwalifikowania czynów określonych w art. 56c k.k.s. jako wykroczeń skarbowych w razie uznania, że są to naruszenia mniejszej wagi.

Przepis art. 56c k.k.s. zaczął obowiązywać od 1 stycznia 2019 r., a w 2022 r. dokonano jego nowelizacji poprzez wprowadzenie łagodniejszych sankcji za sporządzenie dokumentacji po wyznaczonym terminie.

Kwestię terminu do złożenia oświadczenia o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych określa art. 11k ust. 1 ustawy o CIT. Ustawodawca przyjął, że na podmiotach powiązanych spoczywa obowiązek jej przedłożenia w terminie do końca dziesiątego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego.

Należy przyjąć, że pojęcie lokalnej dokumentacji cen transferowych nie jest pojęciem tożsamym z deklaracją podatkową. Jest to pojęcie autonomiczne względem deklaracji podatkowej, której głównym założeniem jest poinformowanie organu podatkowego o zobowiązaniu podatkowym ciążącym na danym podmiocie. Z dokumentacji cen transferowych wynika zaś nie to, jakie jest zobowiązanie podatkowe danego podmiotu, lecz jaka jest metoda i sposób kalkulacji cen, opis transakcji oraz co ma na celu uzasadnienie ustalenia ceny transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi na określonym poziomie¹⁴.

2. Naruszenie obowiązku składania informacji o cenach transferowych

Z brzmienia art. 80e k.k.s. wynika, że wolą prawodawcy jest nałożenie sankcji karnych wobec zachowań sprawcy polegających na: niezłożeniu właściwemu organowi podatkowemu informacji o cenach transferowych; złożeniu informacji zawierającej dane niezgodne z danymi zawartymi w lokalnej dokumentacji cen transferowych; złożeniu informacji niezgodnej z rzeczywistym stanem prawnym; złożeniu informacji o cenach transferowych po terminie.

Podobnie jak w art. 56c k.k.s., ustawodawca w art. 80e k.k.s. dokonał rozróżnienia co do wysokości kary grzywny. Wskazane powyżej znamiona przedmiotowe są zagrożone karą do 720 stawek dziennych grzywny, z wyjątkiem złożenia informacji o cenach transferowych po terminie, gdyż wówczas zagrożenie wynosi do 240 stawek dziennych grzywny.

¹⁴ M. Charkiewicz, *Ceny transferowe a odpowiedzialność karna skarbową*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 6, s. 28–29.

Przedmiotem chronionym treścią art. 80e k.k.s. jest wykonanie w terminie nowego obowiązku informacyjnego, którego celem jest dostarczenie organom administracyjnym informacji w zakresie szczegółowych warunków transakcji kontrolowanych, co odróżnia ten przepis od art. 56c k.k.s., który skupia się jedynie na obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych i złożenia odzwierciedlającego ten fakt stosownego oświadczenia¹⁵.

3. Utrudnianie kontroli skarbowej lub podatkowej

Zważywszy, że informację o cenach transferowych zawartą w formularzu TPR kwalifikuje się jako dokument określony w art. 53 § 20 k.k.s., należy wskazać, że zastosowanie w obszarze cen transferowych znajdzie również art. 83 k.k.s. Z jego treści wynika, że kto osobie uprawnionej do przeprowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, audytu lub czynności audytowych, lub dokonania nabycia sprawdzającego udaremnia lub utrudnia wykonanie czynności służbowej, w szczególności kto wbrew żądaniu tej osoby nie okazuje księgi lub innego dokumentu dotyczącego prowadzonej działalności gospodarczej lub księgę lub inny dokument niszczy, uszkadza, czyni bezużytecznym, ukrywa lub usuwa, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

Udaremnianie polega na całkowitym uniemożliwieniu organom prowadzenia odpowiednich działań, natomiast utrudnianie jest tożsame z zakłócaniem prowadzenia czynności, wskutek czego zakres kontroli ma charakter niepełny¹⁶. Niemniej, zgodnie z tezą Sądu Najwyższego, sama pasywność w przekazywaniu wyjaśnień przez podatnika lub dostarczanie przez podatnika informacji z punktu widzenia organu podatkowego niekompletnych nie wystarcza, aby przesądzać o wyczerpaniu znamion przestępstwa określonego w art. 83 k.k.s.¹⁷.

