

Artykuł merytoryczny

Karnoprawna doniosłość oszacowania dochodu (podatku) podatnika przez organ podatkowy w następstwie zastosowania przez podatnika cen transferowych.

W obrocie gospodarczym stosunkowo często dochodzi do transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Jest to skądinąd sytuacja oczywista i zasadniczo w pełni legalna. Transakcje takie dokonywane są w oparciu o tzw. ceny transferowe.¹ Nierzadko ceny takie, z uwagi na powiązanie kontrahentów, mają charakter cen preferencyjnych, z korzyścią dla jednego z kontrahentów. Konsekwencją takiego stanu rzeczy jest m.in. wykazywanie przez takiego uprzywilejowanego kontrahenta zaniżonego dochodu, a w konsekwencji zgłoszenie i zapłata zaniżonego podatku. Instrumentem prawno-skarbowym, zabezpieczającym fiskusa przed takimi efektami gry ekonomicznej, jest tryb oszacowania dochodu (podatku) podatnika przez organ podatkowy, uregulowany w art. 11 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.² Konsekwencją zastosowania wskazanej procedury jest powstanie nowego albo dodatkowego obowiązku podatkowego (odpowiedzialności skarbowej). Warto w związku z tym ustalić, czy wskazanej konsekwencji skarbowej towarzyszą również konsekwencje natury karnoprawnej, a w szczególności karno-skarbowej. Chodzi zatem o udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy zastosowanie cen transferowych i wywołanie związanych z tym konsekwencji (niższy dochód i podatek), a następnie urzędowe doszacowywanie tegoż dochodu i podatku, mogą być uznane za przestępstwo, tj. źródło odpowiedzialności karnej. Odpowiedź na to pytanie stanowi istotny element ustalenia pozaekonomicznych kosztów transakcji przeprowadzanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi, a w rezultacie – ważną przesłankę podjęcia decyzji co do realizacji tego typu przedsięwzięć gospodarczych przez przedsiębiorców.

Podstawy odpowiedzialności karnej *sensu largo* określone są w Kodeksie karnym i Kodeksie karnym skarbowym. Każda z tych ustaw wymaga dla odpowiedzialności karnej popełnienia przez sprawcę czynu o znamionach ustawowych. Przeprowadzenie tego zabiegu wymaga wprawdzie wskazania czynu w znaczeniu faktycznym, który następnie stanowi przedmiot karnoprawnej kwalifikacji. Należy zatem wskazać, co jest w rozważanej praktyce czynem sprawy.

Analiza rozważanych praktyk gospodarczych pozwala tutaj chronologicznie wymienić następujące zachowania, związane z administracyjno-skarbowym doszacowaniem dochodu (podatku):

1/ Zawarcie i realizacja transakcji przez podmioty powiązаныe w oparciu o cenę transferową.

¹ Pojęcie „cen transferowych” odnosi się do cen (wartości) transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązаныmi (zależnymi). Należy zatem podkreślić, iż w niniejszym opracowaniu chodzi tutaj o ceny transferowe, poddane badaniu organu podatkowego w trybie art. 11 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a zatem o ceny o charakterze preferencyjnym, budzącym podejrzenie cen nierynkowych. Por. M. Jamróży, *Ceny transferowe w planowaniu podatkowym*, Warszawa 2005, s. 5.

² Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r., nr 54, poz. 654 – tekst jednolity z późn. zm) - zwana dalej Uopop.

- 2/ Wypełnienie obowiązku dokumentacyjnego w związku z ww. czynnością.
- 3/ Wystawienie faktury na cenę transferową w związku z ww. czynnością.
- 4/ Zgłoszenie w organie podatkowym dochodu (podatku) opartego na cenie transferowej.

