

- **Recharakteryzacja w stanie prawnym sprzed 1 stycznia 2019 r. – adw. Marek Gizicki, Deloitte Legal, Ostrowski, Gizicki i Wspólnicy sp.k.**

Wyrok WSA w Rzeszowie 21 kwietnia 2022 r., I SA/Rz 61/22

(...) w świetle regulacji art. 11 u.p.d.o.p. obowiązującej w 2015 r. organ podatkowy był uprawniony, w ramach dokonywanego oszacowania dochodu podmiotu powiązanego, tu spółki znakowej "B", przy zaistnieniu oczywiście podstaw do takiej czynności, skorygować wynagrodzenie z kontrolowanej transakcji i ustalić faktyczną wartość świadczeń w ramach tej transakcji. W świetle bowiem wyników analizy porównawczej przeprowadzonej przez organ podatkowy, pomimo deklaracji w umowie czy zapisów strategii "Kreowanie wartości globalnej marki [...]" podmiotowi powiązanemu przy faktycznej realizacji badanej transakcji można było przypisać wykonywanie tylko czynności związanych z administrowaniem znaku towarowego.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Skarżąca silnie akcentuje, że organ podatkowy w niniejszej sprawie, w istocie rzeczy dokonał recharakteryzacji transakcji kontrolowanej, czyli przekwalifikowania transakcji dokonanej pomiędzy podmiotami powiązanymi, w tym wypadku zastąpienia umowy licencyjnej na używanie znaku towarowego umową na świadczenie usług administracyjnych o niskiej wartości dodanej, do czego nie był uprawniony w świetle mających zastosowanie do oceny skutków podatkowych kontrolowanej transakcji działanej w 2015 r., obowiązujących wówczas przepisów art. 11 u.p.d.o.p.

Na wstępie dalszych rozważań wskazać należy, że instytucja cen transferowych nie jest instytucją nową, którą wprowadziła dopiero ustawa nowelizująca z dnia 23 października 2018 r. Istniała ona już w 2015 r. a obowiązujący przepis stwarzał szerokie możliwości dla organu podatkowego oszacowania dochodu podatnika, który nie wykazywał dochodów albo wykazywał dochody niższe wskutek warunków narzuconych lub ustalonych pomiędzy podmiotami powiązanymi - "bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań" (art. 11 ust 1 u.p.d.o.p. *in fine*). Zaakceptować należy więc twierdzenie organu, że sformułowanie to jest na tyle ogólne, że obejmuje swoją dyspozycją, także zastąpienie tych pominiętych warunków faktycznie stwierdzonymi, a odpowiadającymi treści rzeczywiście świadczonych usług.

Powyższe prowadzi do wniosku, że wzmiankowane zmiany wprowadzone do u.p.d.o.p. od 1 stycznia 2019 r. nie mają charakteru normatywnego, lecz doprecyzowujący i uściślający, a więc służą prawidłowemu interpretowaniu dotychczas obowiązujących przepisów w tym zakresie. Potwierdzenia tego stanowiska należy się doszukiwać także w projekcie projektu ustawy nowelizującej z dnia 25 września 2018 r. druk sejmowy VIII.2860, który bezpodstawnie bagatelizuje skarżąca. Projektodawca podkreślił mianowicie, że celem przyszłej ustawy jest kompleksowe uregulowanie tematyki cen transferowych poprzez stworzenie odrębnego rozdziału w ustawach podatkowych dotyczących podatku dochodowego. W dziale II pkt 4 ppkt 8. wyraźnie wskazano, że jednym z celów jest doprecyzowanie niektórych instrumentów weryfikacji cen transferowych i potwierdzenie, że organy podatkowe dysponowały instrumentami do uwzględnienia całokształtu warunków, na jakich prowadzą działalność podmioty powiązane poprzez uznanie, że w określonych warunkach dana transakcja nie zostałaby zawarta (ang. non-recognition) lub zostałaby zawarta inna (ang. recharacterization), wywodzone z brzmienia obowiązującego art. 11 ust. 1 u.p.d.o.p., co zostało we wprowadzanych regulacjach doprecyzowane.