ZASADY PONOSZENIA ODPOWIEDZIALNOŚCI ZA PRZESTĘPSTWA SKARBOWE Z ZAKRESU CEN TRANSFEROWYCH

1. Odpowiedzialność osobista

Odpowiedzialność karna skarbową jest odpowiedzialnością osobistą, co oznacza, że konkretna osoba dopuszczająca się czynu przestępnego ponosi odpowiedzialność za własne zachowanie. Tym niemniej oprócz bezpośredniego sprawcy odpowiedzialność może ponosić również sprawca kierowniczy, tj. osoba

¹⁵ T. Oczkowski, *Komentarz do art. 80(e)*, [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. I. Zgoliński, Warszawa 2021.

¹⁶ *Idem*, *Komentarz do art. 83*, [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz...*

¹⁷ Postanowienie SN z dnia 20 lutego 2014 r., V KK 398/13, LEX nr 1448337.

kierująca wykonaniem czynu przez inną osobę. Może to być również sprawca polecający, czyli osoba wykorzystująca podległość innej osoby względem siebie. Taką odpowiedzialność na gruncie Kodeksu karnego skarbowego można przypisać też współsprawcy czynu zabronionego działającego wspólnie i w porozumieniu z inną osobą.

Odpowiedzialność karną skarbową można przypisać jedynie osobie fizycznej zdolnej do zawinienia. Definicja winy nie jest częścią Kodeksu karnego skarbowego, jednakże wobec ugruntowanego orzecznictwa i poglądów doktryny pojmującej się ją jako stosunek psychiczny sprawcy do czynu¹⁸.

Zgodnie z utrwaloną zasadą prawa karnego skarbowego sprawca odpowiada za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, jeśli można mu przypisać w czasie popełnienia czynu winę umyślną w zamiarze bezpośrednim bądź ewentualnym. Należy podkreślić, że w każdej sytuacji, w zakresie każdego czynu wina musi być samodzielnie ustalonym elementem przestępstwa bądź wykroczenia skarbowego. Wobec tego zachodzi wątpliwość, przeciwko komu można wszcząć postępowanie karne skarbowe, skoro za dane przestępstwo odpowiedzialność może ponosić tylko osoba fizyczna. O ile odpowiedź jest klarowna w przypadku podatnika będącego osobą fizyczną, o tyle w przypadku osób prawnych (np. spółki z ograniczoną odpowiedzialnością) należy poczynić szersze refleksje.

Wydaje się, że wyjaśnień dostarcza art. 9 § 3 k.k.s., zgodnie z którym za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe odpowiada, jak sprawca, także ten, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej.

Odnosząc art. 9 § 3 k.k.s. do rzeczywistości gospodarczej oraz do zagadnienia cen transferowych, można stwierdzić, że nie każdy pracownik danej spółki będzie mógł zostać pociągnięty do odpowiedzialności na gruncie Kodeksu karnego skarbowego. Zawinienie będzie można przypisać jedynie osobom, które w ramach swoich kompetencji mogą podejmować decyzje merytoryczne (np. członkowie zarządu, dyrektorzy finansowi, główni księgowi, kierownicy działów podatkowych).

Pomimo rozbieżnych stanowisk judykatury, podążając za zapatrywaniem Sądu Najwyższego, odpowiedzialność karną skarbową na podstawie art. 9 § 3 k.k.s. może ponosić doradca podatkowy, pod warunkiem że zajmuje się w przedsiębiorstwie sprawami o analogicznym charakterze finansowym, gospodarczym¹⁹.

¹⁸ J. Skonieczny, *Pojęcie winy w Kodeksie karnym skarbowym*, LEX/el. 2022.

¹⁹ Wyrok SN z dnia 22 lutego 2006 r., III KK 213/05, OSNKW 2006, nr 5, poz. 45.

