

Włodzimierz Nykiel\*

Michał Wilk\*\*

## RECHARAKTERYZACJA I POMINIĘCIE CZYNNOŚCI PRAWNYCH NA PODSTAWIE ART. 11 UST. 1 USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH PRZED 1 STYCZNIA 2019 R.

**Streszczenie.** Celem artykułu jest ustalenie, czy organy podatkowe były uprawnione do recharakteryzacji i pominięcia czynności prawnych dokonanych przez podatników w stanie prawnym przed 1 stycznia 2019 r. W szczególności zaś zbadanie, czy podstawą prawną w tym zakresie mogły być Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych. Autorzy dochodzą do wniosku, że tego rodzaju działanie było pozbawione podstaw prawnych ze względu na treść art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz brak możliwości odwołania się do Wytycznych OECD. Jest to dokument o niewiążącym charakterze i nie stanowi źródła prawa powszechnie obowiązującego w Polsce.

**Słowa kluczowe:** recharakteryzacja, ceny transferowe, Wytyczne OECD

---

\* Profesor nauk prawnych, kierownik Katedry Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: [wnykiel@wpia.uni.lodz.pl](mailto:wnykiel@wpia.uni.lodz.pl)

\*\* Doktor nauk prawnych, adiunkt Katedry Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, doradca podatkowy, radca prawny, e-mail: [mwilk@wpia.uni.lodz.pl](mailto:mwilk@wpia.uni.lodz.pl)

## 1. WPROWADZENIE

Regulacje dotyczące cen transferowych są przykładem szczególnych instrumentów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania. Należy podkreślić, że w literaturze wskazuje się ich cechy, które wyrażają się w tym, że ich treścią jest nakaz analizy nie tyle transakcji jako takich, ile raczej warunków ekonomicznych transakcji dokonanych pomiędzy stronami (podmiotami powiązаныmi)<sup>1</sup>. Istota tego rodzaju unormowań do końca 2018 r. polegała na tym, że organ podatkowy, stosując je w postępowaniu podatkowym, nie kwestionował dokonania transakcji przez podatnika, lecz szacował przychody bądź koszty wiążące się z tą transakcją.

Regulacje pozwalające na szacowanie cen transakcyjnych obowiązują w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>2</sup> od początku funkcjonowania tego aktu w obrocie prawnym<sup>3</sup>. Artykuł 11 u.p.d.o.p., w którym unormowano kształt instytucji mechanizmu szacowania cen transferowych, ulegał wielokrotnie zmianom. Od 1 stycznia 1997 r. regulacje w tym zakresie uszczegółowiono, normując zasady stosowania metod szacowania dochodów w rozporządzeniu Ministra Finansów<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> H. Litwińczuk, *Regulacje cen transferowych a ogólna norma przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 10, s. 20.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 865), dalej: u.p.d.o.p.

<sup>3</sup> Zgodnie z art. 11 ust. 1 w pierwotnym brzmieniu: „Jeżeli podatnik pozostający w związku gospodarczym z osobą mającą siedzibę za granicą tak układa bieg swoich interesów, że nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody mniejsze od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymieniony związek nie istniał, wówczas dochód danego podatnika ustala się bez uwzględnienia obciążeń szczególnych, wynikających z powyższego związku. Jeżeli ustalenie tego dochodu na podstawie ksiąg rachunkowych nie jest możliwe, dochód ustala się w drodze oszacowania”. Artykuł 11 ust. 2 u.p.d.o.p. stanowił wówczas, że „przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio, gdy podatnik wykorzystuje swój związek gospodarczy z osobą, której przysługują szczególne ulgi w podatku dochodowym, albo też wykonując świadczenie dla innego podatnika na warunkach rażąco korzystniejszych i odbiegających od ogólnie stosowanych norm w czasie i miejscu wykonywania świadczenia, przerzuca całość lub część swego dochodu na osobę korzystającą z ulg bądź innego podatnika i wskutek tego nie wykazuje dochodu w takiej wysokości, jakiej należałoby oczekiwać, gdyby wymieniony związek nie istniał lub gdyby wymienione świadczenie nie zostało wykonane”. Odpowiednie regulacje znajdują się także w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, jednak ze względu na to, że odpowiadają one unormowaniom zawartym w u.p.d.o.p. – ich analiza będzie pominięta.

