

Ceny transferowe a odpowiedzialność karna skarbową

Transfer prices and fiscal penal liability

dr Mariusz Charkiewicz

Doktor nauk prawnych, adwokat, asystent w Katedrze Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, ORCID: 0000-0001-9363-988X

Streszczenie

Tematem opracowania jest problematyka odpowiedzialności karnej skarbowej związanej z instytucją cen transferowych. W ostatnim czasie w ustawie z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy¹ zostały wprowadzone nowe regulacje dotyczące obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych i informowania o nich organów podatkowych. Celem artykułu jest przybliżenie nowych rozwiązań prawnych w sferze odpowiedzialności karnej skarbowej za naruszenie obowiązków w zakresie dokumentacji cen transferowych oraz ich analiza w świetle szczególnego charakteru regulacji prawa podatkowego oraz prawa karnego skarbowego.

Słowa kluczowe: ceny transferowe, podmioty powiązane, odpowiedzialność karna skarbową, przestępstwo skarbowe, dokumentacja.

Abstract

The article is about the issue of fiscal penal liability related to the transfer pricing institution. Recently, a new regulations about preparation of transfer pricing documentation and information about them had appeared in the Fiscal Penal Code. The aim of the article is to show new solutions regarding fiscal penal liability for violation of obligation to document transfer pricing and analysis of this issue in the light of tax law and fiscal penal law.

Keywords: transfer prices, related entities, fiscal penal liability, fiscal crime, documentation.

1. UWAGI WSTĘPNE

Podmioty zajmujące się prowadzeniem działalności gospodarczej nierzadko charakteryzują się różnego rodzaju powiązaniem. Dokonują między sobą wewnętrznych transakcji w celu optymalizacji zysków i uzyskania innych korzyści ekonomicznych, w tym również podatkowych². Do tego typu transakcji, na mocy ustawowych regulacji, zastosowanie znajduje instytucja cen transferowych, które coraz częściej stanowią przedmiot kontroli i analizy przez organy podatkowe. W literaturze wyjaśnia się, że istotą przepisów finansowych dotyczących cen transferowych jest poprawienie skuteczności w zakresie weryfikacji warunków transakcji między podmiotami powiązanymi. W warunkach gospodarki rynkowej transakcje powinny się odbywać na takich samych zasadach, w istocie kształtowanych przez potrzeby rynku³.

Stosowanie cen transferowych przez podmioty powiązane łączy się również z obowiązkiem odpowiedniego ich dokumentowania. W tym zakresie należy podkreślić, że sankcje karne za naruszenie obowiązków związanych z dokumentacją cen transferowych po raz pierwszy zostały wprowadzone w Kodeksie karnym skarbowym na mocy ustawy 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 ustaw⁴. Regulacje te zaczęły obowiązywać od dnia 1 stycznia 2019 r. Przed wprowadzeniem tych zmian

na gruncie weryfikacji obowiązku dokumentacyjnego podatników kontrowersje budziła możliwość stosowania przepisów Kodeksu karnego skarbowego w razie nieprawidłowości w dokumentacji cen transferowych.

Celem artykułu jest przybliżenie nowych rozwiązań prawnych dotyczących odpowiedzialności karnej skarbowej za naruszenie obowiązków w zakresie dokumentacji cen transferowych oraz ich analiza w świetle szczególnego charakteru regulacji prawa podatkowego oraz prawa karnego skarbowego.

2. CENY TRANSFEROWE I OBOWIĄZEK DOKUMENTACYJNY

Jak już wcześniej wspomniano, ceny transferowe to instytucja dotycząca transakcji między podmiotami powiązanymi. Ze względu na charakter powiązań między podmiotami można je podzielić na dwie grupy – powiązania kapitałowe (najczęściej występujące) i powiązania osobowe. Powiązania kapitałowe dzieli się natomiast na bezpośrednie i pośrednie, a osobowe – na funkcyjne i rodzinne⁵.

Na potrzeby regulacji podatkowych ustawodawca zdefiniował pojęcie podmiotów powiązanych zarówno na gruncie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁶ (art. 23m ust. 1 pkt 4), jak i ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁷ (art. 11a ust. 1 pkt 4). Podmiotami powiązanymi są podmioty,

z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot, lub podmioty, na które wywiera znaczący wpływ ten sam inny podmiot lub małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot. Ponadto przez podmioty powiązane rozumie się również spółkę niebędącą osobą prawną i jej wspólnika, spółkę komandytową (komandytowo-akcyjną) i jej komplementariusza, a także podatnika i jego zagraniczny zakład, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej – spółkę kapitałową wchodzącą w jej skład i jej zagraniczny zakład.

Podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. Zgodnie ustawową definicją zawartą w art. 11a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. cena transferowa to rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cena, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy. Tożsama definicja została wprowadzona również w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. (art. 23m ust. 1 pkt 1).