Warto zauważyć, że następujące po tej sekwencji zdarzeń oszacowanie dochodu (podatku) tegoż podatnika przez organ skarbowy jest nie tylko oczywistą konsekwencją zachowania podmiotu uprzywilejowanego, lecz przede wszystkim – w ujęciu karnoprawnym – nie jest zachowaniem podatnika. W związku z tym, samo zastosowanie przez organ podatkowy procedury z art. 11 Uopop nie może być rozpatrywane jako czyn zabroniony (przestępstwo) podatnika. Niewątpliwie jednak wynik tej procedury ma istotny wpływ na ocenę ww. zachowań podatnika w kontekście jego odpowiedzialności karnej. W szczególności należy uznać, że rozpatrywanie tej doniosłości ma istotne znaczenie wtedy, gdy oszacowanie dokonane przez organ podatkowy różni się od oszacowania zadeklarowanego przez podmiot uprzywilejowany, czyli sprowadza się do wyznaczenia nowego albo dodatkowego obowiązku podatkowego. Ocenie karnoprawnej należy więc poddać zachowania podatnika wymienione w punktach 1-4, z założeniem zgłoszenia przez niego dochodu (podatku) niedoszacowanego z uwagi na zastosowanie cen transferowych pomiędzy podmiotami zależnymi.

Na wstępie należy wskazać, że odpowiedzialności karnej podlega wyłącznie osoba fizyczna, zaś w omawianej sytuacji sprawcą (podatnikiem) z definicji jest osoba prawna, nie podlegająca odpowiedzialności za przestępstwa lub przestępstwa skarbowe. Konieczne jest wtedy zastosowanie tzw. klauzuli odpowiedzialności zastępczej, pozwalającej pociągnąć do odpowiedzialności karnej osoby fizyczne, działające w imieniu lub na rzecz osoby prawnej. Klauzulę taką zawiera K.k.s. w przepisie art. 9 § 3, natomiast nie jest ona uregulowana w K.k. (z wyjątkiem przepisu art. 308 K.k., który odnosi się wyłącznie do przestępstw przeciwko wierzycielom). Z uwagi na to należy stwierdzić, że podatek będący sprawcą rozważanych zachowań może odpowiadać za przestępstwa wskazane w K.k. tylko wtedy, gdy szczególna treść przepisu (przestępstwa indywidualnego) na to pozwala. Za to nic nie stoi na przeszkodzie, aby zarządców osoby prawnej (osoby faktycznie zarządzające podmiotem) uznać za sprawców przestępstw skarbowych.³

Analizowane zachowania godzą w interes finansowy Skarbu Państwa, a zatem naruszają dobro prawne, które stanowi przedmiot karnoprawnej ochrony przepisów karnych wskazanych w K.k.s. Powyższe okoliczności uprawniają do stwierdzenia, że podstawowym aktem prawnym, w oparciu o który należy przeprowadzić kwalifikację ww. zachowań jest K.k.s.

Przystępując do analizy odpowiedzialności karnej ww. zachowania podatnika, należy stwierdzić, co następuje:

Ad. 1.

³ Por. V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne i wykonawcze, Toruń 2005, s. 66.

Transakcje pomiędzy podmiotami zależnymi mogą mieć różny charakter, w zależności od rodzaju stosunku łączącego te podmioty. W skrajnych przypadkach mogą one się sprowadzać do:

a/ jednorazowej i w istocie jednostronnej czynności pomiędzy przedsiębiorstwem-„matką”, a przedsiębiorstwem-„córka” (jednostka o klasycznym charakterze SPV), kiedy to SPV (spółka celowa) stanowi doraźny instrument głównego przedsiębiorstwa w realizacji jego przedsięwzięcia,