<sup>4</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 października 1997 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen w transakcjach dokonywanych przez tych podatników (Dz.U. z 1997 r., Nr 128, poz. 833). Analogiczne

Z dniem 1 stycznia 2009 r. w art. 11 ust. 9 u.p.d.o.p. wyraźnie wskazano, że sposób i tryb szacowania dochodów zostanie określony w rozporządzeniu, „uwzględniając w szczególności wytyczne Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, a także postanowienia Konwencji z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych oraz Kodeksu postępowania wspierającego skuteczne wykonanie Konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych”<sup>5</sup>.

Aż do końca 2018 r. polskie regulacje w zakresie cen transferowych przyznawały organom podatkowym jedynie kompetencje do szacowania ceny ustalonej pomiędzy podmiotami powiązanimi<sup>6</sup>. W przepisach krajowych brak było wówczas unormowania, które stanowiłoby podstawę

---

rozwiązania znajdując się w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w odpowiednim rozporządzeniu.

<sup>5</sup> Regulacje w tym zakresie znalazły się w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. z 2009 r., Nr 160, poz. 1268 ze zm.).

<sup>6</sup> 31 grudnia 2018 r. podstawowe reguły w tym zakresie ujęte były w art. 11 ust. 1–2 u.p.d.o.p. i brzmiały następująco. Zgodnie z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.p. „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

prawną do pominięcia bądź recharakteryzacji transakcji dokonanych przez podatników. Organy podatkowe, stosując odpowiednią metodę szacowania dochodów, miały jedynie kompetencje do korekty ceny transakcji dokonanej przez podatników<sup>7</sup>. Ważną zmianą w tym zakresie było wprowadzenie takiej możliwości z dniem 1 stycznia 2019 r.<sup>8</sup> Przebudowano wówczas system unormowań dotyczących cen transferowych, uchylając dotychczas obowiązujący art. 11 u.p.d.o.p. i regulując ten obszar podatku dochodowego od osób prawnych w rozdziale 1a ustawy „Ceny transferowe”. Jednym z elementów nowego systemu jest art. 11c ust. 4 u.p.d.o.p., w myśl którego „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 powiązаныmi unieumożliwiają 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”.

Rozwiązanie to stanowi odzwierciedlenie funkcjonującej na gruncie Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw

---

podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań”. W myśl art. 11 ust. 2 u.p.d.o.p.: „Dochody, o których mowa w ust. 1, określa się w drodze oszacowania, stosując następujące metody:

- 1) porównywalnej ceny niekontrolowanej;
- 2) ceny odprzedaży;
- 3) rozsądnej marży («koszt plus»)

<sup>7</sup> Tak też K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Wytyczne OECD jako urojona podstawa prawna działań organów podatkowych w zakresie cen transferowych – uwagi w kontekście non-recognition i recharacterisation rules*, [w:] *Współczesne problemy prawa. Teoria i praktyka*, t. 1, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019.

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r., poz. 2193).

wielonarodowych oraz administracji podatkowych<sup>9</sup> koncepcji pomijania (*non-recognition*) bądź recharakteryzacji (*recharacterisation*) transakcji dokonanych przez podatnika. Po raz pierwszy wzmianka o możliwości zastosowania takiego mechanizmu (choć traktowana jako wyjątek od zasady zakazu pomijania czynności dokonanych przez podatnika) pojawiła się w 1979 r.<sup>10</sup> Rozwój formuły *non-recognition* i *recharacterisation* w treści Wytycznych OECD nastąpił w kolejnych wersjach tego dokumentu w latach 1995, 2010 oraz 2017. Na gruncie Wytycznych OECD z 2017 r. koncepcja ta zakłada, że w sytuacji, w której z okoliczności wynikałoby, że podmioty niepowiązane nie zawarłyby określonej transakcji, organ podatkowy mógłby pominąć (na potrzeby podatkowe) skutki tej transakcji, bądź też dokonać jej recharakteryzacji na inną transakcję – którą zawarłyby w danych okolicznościach podmioty niepowiązane<sup>11</sup>.

W związku z tym pojawia się pytanie o dopuszczalność pominięcia przez polskie organy podatkowe transakcji dokonanych przez podmioty powiązane, bądź też dokonania ich recharakteryzacji na inną czynność prawną (transakcję) na gruncie stanu prawnego obowiązującego do końca 2018 r. na podstawie Wytycznych OECD. Taki zabieg mógłby stanowić dla organów podatkowych instrument, za pomocą którego „uchylano by” skutki podatkowe czynności prawnych dokonanych w celu uzyskania korzyści podatkowych. W tym zakresie art. 11 ust. 1 u.p.d.o.p. nabrały wówczas cech ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, wprowadzonej do polskiego systemu prawnego z dniem 15 lipca 2016 r.

## 2. CHARAKTER PRAWNY WYTYCZNYCH OECD

Charakter prawny Wytycznych OECD wynika z art. 5 Konwencji o Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju z 1960 r.<sup>12</sup>, w którym ustanowiono środki, za pośrednictwem których OECD dąży do osiągnięcia celów, dla jakich została powołana. W przepisie tym wskazano na:

<sup>9</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>, dostęp: 6.10.2019, dalej: Wytyczne OECD.

<sup>10</sup> K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Wytyczne OECD...*

<sup>11</sup> H. Litwińczuk, *Regulacje...*, s. 22.

<sup>12</sup> Konwencja o Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, wraz z Protokołami dodatkowymi nr 1 i 2 do tej konwencji, stanowiącymi jej integralną część, sporządzone w Paryżu dnia 14 grudnia 1960 r. (Dz.U. z 1998 r., Nr 76, poz. 490), dalej: Konwencja.

1) decyzje, „które będą wiążące wobec wszystkich Członków, jeśli nie zostanie postanowione inaczej” (w art. 6 ust. 3 Konwencji zaznaczono przy tym wyraźnie, że decyzje mogą mieć dla państw członkowskich wiążący charakter tylko wówczas, gdy będzie to zgodne z wymaganiami „procedury konstytucyjnej” tego państwa);

2) zalecenia i

3) umowy (z członkami OECD, państwami nieczłonkowskimi oraz organizacjami międzynarodowymi).

Niezależnie od tego, czy Wytyczne OECD byłyby decyzjami czy zaleceniami, art. 91 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej<sup>13</sup> oraz art. 91 ust. 3 Konstytucji RP niewątpliwie nie pozwalają na uznanie tego dokumentu za źródło prawa w Polsce<sup>14</sup>.

Ze względu na kształt i treść (a nawet nazwę dokumentu) Wytyczne OECD należałoby traktować jako zalecenia skierowane do państw członkowskich OECD, za pośrednictwem których organizacja ta przekazuje swoim członkom rekomendacje w zakresie ustanawiania odpowiednich norm prawnych. Celem Wytycznych OECD jest zbliżanie ustawodawstw tych państw w odniesieniu do zasad ustalania cen transferowych, co jest szczególnie istotne dla przedsiębiorstw wielonarodowych. Gdyby każde państwo stosowało odmienne metody szacowania dochodu w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi, przyjęcie jednolitej polityki cen transferowych przez przedsiębiorstwa wielonarodowe byłoby znacząco utrudnione, jeśli nie niemożliwe. Trudniej byłoby także stosować przepisy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oparte na art. 9 Konwencji Modelowej OECD, których celem jest unikanie podwójnego opodatkowania w sensie

<sup>13</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 ze zm.), dalej: Konstytucja RP.

<sup>14</sup> Z art. 91 ust. 1 Konstytucji RP wynika, że „ratyfikowana umowa międzynarodowa, po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, stanowi część krajowego porządku prawnego i jest bezpośrednio stosowana, chyba że jej stosowanie jest uzależnione od wydania ustawy”. Według art. 91 ust. 3 Konstytucji RP, „jeżeli wynika to z ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską umowy konstytuującej organizację międzynarodową, prawo przez nią stanowione jest stosowane bezpośrednio, mając pierwszeństwo w przypadku kolizji z ustawami”. Jak słusznie wskazuje się w literaturze, żadne z postanowień Konwencji OECD – będącej ratyfikowaną umową międzynarodową – nie nadaje Wytycznym OECD wiążącego statusu (zob. K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Wytyczne OECD...*). Na brak możliwości uznania Wytycznych OECD za źródło prawa w Polsce wskazuje także F. Majdowski, *Sola scriptura czy w drodze wykładni – zasada rynkowości jako quasi-ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania?* (2), „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 8, s. 34.



ekonomicznym w przypadku korekty cen w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

W literaturze trafnie wskazano, że Wytyczne nie są „następcze” względem prawa krajowego, tj. nie odnoszą się do żadnej konkretnej regulacji prawnej<sup>15</sup>. Nie mogą być zatem traktowane nawet jako „komentarz” do określonych regulacji prawnych (różnią się pod tym względem od Komentarza do Konwencji Modelowej OECD).

W niektórych państwach ustawodawca odnosi się do Wytycznych OECD wprost w przepisach krajowych (np. Szwecja)<sup>16</sup>. Odwołanie do Wytycznych OECD odnaleźć można również w polskich przepisach sprzed 1 stycznia 2019 r., ale wyłącznie w zakresie stosowania metod szacowania dochodów. We wspomnianym już art. 11 ust. 9 u.p.d.o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2009 do 31 grudnia 2018 r. ustanowiono delegację dla Ministra Finansów do określenia sposobu i trybu szacowania dochodów z uwzględnieniem w szczególności Wytycznych OECD. Nawiązanie do tego dokumentu ma jednak charakter imperatywny dla organu prawodawczego (Ministra Finansów) w tym sensie, że tworząc przepisy rozporządzenia, powinien on wziąć pod uwagę Wytyczne OECD.

### 3. PODSTAWY PRAWNE DO POMINIĘCIA BĄDŹ RECHARAKTERYZACJI TRANSAKCJI PRZED 1 STYCZNIA 2019 R. W POLSCE

Jak już wspomniano, przed 1 stycznia 2019 r. w Polsce brak było jakiegokolwiek normy prawnej, która mogłaby stanowić dla organów podatkowych normę kompetencyjną do pominięcia bądź recharakteryzacji transakcji dokonanej przez podmioty powiązane. Charakter prawny Wytycznych OECD oraz umiejscowienie tego dokumentu poza systemem źródeł prawa przesądzają o tym, że chociaż w ich treści odnaleźć można rekomendację do wprowadzenia przez państwa członkowskie regulacji pozwalających organom podatkowym na pominięcie bądź recharakteryzację transakcji, to w sytuacji, gdy dane państwo nie zdecydowało się na ustanowienie tego rodzaju unormowań – Wytyczne OECD jako takie nie mogą stanowić podstawy prawnej takiego działania.

Sprzeciwia się temu również art. 84 Konstytucji RP, w świetle którego podatki mogą być nakładane wyłącznie w drodze ustawy, oraz art. 217

<sup>15</sup> K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Wytyczne OECD...*

<sup>16</sup> K. Lasiński-Sulecki, *Komentarz do art. 9, [w:] Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Oficyna Prawa Polskiego 2010, s. 600.

Konstytucji RP, który zastrzega określanie podstawowych elementów konstrukcji podatku dla formy ustawowej.

Dopuszczalności recharakteryzacji transakcji dokonanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi w odniesieniu do stanów faktycznych sprzed 1 stycznia 2019 r. nie da się wywieść z językowego brzmienia przepisów u.p.d.o.p. obowiązujących przed tą datą. Oznacza to, że sięgnięcie do Wytycznych OECD w tym zakresie wymagałoby zignorowania jednoznacznych wyników, do jakich prowadzi zastosowanie wykładni językowej. Byłoby to działanie *contra legem* i już z tego względu należy je odrzucić. Gdyby jednak hipotetycznie przyjąć za dopuszczalne odejście w takim wypadku od wykładni językowej na rzecz swego rodzaju wykładni systemowej czy celowościowej, to taki zabieg interpretacyjny byłby bezpodstawny z dwóch innych przyczyn. Po pierwsze, brak jest argumentów za odejściem od jednoznacznego, nieprowadzącego do absurdu i niesprzecznego z innymi regulacjami brzmienia art. 11 u.p.d.o.p.<sup>17</sup> Po drugie, nawet gdyby przyjąć, że przemawiają za tym jakieś racje, to zabieg ten, jako prowadzący do skutków niekorzystnych dla podatnika, należałoby zdecydowanie odrzucić<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> H. Litwińczuk, *Przekwalifikowanie (nieuznanie) transakcji dokonanej pomiędzy podmiotami powiązаныmi w świetle regulacji o cenach transferowych przed i po 1.01.2019 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 3, s. 18.

<sup>18</sup> K. Lasiński-Sulecki i W. Morawski w szczególnych sytuacjach dopuszczaliby przełamanie wykładni językowej i posłużenie się Wytycznymi OECD, np. w razie niezgodności pomiędzy rozporządzeniami regulującymi metody szacowania dochodów a Wytycznymi OECD, ale pod jednym, kategorycznym warunkiem, że taki zabieg interpretacyjny doprowadziłby do skutków korzystnych dla podatnika (K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Raporty BEPS i zmiany Wytycznych OECD a obowiązki podatników w sferze cen transferowych*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 11, s. 29). Jedynym – na dziś – znanym nam autorem w polskiej literaturze, który nie jest tak kategoryczny w kwestii braku możliwości wywodzenia z Wytycznych OECD uprawnienia do zastosowania koncepcji pominięcia czy recharakteryzacji transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi, jest F. Majdowski, który ostrożnie pozostawia tę kwestię „interpretacji sądów administracyjnych”. Autor ten wskazuje jednocześnie, że argumentacja o braku możliwości zastosowania tej koncepcji w braku podstaw ustawowych do takiego działania byłaby zasadna dla „*prima facie* zwolennika legalizmu językowej wykładni”, podczas gdy – zdaniem tego autora – jeżeli jednak przyjmiemy interpretację bardziej funkcjonalną, gdzie za taką podstawę prawną należy uznać bezpośrednio art. 11 u.p.d.o.p. oraz art. 25 u.p.d.o.f., wykładany w związku z wytycznymi w zakresie cen transferowych na sposób prezentowany przez OECD, czyli w rzeczywistości na wzór wykładni urzędowej, wówczas argument o niemożności stosowania koncepcji *non-recognition* nie byłby już tak mocny (zob. F. Majdowski, *Sola scriptura...*, s. 34). Pogląd ten, jakkolwiek interesujący ze względu na rewolucyjność stawianych tez, należy jednak zdecydowanie odrzucić. Przyjmując retorykę F. Majdowskiego,



Niezależnie od tego, że Wytyczne OECD nie stanowią źródła prawa w Polsce i nie mogą stanowić podstawy do wydania decyzji administracyjnej, to gdyby polski ustawodawca przyznał moc wiążącą temu dokumentowi w jakiejkolwiek formie, wiązałoby się to z licznymi wątpliwościami. Trafnie zauważa się w literaturze, że jakkolwiek Wytyczne OECD stanowią dokument cechujący się wysokim poziomem merytorycznym, przygotowany przez ekspertów, to nie są tworzone w konstytucyjnie unormowanych procedurach legislacyjnych<sup>19</sup>. Skoro tak, to czy można byłoby zaakceptować regulację prawną (np. przepis u.p.d.o.p.), która upoważniałaby *de facto* zespoły eksperckie OECD do tworzenia prawa podatkowego obowiązującego w Polsce (bez zmiany czy naruszenia art. 217 Konstytucji RP)? Analogiczne argumenty przemawiają przeciwko przypisywaniu zbyt dużej roli Wytycznym OECD nie tylko poprzez ustanawianie odwołań ustawowych do tego dokumentu, ale także w procesie interpretacji przepisów krajowych (a już w szczególności interpretacji wykraczającej poza kontekst językowy!).