Nieuprawniona w świetle powyższego jest krytyka skargi nakierowana na podważanie podstawy prawnej skarżonej decyzji, rzekomo skonstruowanej w oparciu o retroaktywną ich wykładnię. Wbrew stanowisku skarżącej regulacja dotycząca cen transferowych obowiązująca w 2015 r. stanowiła swego rodzaju klauzulę przeciwdziałania obejściu przepisów prawa podatkowego, ale mającą zastosowanie do zdarzeń gospodarczych (transakcji) osadzonych w ściśle określonej sytuacji, to jest transakcji dokonywanych między podmiotami powiązanymi na warunkach odbiegających od warunków rynkowych. Świadomym celem działania stron takiej transakcji jest właśnie nie cel gospodarczy jako taki, ale zmniejszenie dochodu lub zwiększenie kosztów uzyskania przychodu. Wskazuje się w orzecznictwie sądowym, że użycie w art. 11 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p. zwrotu "w wyniku takich powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty", świadczy o zamiarze ustawodawcy objęcia hipotezą tej normy prawnej celowego działania podmiotów powiązanych, w kierunku takiego układania stosunków gospodarczych, które zmierzałoby do uchylania się od opodatkowania, to jest nie wykazywania dochodów albo wykazywania dochodów niższych jakie należałoby oczekiwać, gdyby powiązania nie istniały (tak np. wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2008 r. sygn.. akt II FSK 555/07, wyrok WSA w Białymstoku z dnia 1 października 2015 r. I SA/Bk 660/15).

Powołać w tym miejscu wypada wyrok NSA z dnia 20 czerwca 2018 r. sygn. akt II FSK 1665/16, cytowany zresztą przez organ, w którym podkreślono, że celem szczególnej regulacji prawnej z art. 11 u.p.d.o.p. 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 art. 11 u.p.d.o.p. nie jest sam tylko fakt wystąpienia powiązań, o których mowa w ust. 1 i ust. 4, lecz wykorzystywanie tych powiązań do zmiany poziomu opodatkowania (uchylania się od opodatkowania). U podstaw regulacji zawartej w tym przepisie 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. Podkreśla się w orzecznictwie, że sam fakt powiązań gospodarczych, o których mowa w analizowanych przepisach nie może rodzić ujemnych skutków podatkowych dla podmiotów powiązanych, bo znaczenie podatkowe ma wykorzystywanie tych powiązań i związków do zmiany poziomu opodatkowania wbrew ustawowemu obowiązkowi. Wykorzystywanie w takim celu pozycji podmiotów powiązanych znajduje sankcję podatkową, którą jest szacunek dochodu (zob. np. wyrok NSA z dnia 9 grudnia 2021 sygn. akt II FSK 2360/20).

Orzeczenia powiązane

Orzeczenia zgodne z komentowanym wyrokiem:

- wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 15 marca 2022 r. (I SA/Rz 4/22),
- wyroki WSA w Rzeszowie z dnia 21 kwietnia 2022 r. (I SA/Rz 47/22, I SA/Rz 145/22),
- wyroki WSA w Poznaniu z dnia 7 czerwca 2022 r. (I SA/Po 51/22, I SA/Po 52/22, I SA/Po 97/22, I SA/Po 98/22; I SA/Po 99/22, I SA/Po 100/22),
- wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 20 października 2022 r. (I SA/Rz 434/22),
- wyrok WSA w Poznaniu z dnia 8 listopada 2022 r. (I SA/Po 394/22),
- wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 grudnia 2022 r. (I SA/Po 1073/21).

Orzeczenia zawierające przeciwnie tezy:

- wyrok WSA w Poznaniu z dnia 26 kwietnia 2022 r. (I SA/Po 788/21),
- wyrok WSA w Poznaniu z dnia 5 sierpnia 2022 r. (I SA/Po 1036/21),
- wyrok WSA w Gliwicach z dnia 31 sierpnia 2022 r. (I SA/Gl 233/22),
- wyrok WSA w Poznaniu z dnia 8 listopada 2022 r. (I SA/Po 394/22),

Przepisy

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tj. Dz.U. z 2022 poz. 2587)

Art. 11 ust. 1 (w stanie prawnym sprzed 1 stycznia 2019 r.):

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, albo
 - 2) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej "podmiotem zagranicznym", bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego podmiotu krajowego, albo
 - 3) ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów
- 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.

Art. 11c ust. 4 (w stanie prawnym od 1 stycznia 2019 r.):

4. 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 powiązanymi 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 kontrolowanej.

Główne problemy

1. Pojęcie recharakteryzacji, a szacowanie dochodu.
2. Charakter zmian legislacyjnych w świetle zasady pewności prawa.
3. Przepisy o cenach transferowych jako swoista klauzula w sprawie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania.