

- **pojęcie transakcji w cenach transferowych interpretowane w kontekście międzynarodowym – parytet alokacji wartości aportu między kapitały spółki – doradca podatkowy Paweł Tomczykowski, Kancelaria Ożóg Tomczykowski**

Wyrok NSA z 11 lutego 2022 r., II FSK 1544/20

Przychodem podatkowym w przypadku objęcia udziałów lub akcji w spółce w zamian za wkład niepieniężny w roku 2016 była nominalna wartość tych udziałów lub akcji, której wartości nominalnej nie można było weryfikować.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Wyrokiem z dnia 13 marca 2020 r., sygn. I SA/Lu 2/20, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie uwzględnił skargę (...) i uchylił decyzję Naczelnika (...) w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2016 r. (...). Skargę kasacyjną od ww. wyroku wniósł organ (...).

Przedmiotem rozpoznawanej sprawy jest określenie wysokości zobowiązania skarżącego w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 2016. W tym wypadku zastosowanie ma norma wynikająca z art. 17 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym w roku 2016. Przychodem podatkowym w przypadku objęcia udziałów lub akcji w spółce w zamian za wkład niepieniężny w roku 2016 była nominalna wartość tych udziałów lub akcji, a nie jakkolwiek określana ich wartość rynkowa. Sąd pierwszej instancji słusznie akcentuje, że wartości nominalnej nie można weryfikować. Pogląd ten znajduje także potwierdzenie w utrwalonym orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (...).

Zarzut naruszenia art. 17 ust. 1 pkt 9 i z art. 25 ust. 1 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym w roku 2016 przez ich niewłaściwe zastosowanie, polegające na określeniu wysokości przychodu skarżącego z tytułu objęcia udziałów w spółce holenderskiej w zamian za wkład niepieniężny w oparciu o nominalną wartość tych udziałów jest niezasadny. Twierdzenie, że przepis ten nie mógł być zastosowany z uwagi na niewspółmierność rozdziału aportu przeznaczanego na kapitał zakładowy oraz zapasowy nie ma podstawy prawnej (...).

W sprawie bezspornym jest, że wartość aportu odzwierciedlała wartość rynkową. W konsekwencji nie można też uznać zasadności zarzutu naruszenia art. 25 ust. 1 oraz art. 25a u.p.d.o.f. w zw. z art. 17 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f. oraz w zw. z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP. W stanie prawnym obowiązującym w roku 2016 ze względu na nominalne określanie wartości przychodu podatkowego z tytułu objęcia udziałów lub akcji spółek kapitałowych w zamian za wkład niepieniężny, wykluczone było określanie wartości tego przychodu w inny sposób - również w trybie określania jego wartości w oparciu o zasady przewidziane w art. 25 ust. 1 i art. 25a u.p.d.o.f. Reguła ta znajduje zastosowanie wobec wszystkich czynności obejmowania udziałów, dlatego też brak jest podstaw do twierdzenia, iż naruszona została powszechność opodatkowania wynikająca z art. 84 Konstytucji RP, błędnie określona w skardze kasacyjnej jako „zasada sprawiedliwości podatkowej” (...).

Pogląd przyjęty przez Naczelnny Sąd Administracyjny znajduje potwierdzenie w stanowisku autorów projektu ustawy nowelizującej art. 17 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f., zmieniającego ten przepis z dniem 1 stycznia 2017 r. (...).

Pozostaje zatem odnieść się do argumentacji skargi kasacyjnej, co do możliwości zastosowania instytucji „cen transferowych”.

Należy zauważyć, że organ podatkowy zakwestionował czynność wniesienia aportu w kontekście dysproporcji w jego podziale na kapitał zakładowy i zapasowy (niewspółmierność wysokości aportu w stosunku do nabywanych udziałów) (...).

Na tle tak ustalonego stanu faktycznego powstaje pytanie, czy pomimo istnienia powiązań, o których mowa w art. 25 u.p.d.o.f. w ogóle w rozpoznawanej sprawie można stosować przepisy o cenach transferowych? Organ w piśmie procesowym przedstawiając nowe uzasadnienie zarzutów skargi kasacyjnej twierdzi, że parytet alokacji wartości aportu na kapitał zakładowy i zapasowy poddaje się mechanizmom rynkowym i z tego względu zastosowanie przepisów o cenach transferowych było zasadne.

Pojęcie ceny transferowej ma swoje normatywne znaczenie, jednak ustawowa definicja tego pojęcia została wprowadzona do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dopiero od 1 stycznia 2019 r. Jak zatem definiować to pojęcie przed tą datą? (...).

Instytucja cen transferowych ma przede wszystkim zastosowanie w relacjach transgranicznych. Jest ona przedmiotem regulacji międzynarodowych, jej zastosowanie powoduje konieczność korygowania dochodu u każdej ze stron transakcji, należących do różnych jurysdykcji podatkowych. Odwoływanie się w dotychczasowym orzecznictwie, w tym w zaskarżonym wyroku do znaczenia słownikowego języka polskiego i utożsamianie pojęcia „transakcji” z „umową”, nie znajduje uzasadnienia w wykładni przepisów dotyczących cen transferowych (...).

Wskazane pojęcia należy zatem definiować jednolicie, niezależnie od jurysdykcji podatkowej stron transakcji (...). Przede wszystkim jednak zdefiniowanie tego pojęcia powinno nastąpić poprzez określenie przedmiotu transakcji.

Stąd zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego w stanie prawnym obowiązującym zarówno przed 1 stycznia 2019 r., jak i obecnie istnieje konieczność zdefiniowania pojęć: „ceny transferowej” oraz „transakcji” w znaczeniu oddającym istotę ogółu uregulowań z nią związanych (...).

Po raz pierwszy definicję ceny transferowej w polskim ustawodawstwie wprowadzono od 1 stycznia 2006 r. do Ordynacji podatkowej (zmiana w Dz. U. Nr 143, poz. 1199), przy czym ustawodawca użył pojęcia ceny transakcyjnej. Było to związane z wprowadzeniem w Ordynacji podatkowej działu IIa: „Porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych”. W dodanym art. 3 pkt 10 o.p. przez cenę transakcyjną rozumie się cenę przedmiotu transakcji zawieranej pomiędzy podmiotami powiązаныmi w rozumieniu przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku od towarów i usług.

Powyższa definicja zawarta została w słowniczku definiującym pojęcia na potrzeby Ordynacji podatkowej. Odwołuje się ona do poszczególnych ustaw podatkowych w zakresie regulacji odnoszących się do cen transferowych. Innymi słowy można stwierdzić, że w okresie od 1 stycznia 2006 r. do 31 grudnia 2018 r., dla potrzeb podatku dochodowego od osób fizycznych, ceną transakcyjną była cena przedmiotu transakcji zawarta między podmiotami powiązаныmi, o których mowa w art. 25 u.p.d.o.f.

Od 1 stycznia 2019 r. wprowadzono definicję ceny transferowej w poszczególnych ustawach podatkowych. I tak zgodnie z art. 23m ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f., pojęcie ceny transferowej oznacza rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cenę, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy. Z kolei definicja

transakcji kontrolowanej zamieszczona została w art. 23m ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. Pojęcie to oznacza 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.

Podsumowując tę część rozważań można stwierdzić, że w okresie od 1 stycznia 2006 r. do 31 grudnia 2018 r. zawarta w Ordynacji podatkowej definicja ceny transakcyjnej sformułowana została na potrzeby tej ustawy, ponadto w ogóle nie odnosi się do konstrukcyjnego elementu tej definicji, czyli przedmiotu transakcji.

Samo pojęcie transakcji można było wyprowadzić z treści § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z 2009 r., który to przepis odnosił się do warunków zastosowania instytucji szacowania dochodu podmiotu powiązanego. Zgodnie z jego brzmieniem szacowanie „(...) obejmuje w szczególności wszelkiego rodzaju transakcje, w wyniku których dochodzi do przeniesienia własności lub przekazania do używania dóbr materialnych i niematerialnych oraz udzielania pożyczek (kredytów) i świadczenia usług oraz realizacji wspólnych przedsięwzięć, o których mowa w § 23.”. Przepis ten określa zatem transakcję jako czynność, której zasadniczym przedmiotem jest przeniesienie własności lub przekazanie do używania dóbr oraz udzielanie pożyczek (kredytów) i świadczenie usług oraz realizacja wspólnych przedsięwzięć. Wyliczenie przedmiotu transakcji nie stanowi katalogu zamkniętego, jednak biorąc pod uwagę wymienione w nim przedmioty, dokonanie rozdziału wartości aportu na kapitały spółki nie można zaliczyć do transakcji w rozumieniu powołanego przepisu.

Ponadto nawet odniesienie się do obecnie obowiązującej, ustawowej definicji cen transferowych nie pozwala na stwierdzenie, że parytet (proporcja) rozdziału wartości aportu na kapitał zakładowy i zapasowy może być uznany za cenę transferową. Nie jest to bowiem ani cena, ani wynagrodzenie. Nie jest to również wynik finansowy, ani wskaźnik finansowy (...).

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego (...), uwzględniając charakter instytucji cen transferowych możliwe jest uniwersalne określenie pojęcia ceny transferowej, również w zakresie przedmiotowym.

Biorąc powyższe pod uwagę i czerpiąc z dorobku piśmiennictwa w tym zakresie oraz uwzględniając treść Wytycznych OECD odnoszących się do cen transferowych można uznać, że w stanie prawnym, którego rozpoznawana sprawa dotyczy, transakcją, która podlega temu reżimowi jest taka, która polega na transferze własności (dóbr bądź innych praw, w tym niematerialnych) bądź usług pomiędzy powiązаныmi przedsiębiorstwami (...).

Podsumowując, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego przedmiotem transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi, objętych cenami transferowymi w 2016 r. mogły być: dobra materialne i niematerialne, usługi materialne i niematerialne (w tym usługi finansowe), wspólne przedsięwzięcia, czynności restrukturyzacyjne opisane w rozdziale 5a rozporządzenia Ministra Finansów z 2009 r. Podział wniesionego przez osobę fizyczną aportu na kapitały spółki nie stanowił natomiast przedmiotu transakcji w rozumieniu przepisów o cenach transferowych.

W tym miejscu należy zauważyć, że immanentną cechą stosowania przepisów dotyczących cen transferowych jest możliwość dokonania korekty tej ceny przez kontrahenta transakcji (...).

Przenosząc powyższe rozważania na grunt rozpoznawanej sprawy należy stwierdzić, że w stanie faktycznym i prawnym sprawy (obowiązującym w 2016 r.) brak było podstaw do stosowania przepisów dotyczących cen transferowych do określenia dochodu z tytułu objęcia udziałów w spółce ponad jej wartość nominalną, co wynika po pierwsze z regulacji art. 17 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f. a także z tego względu, że parytet rozdziału wartości aportu na kapitał zakładowy i zapasowy nie był elementem przedmiotu ustalania ceny transferowej. Czynność podziału wartości aportu nie była bowiem transakcją w rozumieniu przepisów odnoszących się do cen transferowych.

Sporny parytet nie mieści się również w pojęciu restrukturyzacji, za którą rozporządzenie Ministra Finansów z 2009 r. uznawało „przeniesienie pomiędzy podmiotami powiązаныmi istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk”. Ta ogólna definicja związana była z reorganizacją działalności gospodarczej podatnika. Definicję tą uściślono i od 1 stycznia 2019 r. zgodnie z § 2 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 2018 r. dla zmierzenia skutków tej reorganizacji posłużono się wskaźnikiem EBIT.

Pomimo, iż definicja „restrukturyzacji” w nowych przepisach została określona precyzyjnie, to zarówno w 2016 r., jak w latach następnych rozdział środków na kapitały spółki związane z wniesieniem aportu (parytet), nie jest transakcją restrukturyzacyjną w rozumieniu przepisów o cenach transferowych.

Wyroki powiązane

wyrok NSA z 20 lipca 2015 r., sygn. akt II FSK 1772/13 – wydany w poszerzonym składzie
wyrok NSA z 23 lipca 2019 r., sygn. akt II FSK 2976/17
wyrok NSA z 5 listopada 2020 r., sygn. akt II FSK 149/20

Przepisy

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.)

Art. 17 ust. 1 Za przychody z kapitałów pieniężnych uważa się:

(...) pkt 9 nominalną wartość udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni, objętych w zamian za wkład niepieniężny. **[stan prawny na 2016 r.]**

Art. 25 ust. 1 Jeżeli:

1) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej „podmiotem krajowym”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa (...)

- i jeżeli w wyniku takich powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podatnik nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały – dochody danego podatnika oraz należny podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań. **[stan prawny na 2016 r.]**

Główne problemy

1. Dopuszczalność stosowania przez organy podatkowe przepisów o cenach transferowych do ustalenia „rynkowego” parytetu alokacji wartości aportu między kapitał zakładowy a kapitał zapasowy spółki.
2. Pojęcie „transakcji”.