Powyższych wniosków nie może zmienić treść uzasadnienia do projektu ustawy nowelizacyjnej z 23 października 2018 r., którą wprowadzono do polskiego systemu prawnego instytucję pominięcia i recharakteryzacji transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi<sup>20</sup>. Wskazano w nim, że przepisy, w których unormowano te mechanizmy, stanowią w istocie „doprecyzowanie funkcjonowania tych instrumentów”, a ich stosowanie w poprzednim stanie prawnym umożliwiał art. 11 ust. 1 u.p.d.o.p. (oraz art. 25 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Z drugiej jednak strony zaznaczono, że pojawienie się w ustawach podatkowych regulacji w tym zakresie stanowi wdrożenie Wytycznych OECD (dostrzec tu można sporą niezręczność językową, jeśli nie logiczną – „doprecyzowanie funkcjonowania tych instrumentów stanowi wdrożenie wytycznych OECD”)<sup>21</sup>. Przede

---

utożsamiamy bowiem opowiadanie się za „*prima facie* legalizmem językowej wykładni” z przestrzeganiem Konstytucji RP, standardów demokratycznego państwa prawa i równoważeniem pozycji prawnej organu podatkowego i podatnika.

<sup>19</sup> K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Wytyczne OECD*...

<sup>20</sup> Zob. druk sejmowy nr 2860/VIII kadencja, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/9060A2C883ED1DE4C12583130069CECC/%24File/2860-uzas.docx>, dostęp: 6.10.2019.

<sup>21</sup> W dalszej części uzasadnienia (s. 179, 180 i 181), odnosząc się do mechanizmu pominięcia bądź recharakteryzacji transakcji, wskazano, że „dotychczas obowiązujące regulacje umożliwiały takie podejście w oparciu o ogólnie sformułowaną w art. 11 ust. 1 ustawy o CIT i art. 25 ust. 1 ustawy o PIT zasadę ceny rynkowej. Niemniej, brak precyzyjnej regulacji w tym zakresie powodował liczne wątpliwości po stronie podatników. Projektowana regulacja ma na celu potwierdzenie istnienia możliwości dokonania przez

wszystkim posłużenie się tego rodzaju retoryką nie ma znaczenia prawnego dla ustalenia, czy zmiana prawa miała w tym zakresie charakter nowości legislacyjnej czy „doprecyzowania” poprzednio funkcjonujących regulacji. Brak podstaw prawnych do pominięcia czy recharakteryzacji transakcji dokonanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi na gruncie art. 11 u.p.d.o.p. wynika z jednoznacznego brzmienia tego przepisu oraz braku możliwości oparcia się przy stosowaniu tego rodzaju działań na Wytycznych OECD. Gdyby uznać, że wprowadzenie art. 11a ust. 4 u.p.d.o.p. do systemu prawa miało charakter doprecyzowujący, to oznaczałoby to naruszenie zasady niedziałania prawa wstecz i zasady pewności prawa<sup>22</sup>.

Pogląd o „doprecyzowującym” charakterze zmian w u.p.d.o.p. dokonanych ustawą nowelizacyjną z 23 października 2018 r. należy traktować wyłącznie w kategoriach próby poprawienia sytuacji procesowej organów podatkowych w sporach z podatnikami toczących się w odniesieniu do stanów faktycznych sprzed 1 stycznia 2019 r.

---

organy podatkowe recharakteryzacji lub odmowy rozpoznania transakcji kontrolowanej i usunięcie wątpliwości w zakresie stosowania tych instrumentów.

Doprecyzowanie i potwierdzenie możliwości stosowania opisanych wyżej instrumentów ma istotne znaczenie z punktu widzenia uszczelnienia systemu podatkowego z uwagi na fakt, że pomiędzy podmiotami powiązаныmi może dochodzić do zawierania takich transakcji, których podmioty niepowiązane nie zawarłyby na takich warunkach, na jakich zawarły ją podmioty powiązane, lub nie zawarłyby takiej transakcji w ogóle. Kompleksowość relacji w ramach grup kapitałowych, w szczególności międzynarodowych, przy jednoczesnym braku regulacji bezpośrednio odnoszących się do recharakteryzacji lub odmowy rozpoznania transakcji utrudniała możliwość zakwestionowania przez organy podatkowe warunków rozliczeń – mogły bowiem wystąpić transakcje, w których cena wprawdzie została ustalona na warunkach rynkowych, natomiast transakcja jako taka nigdy nie zostałaby zawarta pomiędzy podmiotami niepowiązаныmi. Doprecyzowanie istniejących regulacji poprzez wskazanie w projektowanych regulacjach wprost instrumentów takich jak recharakteryzacja transakcji kontrolowanej (tj. jej ocena w oparciu o warunki, jakie ustaliłyby podmioty niezależne, a nie warunki, jakie zostały ustalone przez podmioty powiązane) lub odmowa jej rozpoznania (tj. pominięcie przez organy podatkowe skutków podatkowych transakcji kontrolowanej, jeśli nie zostałaby ona w ogóle zawarta przez podmioty niepowiązane), które stosowane były dotychczas na gruncie brzmienia ogólnej zasady ceny rynkowej, pozwala na większą przejrzystość przepisów prawa podatkowego w obszarze cen transferowych”.

<sup>22</sup> H. Litwińczuk, *Przekwalifikowanie...*, s. 18. Zdecydowanie przeciwko stosowaniu nowych regulacji w zakresie pominięcia i recharakteryzacji transakcji dokonanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi do spraw sprzed 1 stycznia 2019 r. opowiada się także I. Georgijew, *Recharakteryzacja i pominięcie transakcji dla celów cen transferowych – nowe instrumenty ostatniej szansy*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 2, s. 43.

## 4. WNIOSKI

W świetle przeprowadzonych rozważań należy podkreślić, że w stanie prawnym obowiązującym do końca 2018 r. organy podatkowe nie miały kompetencji ani do pominięcia, ani do recharakteryzacji czynności dokonanych przez podatników przy wykorzystaniu regulacji dotyczących cen transferowych. Uniemożliwia to brak wyraźnej podstawy prawnej do takiego działania w treści art. 11 ust. 1 u.p.d.o.p. obowiązującego przed 1 stycznia 2019 r. oraz brak możliwości oparcia się w tym zakresie na Wytycznych OECD. Dokument ten ma niewiążący charakter, jest skierowany wyłącznie do państw członkowskich OECD i nie stanowi źródła prawa powszechnie obowiązującego w Polsce.

Wykładnia językowa art. 11 ust. 1 u.p.d.o.p. jest przy tym jednoznaczna, nie prowadzi do absurdu i nie rodzi sprzeczności z innymi normami systemu prawa podatkowego. Nie ma zatem uzasadnienia dla odejścia od brzmienia językowego tego przepisu na rzecz wykładni pozajęzykowych – taki zabieg interpretacyjny byłby zresztą niedopuszczalny ze względu na to, że prowadziłyby do rezultatów niekorzystnych dla podatnika.

## BIBLIOGRAFIA

- Georgijew I., *Recharakteryzacja i pominięcie transakcji dla celów cen transferowych – nowe instrumenty ostatniej szansy*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 2.
- Lasiński-Sulecki K., *Komentarz do art. 9, [w:] Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Oficyna Prawa Polskiego 2010.
- Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Raporty BEPS i zmiany Wytycznych OECD a obowiązki podatników w sferze cen transferowych*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 11.
- Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Wytyczne OECD jako urojona podstawa prawna działań organów podatkowych w zakresie cen transferowych – uwagi w kontekście non-recognition i recharacterisation rules*, [w:] *Współczesne problemy prawa. Teoria i praktyka*, t. 1, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019.
- Litwińczuk H., *Przekwalifikowanie (nieuznanie) transakcji dokonanej pomiędzy podmiotami powiązаныmi w świetle regulacji o cenach transferowych przed i po 1.01.2019 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 3.
- Litwińczuk H., *Regulacje cen transferowych a ogólna norma przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 10.
- Majdowski F., *Sola scriptura czy w drodze wykładni – zasada rynkowości jako quasi-ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania?* (2), „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 8.

RECHARACTERISATION AND OMISSION OF LEGAL ACTIONS  
UNDER ARTICLE 11 SECTION 1 OF THE CORPORATE INCOME TAX ACT  
BEFORE 1 JANUARY 2019

**Summary.** The purpose of the article is to determine whether tax authorities were entitled to re-characterise and omit legal transactions made by taxpayers in the legal state before 1 January 2019. In particular, the article concerns the examination whether the legal basis in this respect could be derived from the OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. The authors come to the conclusion that there was no legal basis for type of action due to Article 11(1) of the Corporate Income Tax Act and lack of possibility to refer to the OECD Guidelines. It is a non-binding document and does not constitute a source of law generally applicable in Poland.

**Keywords:** recharacterisation, transfer pricing, OECD Guidelines