Próbując dokonać hierarchizacji koniecznej do wyłonienia podmiotu odpowiedzialnego z tytułu przestępstw określonych w art. 56c, 80e i 83 k.k.s., wydaje się, że w pierwszej kolejności należy ustalić, kto w danym przedsiębiorstwie jest odpowiedzialny za rozliczenia podatkowe²⁰, a w razie braku możliwości poczynienia odpowiednich ustaleń należy domniemywać odpowiedzialność członków zarządu. Stąd też niewątpliwie w interesie członków zarządu jest formułowanie w sposób klarowny, niebudzący wątpliwości zakresu obowiązków pracowniczych w obszarze podatkowym, w szczególności cen transferowych.

Jak dotąd nie jest częstą praktyką egzekwowanie odpowiedzialności karnej skarbowej na gruncie art. 56c, 80e i 83 k.k.s., o czym świadczy m.in. brak opublikowanych orzeczeń w systemach informacji prawnej LEX oraz Legalis. Niemniej są to stosunkowo nowe regulacje i – wobec rosnącego zainteresowania organów podatkowych zagadnieniem cen transferowych – należy się spodziewać również wykorzystania przez organy odpowiednich przepisów Kodeksu karnego skarbowego.

Konieczne do uchronienia sprawcy od przypisania mu zachowania umyślnego będzie przede wszystkim wykazanie należytej staranności w zakresie podejmowanych czynności odnoszących się do dokumentacji cen transferowych. Istotne będzie zatem transparentne ukazywanie procesów podatkowych przedsiębiorstwa i właściwe archiwizowanie procesu dokumentacyjnego (np. korespondencja e-mail) oraz sporządzanie tzw. *defense file* w postaci dokumentów pozwalających zabezpieczyć i uargumentować procesy decyzyjne w podmiocie gospodarczym.

2. Odpowiedzialność posiłkowa

Od 1926 r. polskie prawo karne skarbowe niezmiennie zawiera regulacje w zakresie odpowiedzialności posiłkowej, pierwotnie nazywanej w art. 33 ustawy karnej skarbowej z dnia 2 sierpnia 1926 r.²¹ odpowiedzialnością osób trzecich. Celem tej instytucji jest zabezpieczenie interesu fiskalnego Skarbu Państwa poprzez umożliwienie ściągnięcia od innego podmiotu grzywny, która została wymierzona względem bezpośredniego sprawcy przestępstwa.

Katalog podmiotów odpowiedzialnych posiłkowo jest szeroki. Z treści art. 24 § 1 k.k.s. wynika, że może to być osoba prawna, osoba fizyczna, „ułomna osoba prawna”, pod warunkiem że sprawcą jest osoba zastępująca taki podmiot w zakresie prowadzonych przez niego spraw. W związku z tym należy uznać, że np. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością może odpowiadać posiłkowo za przestępstwo osoby prowadzącej jej sprawy jako pełnomocnik, zarządca, pracownik lub

²⁰ A. Rynkowska, *Sankcje wynikające z przepisów karnoskarbowych*, [w:] T. Kosieradzki, R. Piekarczyk, A. Rynkowska, *op. cit.*

²¹ Dz.U. 1926, nr 105, poz. 609.

osoba działająca w jakimkolwiek innym charakterze, jeśli spółka ta odniosła lub mogła odnieść jakąkolwiek korzyść majątkową.

Wskazuje się, że odpowiedzialność posiłkowa – pomimo jej usytuowania na gruncie ustawy karnej skarbowej – posiada cechy odpowiedzialności majątkowej analogiczne względem odpowiedzialności na zasadzie ryzyka usytuowanej w Kodeksie cywilnym²². Jednakże niezależnie od korzyści fiskalnych płynących z możliwości wyegzekwowania grzywny czy też równowartości pieniężnej przypadku przedmiotów od innego, częstokroć bardziej majątnego podmiotu, uzasadnione wątpliwości budzi sposobność do pociągnięcia do odpowiedzialności karnej skarbowej podmiotu niewinnego, co wydaje się pozostawać w sprzeczności z fundamentalną zasadą wyrażoną w art. 1 § 3 k.k.s., stanowiącą o tym, że nie ponosi odpowiedzialności skarbowej osoba, której nie można przypisać winy w czasie czynu²³.

Przenosząc powyższe rozważania na obszar odpowiedzialności karnej skarbowej z tytułu nieprawidłowości w obszarze cen transferowych, należy stwierdzić, że subsydiarna odpowiedzialność podmiotu posiłkowego (np. spółki z ograniczoną odpowiedzialnością) aktualizuje się w razie niezapłacenia przez sprawcę grzywny lub równowartości pieniężnej przypadku przedmiotów. Taka zależność stanowi wyjątek od odpowiedzialności osobistej sprawcy.

Niezależnie od odpowiedzialności posiłkowej występuje również instytucja zwrotu korzyści majątkowej określona w art. 24 § 5 k.k.s. Zwrot korzyści majątkowej jest obligatoryjny, ma charakter obiektywny, jest uzależniony nie od uznania organu podatkowego, lecz od faktu niezwrócenia korzyści majątkowej. W tym przypadku bez znaczenia pozostają relacje interpersonalne pomiędzy sprawcą a podmiotem zbiorowym, a także motywy jego działania i świadomość popełnienia przestępstwa.

3. Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych

Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych z tytułu niektórych przestępstw skarbowych, w tym przestępstw określonych w art. 83 § 1 i art. 56 § 1 k.k.s., można przypisywać w oparciu o postanowienia ustawy z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary²⁴. Z treści z art. 2 tej ustawy wynika, że jako podmiot zbiorowy można zakwalifikować osobę prawną, jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną, wyłączwszy

²² J. Sawicki, *Odpowiedzialność posiłkowa w prawie karnym skarbowym – uwagi co do zasadności jej stosowania*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2015, vol. 100, s. 525.

²³ *Ibidem*, s. 537.

²⁴ T.j. Dz.U. 2023, poz. 659, dalej: u.o.p.z.

Skarb Państwa, jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki. Podmiotem zbiorowym jest również spółka handlowa z udziałem Skarbu Państwa, jednostka samorządu terytorialnego lub związek takich jednostek, podmiot w stanie likwidacji, przedsiębiorca niebędący osobą fizyczną, zagraniczna jednostka organizacyjna oraz spółka kapitałowa w organizacji.

Krąg podmiotów mogących odpowiadać jako podmiot zbiorowy wydaje się szeroki, jednakże warunkiem *sine qua non* przypisania odpowiedzialności podmiotowi zbiorowemu jest prawomocne skazanie sprawcy wyrokiem, wyrokiem warunkowo umarzającym postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe, orzeczeniem o udzieleniu zezwolenia sprawcy na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności albo orzeczeniem sądu o umorzeniu przeciwko sprawcy postępowania z powodu okoliczności wyłączającej ukaranie. Należy podkreślić, że każdy z tych przypadków przesądza o popełnieniu przestępstwa skarbowego, mimo że nie każde orzeczenie jest wyrokiem skazującym.

Ponadto koniecznym warunkiem do przypisania podmiotowi zbiorowemu odpowiedzialności jest możliwość uzyskania przez podmiot korzyści majątkowej lub uzyskanie korzyści niemajątkowej. Ustawodawca wskazał, że nie jest niezbędne uzyskanie korzyści majątkowej przez podmiot zbiorowy, a jedynie możliwość uzyskania takiej korzyści wskutek przestępstwa popełnionego przez sprawcę czynu zabronionego. Uzyskana przez podmiot zbiorowy korzyść może mieć także wymiar niemajątkowy, co stanowi element odróżniający względem odpowiedzialności posiłkowej uregulowanej w Kodeksie karnym skarbowym.

Warunkuje się przypisanie odpowiedzialności na gruncie ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych od pełnienia przez sprawcę czynu ściśle określonych zadań w podmiocie zbiorowym. Zalicza się do nich m.in. działanie w imieniu lub w interesie tego podmiotu w ramach nadanych uprawnień, a nawet przy ich przekroczeniu²⁵.

Podmiot zbiorowy może zostać pociągnięty do odpowiedzialności jedynie wówczas, gdy zostanie mu udowodniony brak należytej staranności w wyborze osoby fizycznej lub brak należytego nadzoru nad tą osobą, jak również w przypadku nienależytej organizacji działalności podmiotu zbiorowego, podczas gdy właściwa organizacja jego pracy mogłaby wyeliminować popełnienie przestępstwa skarbowego.

Wobec powyższego należy przyjąć, że podmiot zbiorowy nie może być pociągnięty do odpowiedzialności za czyny członków zarządu i współników zarządzających, gdyż ustawodawca w art. 5 u.o.p.z. użył sformułowania „wybór osoby”, które sugeruje, że są to osoby podległe względem osób zarządzających danym podmiotem.

²⁵ A. Rynkowska, *Relacja pomiędzy sprawcą czynu zabronionego a podmiotem zbiorowym*, [w:] T. Kosieradzki, R. Piekarczyk, A. Rynkowska, *op. cit.*

Sąd Najwyższy odniósł się do tej kwestii w wyroku z dnia 14 grudnia 2017 r.²⁶, stwierdzając, że popełnienie czynu zabronionego przez osoby, które w strukturze podmiotu zbiorowego działają w jego imieniu lub w jego interesie w ramach własnego uprawnienia lub obowiązku (w tym prezesów i członków zarządów), nie stanowi podstawy prawnej do orzeczenia o odpowiedzialności podmiotu zbiorowego za czyny zabronione pod groźbą kary.

Zważywszy na enumeratywny katalog przestępstw określonych w art. 16 u.o.p.z., należy stwierdzić, że brak jest przestępstw z art. 56c i 80e k.k.s. jako sankcjonowanych na gruncie ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych. Niemniej pośrednio do odpowiedzialności z tytułu nieprawidłowości w zakresie cen transferowych mogą odnosić się art. 56 § 1 i art. 83 § 1 k.k.s., co w świetle możliwości orzeczenia kary pieniężnej sięgającej od 1 tys. do 5 mln zł daje podstawy do twierdzenia o konieczności zastosowania wzmoczonej ostrożności przez podmioty powiązane podczas czynności związanych z problematyką cen transferowych wobec sankcji pozwalających m.in. na ukaranie ich finansowo w wysokości do 3% przychodu osiągniętego w roku obrotowym.

PODSUMOWANIE

Zagadnienie cen transferowych pozostaje aktualne w polskim porządku prawnym od lat 30. XX w. Nie ulega wątpliwości, że w warunkach gospodarki rynkowej transakcje powinny się odbywać na takich samych zasadach, w istocie kształtowanych przez potrzeby rynku. Jednakże szeroko pojęty kryzys gospodarczy cechuje się poszukiwaniem przez przedsiębiorców rozwiązań optymalizacyjnych, często przybierających postać agresywnej optymalizacji czy nadużyć podatkowych. Takie zachowania mogą naruszać swobody gospodarcze i przyczyniać się do pogłębiania kryzysu. Rolą państwa jest podejmowanie działań mających na celu zwalczanie tego zjawiska. Na gruncie sankcji wynikających z prawa podatkowego zauważalna jest efektywność działań organów podatkowych, sięgająca niemal 50% skuteczności w zakresie typowania podmiotów dopuszczających się nieprawidłowości na gruncie cen transferowych. Tym niemniej, pomimo ustanowienia w 2019 r. art. 56c i 80e k.k.s., dostrzega się brak orzeczeń w ogólnodostępnych systemach informacji prawnej LEX i Legalis opartych na którejsz z przywołanych podstaw prawnych. Wydaje się zatem, że odpowiedzialność karna skarbową z tytułu nieprawidłowości w zakresie cen transferowych obecnie pełni głównie funkcję prewencyjną.