W obu przywołanych wyżej ustawach ustawodawca nałożył na podatników dokonujących transakcji z podmiotami powiązanymi obowiązek sporządzania stosownej dokumentacji podatkowej. Obowiązkowi dokumentacyjnemu są poddane wyłącznie transakcje uwzględniane w procesie obliczania podstawy opodatkowania. Przychody wolne od podatku oraz koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodu nie są objęte obowiązkiem dokumentacyjnym⁸.

W orzecznictwie wyjaśnia się, że celem sporządzenia dokumentacji jest ułatwienie organom podatkowym przeprowadzenia kontroli i ustalenie dochodów podatników na poziomie rynkowym⁹. Dokumentacja podatkowa w zakresie cen transferowych ma wykazać, że wynagrodzenie w transakcji zawartej między podmiotami powiązanymi zostało ustalone na poziomie rynkowym, czyli nieróżniącym się od warunków, jakie przyjęłyby między sobą niezależne podmioty. W tworzonej dokumentacji podatnicy mogą przedstawić wszelkie okoliczności dające podstawę do uznania, że te transakcje mają charakter rynkowy¹⁰. Na podatniku spoczywa ciężar dowodu w sensie materialnym, rozumiany jako powinność podania określonych informacji świadczących o tym, że transakcje zawierane przez podatnika z podmiotami powiązanymi, w których wyniku następuje zapłata na rzecz tych podmiotów, mają charakter rynkowy. Dokumentacja podatkowa jest więc z woli ustawodawcy podstawowym źródłem dowodowym, zawierającym informacje umożliwiające przeprowadzenie analizy istoty działań gospodarczych oraz dokonanie ich oceny wskazującej, czy wynagrodzenie w transakcji zawartej między podmiotami powiązanymi zostało ustalone na poziomie rynkowym¹¹.

Zgodnie z obowiązującym stanem prawnym podmioty powiązane są obowiązane do sporządzania w postaci elektronicznej lokalnej dokumentacji cen transferowych za rok podatkowy, w terminie do końca 10. miesiąca po zakończeniu roku podatkowego, w celu wykazania, że ceny transferowe zostały ustalone na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane (art. 11k ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. i art. 23w ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.).

Podmioty powiązane, których sprawozdania finansowe są konsolidowane metodą pełną lub proporcjonalną, obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, dołączają do tej dokumentacji grupową dokumentację cen transferowych, sporządzoną za rok obrotowy, w terminie do końca 12. miesiąca po zakończeniu roku podatkowego, jeżeli należą do grupy podmiotów powiązanych, dla której jest sporządzane skonsolidowane sprawozdanie finansowe i której skonsolidowane przychody przekroczyły w poprzednim roku obrotowym kwotę 200 mln zł lub jej równowartość (art. 11p ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. i art. 23zb ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.).

Stosownie do art. 11t ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. (odpowiednio art. 23zf ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.) podmioty powiązane, obowiązane do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych w zakresie transakcji objętych tym obowiązkiem lub realizujące transakcje kontrolowane określone w ustawie, składają naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu dla podatnika, w terminie do końca 11. miesiąca po zakończeniu roku podatkowego, informację o cenach transferowych za rok podatkowy, sporządzoną według wzoru dokumentu elektronicznego zamieszczonego w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Ponadto podmioty powiązane, które są obowiązane do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych lub grupowej dokumentacji cen transferowych, przedkładają, na żądanie organów podatkowych, tę dokumentację w terminie 14 dni od dnia doręczenia tego żądania (art. 11s ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. i art. 23ze ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.). Oprócz tego w przypadku wystąpienia okoliczności wskazujących na prawdopodobieństwo zaniżenia wartości transakcji kontrolowanej lub niespełnienia warunków określonych w ustawie organ podatkowy może się zwrócić do podatnika niebędącego mikroprzedsiębiorcą z żądaniem sporządzenia i przedłożenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, niezawierającej analizy porównawczej lub analizy zgodności dla wskazanych przez organ podatkowy transakcji kontrolowanych w roku podatkowym, w terminie 30 dni od dnia doręczenia takiego żądania. Takie żądanie powinno wskazywać okoliczności świadczące o prawdopodobieństwie zaniżenia wartości transakcji kontrolowanej lub niespełnienia ustawowych warunków (art. 11s ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. i art. 23ze ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.).

Warto w tym miejscu zaznaczyć, że organ podatkowy powinien poprosić o dokumentację podatkową do tej transakcji, w której ramach jest analizowany poziom cen transferowych, a nie – jak to bywa w praktyce – żądać wszystkich dokumentacji dotyczących badanego roku¹². Należy ocenić krytycznie taką postawę organów administracji skarbowej, albowiem obowiązkowi dokumentacyjnemu podlegają konkretne transakcje, nie zaś całokształt działalności podatnika. Dlatego też żądanie musi precyzować, o którego kontrahenta (transakcję) i który okres chodzi, a sam podatnik musi wiedzieć, o której transakcji jest mowa w żądaniu. W konsekwencji tylko żądanie spełniające powyższe warunki można uznać za skuteczne¹³.