b/ stałych i w istocie dwustronnych czynności pomiędzy formalnie równorzędnymi przedsiębiorstwami, w ramach formalnie wspólnego przedsięwzięcia gospodarczego. Istota wskazanych przypadków, jak i wszystkich pozostałych (pomiędzy nimi) sprowadza się jednak do uzyskania przez jeden z podmiotów preferencji cenowej pozwalającej m.in. na uzyskanie korzyści związanych z pomniejszonymi należnościami publicznoprawnymi. Zachowanie takie, samo w sobie, nie wypełnia znamion jakiegokolwiek czynu zabronionego. Należy jednak zwrócić uwagę, że drugi z kontrahentów w ww. przypadkach przeprowadza transakcję, która w ujęciu wyłącznie jego interesów gospodarczych jest niekorzystna. W tej sytuacji zarządcy takiej spółki mogą odpowiadać za działanie na jej szkodę, co wypełnia znamiona czynu zabronionego z art. 585 § 1 K.s.h. (przestępstwo działania na szkodę spółki handlowej), jak również – pod określonymi warunkami - z art. 301 § 2 i 3 K.k. (przestępstwa doprowadzenia do swojej niewypłacalności).⁴ W tej sytuacji zarządcy spółki odnoszącej korzyść mogliby również odpowiadać za wskazane przestępstwa w oparciu o karalne formy współuczestnictwa z art. 18 § 1-3 K.k. w zw. z art. 21 § 2 K.k. (np. sprawstwo kierownicze albo polecające, podżeganie albo pomocnictwo). Warunkiem przyjęcia takiej kwalifikacji jest zaplanowanie i realizacja przedsięwzięcia, w ramach którego spółka powiązana (najczęściej podległa) podejmuje czynności obiektywnie i jednoznacznie sprzeczne z jej interesem gospodarczym, z uwagi na fakt, że czynność ta ma na celu wyłącznie dbałość o interesy drugiej strony (najczęściej spółki dominującej).

Ad. 2.

Zgodnie z art. 9a Uopop, podmioty zależne, o których mowa w art. 11 tejże ustawy, przeprowadzające między sobą transakcję zobowiązane są do sporządzenia ściśle określonej dokumentacji przeprowadzanego przedsięwzięcia. Dokumentacja taka stanowi „księgę” w rozumieniu art. 53 § 21 pkt 5 K.k.s. („urządzenia ewidencyjne, do których prowadzenia zobowiązuje ustawa”).⁵ W związku z tym jakiegokolwiek nieprawidłowości w zakresie realizacji wskazanego obowiązku dokumentacyjnego mogą wypełniać znamiona następujących czynów zabronionych: a/ karalne nie prowadzenie księgi (art. 60 § 1 K.k.s.),

b/ karalne nierzetelne prowadzenie księgi (art. 61 § 1 w zw. z art. 53 § 22 K.k.s.) albo

⁴ Przepis art. 585 § 1 K.s.h. określa występki ścigany z urzędu, zagrożony karą pozbawienia wolności do lat 5 oraz (kumulatywnie) karą grzywny (do 7,2 mln zł.). Przepis art. 301 § 2 K.k. określa występki ścigany z urzędu, zagrożony karą od 3 miesięcy do 5 lat pozbawienia wolności. Przepis art. 301 § 3 K.k. określa występki ścigany z urzędu, zagrożony karą (alternatywnie): grzywny, ograniczenia wolności oraz pozbawienia wolności do lat 2.

⁵ Por. L. Wilk, J. Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2007, s. 235-236.

c/ karalne wadliwe prowadzenie księgi (art. 61 § 3 w zw. z art. 53 § 23 K.k.s.).⁶

Zgodnie z art. 9a ust. 4 ww. ustawy, podatnik jest zobowiązany do przedłożenia omawianej dokumentacji (księgi), jeżeli zaś – z przyczyn wskazanych powyżej – nie realizuje tego obowiązku, to wypełnia znamiona czynu zabronionego (przestępstwa skarbowego) z art. 83 § 1 K.k.s. (karalne utrudnianie kontroli podatkowej).

Ad. 3.

Przeprowadzenie transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi, opartej na cenie transferowej, aktualizuje obowiązek jej fakturowania. Powstaje wtedy pytanie, czy wystawienie takiej faktury nie wypełnia znamion czynu zabronionego (przestępstwa skarbowego). Przestępstwo takie uregulowane jest w art. 62 § 1 i § 2 K.k.s. (odpowiednio: karalne wystawienie faktury w sposób wadliwy i karalne wystawienie faktury w sposób nierzetelny). Definicje ustawowe „nierzetelności” i „wadliwości” zawarte są w art. 53 § 22 i § 23 K.k.s. Odnoszą się one *expressis verbis* do pojęcia „księgi”, ale stosuje się je również do określenia cech faktury i rachunku. W podanym ujęciu, faktura nierzetelna to faktura nie odpowiadająca rzeczywistości, a zatem zawierająca treść niezgodną z prawdą, zaś faktura wadliwa to faktura wypełniona i wystawiona niezgodnie z przepisem prawa. Należy więc wskazać, czy faktura dokumentująca transakcję pomiędzy podmiotami zależnymi na cenę transferową, jest nierzetelna lub wadliwa.

Przyjmując założenie, iż treść faktury w pełni odzwierciedla treść przeprowadzonej transakcji, konsekwentnie należałoby przyjąć, że treść takiej faktury jest zgodna ze stanem faktycznym, a zatem faktura taka nie może być uznana za nierzetelną. Pojawia się tutaj podstawowy dla niniejszych rozważań problem (pytanie), czy cena transferowa jest zgodna z prawdą, tj. odpowiada rzeczywistości. Ujęcie takie rodzi jednak uzasadnioną wątpliwość natury logiczno-ontologicznej, albowiem pojęcie „ceny” nie może być rozpatrywane w kontekście prawdy i fałszu, albowiem jest kategorią umowną i ocenną. Z przyczyn fundamentalnych nie można zbadać, czy cena jest prawdziwa, czy też fałszywa. Na tej podstawie należałoby wykluczyć możliwość uznania wystawienia faktury na cenę transferową za karalne wystawienie faktury w sposób nierzetelny (por. art. 62 § 2 K.k.s.). Wniosek ten staje się nieaktualny w sytuacji, gdy strony transakcji (podmioty zależne) umawiają się i wypłacają sobie określoną cenę, zaś na fakturze wskazują cenę odmienną. Wtedy w istocie faktura taka będzie nierzetelna, a ponadto sfalszowana, co łącznie wypełniałoby znamiona ww. czynu oraz czynu z art. 271 § 1 (§ 3) K.k. (przestępstwo poświadczenia nieprawdy).⁷

Faktura wadliwa, zawierająca prawdziwą cenę transferową, jest fakturą wystawioną niezgodnie z obowiązkami formalnymi (przepisami prawa). W rozważanej sytuacji nie jest więc istotne, czy faktura taka dokumentuje transakcję pomiędzy podmiotami zależnymi (na cenę transferową), czy też na jakąkolwiek inną transakcję (cenę). Zastosowanie mają tutaj ogólne prawne kryteria

⁶ Przepis art. 60 § 1 K.k.s. określa ścigane z urzędu przestępstwo skarbowe, zagrożone karą do 240 stawek dziennych (2,4 mln zł.). Przepis art. 61 § 1 K.k.s. określa ścigane z urzędu przestępstwo skarbowe, zagrożone karą ww. Przepis art. 61 § 3 K.k.s. określa wykroczenie skarbowe zagrożone karą grzywny (do 15.200 zł.).

⁷ Przepis art. 271 § 3 K.k. określa ścigany z urzędu występki, zagrożony karą od 6 miesięcy do 8 lat. Przepis art. 62 § 2 K.k.s. określa ścigane z urzędu przestępstwo skarbowe, zagrożone karą do 240 stawek dziennych (2,4 mln zł.).

prawidłowego wystawienia faktur i rachunków. To naruszenie tych właśnie wymogów pozwoli uznać, czy zarządcy podmiotów zależnych wypełnili znamiona czynu zabronionego z art. 62 § 1 K.k. (karalnego wystawienia faktury w sposób wadliwy). Podkreślić tutaj należy, że przepisy odnoszące się do transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi (np. art. 9a i 11 Uopop) nie zawierają w omawianym zakresie szczególnych wymogów.

Ad. 4.

W następnej kolejności należy rozważyć kwestię zasadniczą, tj. ewentualną doniosłość karnoprawną zgłoszenia przez podmiot zależny (dominujący) w organie podatkowym dochodu (podatku) opartego na cenie transferowej. Czyn ten sprowadza się do złożenia przez podatnika w organie podatkowym deklaracji, w której wskazany jest dochód i konsekwentnie – podatek, ustalony w oparciu o cenę transferową. W ujęciu skarbowym czyn ten sprowadza się do:

a/ nie wykazania dochodów albo

b/ wykazania dochodów niższych od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby powiązania pomiędzy podmiotami-kontrahentami nie istniały (por. art. 11 ust. 1 *in fine* Uopop).

Przepis karny, który należałoby rozpatrywać w kontekście ww. zachowania podatnika jest uregulowany w art. 56 § 1 K.k.s. (przestępstwo oszustwa podatkowego).⁸ Jego istota sprowadza się do karalnego podania nieprawdy lub zatajeniu prawdy w złożonej deklaracji podatkowej. Należałoby zatem rozpatrzyć, czy – w następstwie zastosowania ceny transferowej - nie wykazanie dochodów lub wykazanie dochodów niższych niż oczekiwane od podmiotów niezależnych, może być uznane za złożenie przez podatnika deklaracji nieprawdziwej albo niepełnej treści. Podanie nieprawdy sprowadzałoby się w omawianym kontekście do zamieszczenia w deklaracji podatkowej informacji niezgodnych ze stanem rzeczywistym. Ogólnie czyn taki może polegać na nie wykazaniu dochodów albo wykazaniu ich na poziomie zaniżonym. W zakresie ceny transferowej sprowadzałoby się to do wskazania nieprawdziwej wartości transakcji. Falszywa zadeklarowana wartość transakcji pomiędzy podmiotami zależnymi byłaby wtedy wartością nie odpowiadającą wartości, którą ustaliliby pomiędzy sobą wskazani kontrahenci. Jeżeli zatem cena transferowa jest obiektywnie zaniżona, lecz wskazana w deklaracji podatkowej, to nie jest niezgodna z prawdą, lecz prawdziwa, tyle tylko, że nie odpowiadająca wartości rynkowej. Podobne wnioski odnoszą się do czynności w postaci zatajenia prawdy. Jeżeli w deklaracji wskazana jest cena z faktury, a na fakturze – cena ustalona (choć preferencyjna), to umieszczenie tej ceny przez podatnika w swojej deklaracji nie może być uznane za zatajenie prawdy. Wobec powyższego należy uznać, że rozważane tutaj zachowanie podatnika nie wypełnia znamion czynu zabronionego z art. 56 § 1 K.k.s., chyba, że w deklaracji wskazana jest wartość transakcji inna, niż ustalona przez strony (zafakturowana).⁹

⁸ Przepis art. 56 § 1 K.k.s. określa ścigane z urzędu przestępstwo skarbowe, zagrożone karą do 720 stawek dziennych (7,6 mln zł.) albo karą pozbawienia wolności do lat 5.

⁹ Przeciwny pogląd reprezentują: K. J. Stanik, K. Winiarski [w:] Ceny i porozumienia transferowe w praktyce. Wybrane zagadnienia prawnopodatkowe, Wrocław 2007, s. 117-118. Powołany pogląd sformułowany jest jednak ogólnie i bez przytoczenia jakichkolwiek argumentów.

Z wyżej wymienionych powodów, rozważane zachowanie nie wypełnia też znamion czynu zabronionego (przestępstwa skarbowego) z art. 76 § 1 K.k. (karalne wprowadzenie w błąd organu podatkowego). Wylączone jest również tutaj zastosowanie przepisu określającego przestępstwo oszustwa (art. 286 K.k.), albowiem podatnik nie zamierza tutaj doprowadzić do niekorzystnego rozporządzeniem mieniem przez pokrzywdzonego (wprowadzonego w błąd), lecz w istocie do korzystnego rozporządzenia swoim mieniem.

Ad. 5.

W następstwie powyższych wniosków zasadne jest rozważanie karnoprawnej doniosłości czynu podatnika polegającego bezpośrednio na samym tylko ustaleniu ceny transferowej (preferencyjnej) w ramach transakcji pomiędzy podmiotami zależnymi. Istotą takiego zachowania byłoby zmanipulowanie (zaniżenie) wartości transakcji przez podmiot zależny-dominujący w celu osiągnięcia korzyści finansowych, m.in. z tytułu umniejszenia należności publicznoprawnych. Chodzi zatem o świadome ustalenie ceny transferowej na poziomie preferencyjnym dla uniknięcia obciążeń fiskalnych. Analiza obowiązującego obecnie stanu prawnego pozwala uznać, iż zasadniczo zachowanie takie nie jest kryminalizowane (penalizowane). Jest to naturalna konsekwencja wolności gospodarczej, w ramach której podmioty gospodarcze generalnie mogą swobodnie kształtować treść czynności prawnych, w tym również cenę zawieranych transakcji.¹⁰

W praktyce każdy podmiot zależny przeprowadzając transakcję w oparciu o cenę transferową przewiduje możliwość kontroli skarbowej. Wynika to chociażby z formalnego obowiązku dokumentowania takiej transakcji (por. 9a Uopop). Wydaje się zatem, że warto ponownie rozważyć zachowanie podatnika, które polega na tym, że prowadzi on taką dokumentację niezgodnie ze stanem rzeczywistym, tj. pozoruje w niej wartość rynkową transakcji dla uniknięcia konsekwencji wskazanych w art. 11 Uopop. W szczególności zachowanie jego może polegać na symulowaniu obliczania wartości rynkowej transakcji, tj. symulowaniu zastosowania metod szacowania dochodu, które stosuje organ podatkowy.¹¹ Zgodnie z art. 9a ust. 1 pkt 3 (*in fine*) Uopop, podatnik ma obowiązek udokumentowania sposobu określenia ceny transakcji. Omawiane zachowanie polegałoby zatem na powołaniu się przez niego na jedną z metod ustawowych, gdy tymczasem zastosowanie tej metody w stosunku do przeprowadzonej transakcji prowadzi do wyniku odmiennego od przyjętego przez podatnika (wskazanego na fakturze i deklaracji podatkowej). Chodziłoby tutaj zatem o nierzetelne zastosowanie (udokumentowanie) metody obliczania dochodu (ceny transferowej) przez podatnika, będącego podmiotem zależnym (dominującym). Zachowanie takie wypełnia zaś znamiona czynów zabronionych (przestępstw) z

¹⁰ Nawiązuje do tej zasady wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (Szasburg) z dnia 12.09.2006 r. (C196/04), zgodnie z którym: „Przedsiębiorcy, którzy tak układają swoje interesy, aby zapłacić jak najniższy podatek, nie powinni być traktowani jako oszuści”. Teza ta nie odnosi się jednak do tych wszystkich zachowań podatnika, towarzyszących celowi minimalizacji podatku, które jednak wypełniają znamiona określonych czynów zabronionych (przestępstw).

¹¹ Np. odwołanie się podatnika do metody rozsądnej marży („koszt plus”) przy zastosowaniu ewidentnie zawyżonych kosztów zarządzania podmiotu zależnego (dominującego). Por. 6 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10.10.1997 r. w sprawie sposobu i trybu określenia dochodów podatników w drodze oszacowania cen w transakcjach dokonywanych przez tych podatników (Dz. U. z 1997 r., nr 128, poz. 833, z późn. zm).

art. 61 § 1 K.k.s. (karalne nierzetelne prowadzenie księgi) oraz z art. 271 § 1 (§ 3) K.k. (karalne poświadczenie nieprawdy).

Istota przeprowadzenia transakcji opartej na cenie transferowej, w sensie gry ekonomicznej, sprowadza się do narzucenia jednemu podmiotowi przez drugi określonych nierynkowych, a więc niekorzystnych warunków finansowych tej transakcji. Można zatem przyjąć, iż generalnie zachowanie zarządców podmiotów powiązanych sprowadza się do poświęcenia interesu jednego z podmiotów kosztem preferencji dla drugiego z nich. Jak już wskazano wcześniej, takie porozumienie może zaś być rozpatrywane jako wypełniające znamiona czynu zabronionego z art. 585 K.s.h. (przestępstwo działania na szkodę spółki handlowej).

Należy ponadto zauważyć, że nierzadko czynność preferencyjna będzie miała charakter niedopuszczalny, chociażby z uwagi na jej jednoznacznie niekorzystny charakter finansowy dla jednego z podmiotów (zależnego). Wtedy zachowanie zarządców podmiotu dokonującego transferu można interpretować jako przekupstwo gospodarcze z art. 296a § 1 i § 2 K.k.¹² Istotą tych przestępstw jest przyjęcie/wręczenie korzyści/obietnicy korzyści między zarządcami w zamian za gospodarcze czynności preferencyjne pomiędzy przedsiębiorstwami, które są przez nich reprezentowane. Powołany problem sprowadza się właściwie do wysokości i rodzaju wynagrodzenia zarządcy podmiotu zależnego. W sytuacji bowiem, w której jego podmiot dokonuje transakcji jednoznacznie niekorzystnej, a preferencyjnej dla drugiego przedmiotu, niemal każde wynagrodzenie zarządcy tego pierwszego może być uznane za niewspółmierne, a w konsekwencji za korzyść otrzymaną w zamian z świadczenie czynności preferencyjnej. Wynagrodzenie to nie stanowi bowiem w istocie wynagrodzenia za reprezentację spółki podległej, lecz swoista nagrodę od podmiotu dominującego za zezwolenie na wykorzystanie tej pierwszej.

W podsumowaniu należy stwierdzić, że zastosowanie przez organ podatkowy trybu oszacowania dochodu (podatku) podmiotu powiązanego, w związku z przeprowadzeniem przez niego transakcji opartej na cenie transferowej, wiąże się z możliwością pociągnięcia podatnika, a w szczególności – jego zarządców, do odpowiedzialności karnej na podstawie następujących przepisów karnych: art. 585 § 1 K.s.h. (poprzez uszkodzenie podmiotowi zarządzanemu), art. 296a K.k. (poprzez transfer korzyści pomiędzy menedżerami spółek zależnych w zamian za czynność jednoznacznie preferencyjną) oraz art. 61 § 1 K.k.s. (poprzez nierzetelne prowadzenie obowiązkowej dokumentacji związanej z transakcjami pomiędzy podmiotami powiązanymi).

Wynika z tego, że zastosowanie przez organ podatkowy trybu z art. 11 Uopop, a nawet zakończenie tego postępowania doszacowaniem dochodu, nie przesądza automatycznie o odpowiedzialności karnej zarządców podmiotów powiązanych. Jednakże w określonych, ww. warunkach zastosowanie przez nich cen transferowych (preferencyjnych) może być uznane za przestępne. Zagrożenie to jest realne z uwagi na szczególną praktykę organów podatkowych, które niemal w każdym przypadku odmiennego oszacowania dochodu (podatku) zgłaszają ten

¹² Przepis art. 296a § 1 i § 2 K.k. określa, odpowiednio, ścigane z urzędu występki, zagrożone identyczną karą od 3 miesięcy do 5 lat.

fakt organom ścigania, a przynajmniej organom podatkowym odpowiedzialnym za ściganie przestępstw.

Autor: Robert Zawłocki

Adiunkt w Katedrze Prawa Karnego Wydziału Prawa i Administracji UAM w Poznaniu oraz wykładowca na Uniwersytecie Szczecińskim i Wyższej Szkole Zarządzania i Bankowości w Poznaniu. Autor specjalizuje się w prawie karnym gospodarczym oraz prawie karnym skarbowym, opublikował z tego zakresu kilkadziesiąt własnych opracowań, w tym komentarze i monografie (m.in. „Podstawy odpowiedzialności karnej za przestępstwa gospodarcze”).