Niemniej warto zwrócić uwagę na sposobność do wyegzekwowania kary grzywny nałożonej na sprawcę przestępstwa skarbowego za pośrednictwem odpowiedzialności posiłkowej, która może zapewnić ochronę interesu Skarbu Państwa,

²⁶ V KK 445/17, LEX nr 2408344.

powodując możliwość egzekucji należności od rzeczywistego beneficjenta działań sprawcy przestępstwa. Często są to osoby podejmujące kluczowe decyzje w rozwiniętych strukturalnie korporacjach działających w formie spółek z ograniczoną odpowiedzialnością czy spółek akcyjnych. Twierdzenie to odnosi się również do odpowiedzialności podmiotów zbiorowych na gruncie ustawy z 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych.

Pomimo wątpliwości, jakie rodzi odstępstwo od podstawowej zasady prawa karnego skarbowego, zgodnie z którą odpowiedzialność przypisuje się jedynie sprawcy, któremu można udowodnić winę w czasie czynu, należy pozytywnie ocenić możliwość zastosowania subsydiarnie odpowiedzialności posiłkowej względem osób prawnych. Podkreślenia wymaga, że odpowiedzialność karną skarbową osobistą ponoszą osoby fizyczne będące sprawcami czynu, co na gruncie cen transferowych sprowadza się do procedowania nad przypisaniem sprawstwa osobom pełniącym funkcję m.in. głównego księgowego czy dyrektora finansowego. Wydaje się, że ograniczając odpowiedzialność tylko do tych osób, nie dochodziłoby do ukarania rzeczywistych beneficjentów działań sprawców, gdyż często bezpośredni sprawcy nie mają wpływu na decyzje gospodarcze w transakcjach między podmiotami powiązаныmi.

W celu jak najpełniejszego zabezpieczenia interesów Skarbu Państwa, a zarazem przeciwdziałając zjawisku *desuetudo* w kontekście norm karnych skarbowych związanych z nieprawidłowościami w zakresie cen transferowych, *de lege ferenda* należy rozważyć rozszerzenie omówionych tu przepisów o bezpośrednią możliwość dokonania w trybie przyspieszonym zabezpieczenia majątkowego od podmiotu, w ramach którego działają sprawcy przedmiotowych przestępstw skarbowych.

BIBLIOGRAFIA

Literatura

- Avi-Yonah R., *Transfer Pricing Disputes in the United States*, [w:] *Resolving Transfer Pricing Disputes: A Global Analysis*, eds. E. Baistrocchi, I. Roxan, Cambridge 2012, DOI: <https://doi.org/10.1017/CBO9781139208123.005>.
- Charkiewicz M., *Ceny transferowe a odpowiedzialność karna skarbową*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 6, DOI: <https://doi.org/10.5604/01.3001.0015.8953>.
- Chojnacka A., *Transakcja kontrolowana*, [w:] *Leksykon cen transferowych*, red. J.F. Mika, Warszawa 2019.
- Cień K., *Unikanie opodatkowania i planowanie podatkowe a optymalizacja podatkowa*, [w:] *Unikanie opodatkowania a planowanie podatkowe*, Warszawa 2022.
- Kamińska O., Rawa B., *Opracowanie nowej polityki cen transferowych*, [w:] *Ceny transferowe w czasie kryzysu*, red. J.F. Mika, Warszawa 2020.
- Kosieradzki T., *Powiązania o charakterze osobowym*, [w:] T. Kosieradzki, R. Piekarczyk, A. Rynkowska, *Ceny transferowe. Analizy porównawcze, dokumentacje, compliance*, Warszawa 2021.
- Oczkowski T., *Komentarz do art. 80(e)*, [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. I. Zgoliński, Warszawa 2021.

- Oczkowski T., *Komentarz do art. 83*, [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. I. Zgoliński, Warszawa 2021.
- Przydatek K., *Ocena zmian w zakresie cen transferowych w Polsce i ich wpływ na obowiązki podatników*, „Finanse i Prawo Finansowe” 2018, vol. 3(19), DOI: <https://doi.org/10.18778/2391-6478.3.19.05>.
- Rynkowska A., *Relacja pomiędzy sprawcą czynu zabronionego a podmiotem zbiorowym*, [w:] T. Kosieradzki, R. Piekarz, A. Rynkowska, *Ceny transferowe. Analizy porównawcze, dokumentacje, compliance*, Warszawa 2021.
- Rynkowska A., *Sankcje wynikające z przepisów karnoskarbowych*, [w:] T. Kosieradzki, R. Piekarz, A. Rynkowska, *Ceny transferowe. Analizy porównawcze, dokumentacje, compliance*, Warszawa 2021.
- Sawicki J., *Odpowiedzialność posiłkowa w prawie karnym skarbowym – uwagi co do zasadności jej stosowania*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2015, vol. 100.
- Skonieczny J., *Pojęcie winy w Kodeksie karnym skarbowym*, LEX/el. 2022.

Źródła internetowe

- Deloitte, *Raport: Kontrole cen transferowych. Statystyki, orzecznictwo i interpretacje oraz odpowiedzialność karna skarbową*, 19.04.2023, <https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/tax/articles/Raport-Kontrole-cen-transferowych.html> (dostęp: 4.03.2024).
- Ministerstwo Finansów, *Wprowadzenie do tematyki cen transferowych*, 13.07.2023, <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/abc-cen-transferowych> (dostęp: 25.06.2023).

Akty prawne

- Ustawa z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym (Dz.U. 1936, nr 2, poz. 6).
- Ustawa karna skarbową z dnia 2 sierpnia 1926 r. (Dz.U. 1926, nr 105, poz. 609).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. 2022, poz. 2647, ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. 2022, poz. 2587, ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2022, poz. 2651, ze zm.).
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. 2023, poz. 654, ze zm.).
- Ustawa z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (t.j. Dz.U. 2023, poz. 659).

Orzecznictwo

- Postanowienie SN z dnia 20 lutego 2014 r., V KK 398/13, LEX nr 1448337.
- Wyrok SN z dnia 22 lutego 2006 r., III KK 213/05, OSNKW 2006, nr 5, poz. 45.
- Wyrok SN z dnia 14 grudnia 2017 r., V KK 445/17, LEX nr 2408344.

ABSTRACT

The aim of the article is to analyze issues related to fiscal penal liability for inspections in the area of transfer pricing in order to obtain an answer to the question regarding the practical documentation of transfer pricing in the context of securing the interests of the State Treasury in the light of criminal fiscal inspections. The first part discusses the basic concepts introducing the subject of transfer pricing and the issue of transfer pricing policy in an enterprise. In the following part, fiscal offenses related to the transfer pricing issue were indicated and discussed, and the rules of incurring fiscal criminal liability in the area of transfer pricing were analyzed. In the conclusions, an assessment of the practical functioning of fiscal criminal liability in the Polish legal order on the

basis of transfer pricing was made, making observations regarding its impact on the implementation of the fiscal interests of the State Treasury and the possibility of contributing to the prevention of the economic crisis.

Keywords: transfer pricing; fiscal penal liability; irregularities; enterprise; fiscal offenses

ABSTRAKT

Przedmiotem artykułu jest analiza zagadnienia odpowiedzialności karnej skarbowej z tytułu nieprawidłowości w obszarze cen transferowych w celu udzielenia odpowiedzi na pytanie o praktyczne znaczenie dokumentacji cen transferowych w kontekście zabezpieczenia interesów Skarbu Państwa w świetle regulacji karnych skarbowych. W pierwszej części omówiono podstawowe pojęcia wprowadzające w tematykę cen transferowych oraz zagadnienie polityki cen transferowych w przedsiębiorstwie. W kolejnej wskazano i omówiono przestępstwa skarbowe odnoszące się do problematyki cen transferowych oraz dokonano analizy reguł ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej w obszarze cen transferowych. W podsumowaniu zamieszczono wnioski dotyczące oceny praktycznego funkcjonowania w polskim porządku prawnym odpowiedzialności karnej skarbowej na gruncie cen transferowych, czyniąc spostrzeżenia co do jej wpływu na realizację interesów fiskalnych Skarbu Państwa.

Słowa kluczowe: ceny transferowe; odpowiedzialność karna skarbową; nieprawidłowości; przedsiębiorstwo; przestępstwa skarbowe