3. ODPOWIEDZIALNOŚĆ KARNA SKARBOWA W ZWIĄZKU Z OBOWIĄZKIEM SPORZĄDZENIA DOKUMENTACJI CEN TRANSFEROWYCH

3.1. Naruszenie obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych

Zgodnie z art. 56c § 1 k.k.s., kto wbrew obowiązkowi nie sporządza lokalnej dokumentacji cen transferowych, o której mowa w art. 23w ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. oraz w art. 11k ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., albo nie dołącza do lokalnej dokumentacji cen transferowych grupowej dokumentacji cen transferowych, o której mowa w art. 23zb ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. oraz w art. 11p ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych. Tej samej karze podlega, kto sporządza dokumentację, o której mowa w § 1, niezgodnie ze stanem rzeczywistym (art. 56c § 2 k.k.s.). Kto wbrew obowiązkowi dokumentację, o której mowa w § 1, sporządza po terminie, podlega natomiast karze grzywny do 240 stawek dziennych (art. 56c § 3 k.k.s.). W wypadku mniejszej wagi sprawca czynu zabronionego określonego w § 1-3 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe (art. 56c § 4 k.k.s.).

Czyny zabronione z art. 56c k.k.s. mają charakter indywidualny, gdyż mogą być popełnione jedynie przez podmioty zobowiązane do sporządzenia dokumentacji cen transferowych. Ponadto czyny typizowane w tym przepisie można popełnić jedynie umyślnie, działając z zamiarem bezpośrednim lub ewentualnym¹⁴.

Wprowadzenie omawianego przepisu rozwiązało problem w zakresie możliwości ewentualnej penalizacji zaniechania obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych na podstawie art. 54 k.k.s. czy też art. 56 k.k.s. W ocenie niektórych przedstawicieli doktryny dokumentacja podatkowa cen transferowych mogła być bowiem klasyfikowana jako deklaracja podatkowa¹⁵. Zgodnie zaś z art. 54 § 1 k.k.s. podatnik, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie. W świetle natomiast art. 56 k.k.s. podatnik, który składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie.

Zaznaczyć jednakże trzeba, że w świetle obowiązujących przepisów prawa dokumentacji podatkowej cen transferowych nie można uznać za deklarację podatkową¹⁶. Dokumentacja cen transferowych zawiera opis transakcji, wskazuje metodę i sposób kalkulacji cen, z uwzględnieniem charakteru działalności podmiotów transakcji. Jest wyłącznie informacją uzasadniającą zastosowanie ustalonej ceny na określonym poziomie. Stanowi ona podstawowe źródło dowodowe, zawierające informacje umożliwiające przeprowadzenie analizy istoty działań gospodarczych oraz dokonanie ich oceny.

Deklaracja ma zaś na celu poinformowanie organu podatkowego o rodzaju ciężącego na podatniku zobowiązania¹⁷. Ponadto w przypadku zarówno niesporządzenia, jak i niezłożenia dokumentacji cen transferowych nie występuje skutek, określony w znamionach czynu stypizowanych w art. 54 i 56 k.k.s., w postaci uszczuplenia bądź narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Wobec tego konieczna była zmiana Kodeksu karnego skarbowego i dodanie do tej ustawy art. 56c w aktualnym brzmieniu.

3.2. Naruszenie obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych

Zgodnie z art. 80e § 1 k.k.s., kto wbrew obowiązkowi nie składa właściwemu organowi podatkowemu informacji o cenach transferowych, o której mowa w art. 23zf ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. oraz w art. 11t ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., albo składając ją, podaje w niej dane niezgodne z lokalną dokumentacją cen transferowych lub ze stanem rzeczywistym, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych. Kto wbrew obowiązkowi informację, o której mowa w § 1, składa po terminie, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych (art. 80e § 2 k.k.s.). W wypadku mniejszej wagi sprawca czynu zabronionego określonego w art. 80e § 1 lub 2 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe (art. 80e § 3 k.k.s.).

Przepisy art. 80e § 1 i 2 k.k.s. chronią wykonanie w terminie obowiązku informacyjnego w zakresie cen transferowych, celem tego odrębnego obowiązku jest zaś pozyskanie przez organy podatkowe szczegółowych informacji o warunkach transakcji kontrolowanych. Jest to inny rodzaj obowiązku niż obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych i związany z nim obowiązek złożenia oświadczenia o jej sporządzeniu, sankcjonowany w art. 56c k.k.s.¹⁸

W literaturze wyjaśnia się, że dla oceny karnoskarbowego czynu istotny jest stan faktyczny na dzień wszczęcia postępowania karnoskarbowego, tj. ważną okolicznością jest to, czy podatnik złożył już sprawozdanie, czy też jeszcze go nie złożył. Złożenie sprawozdania po wszczęciu postępowania karnoskarbowego nie może mieć już wpływu na kwalifikację karnoskarbową czynu, choć oczywiście ma wpływ na ocenę karną samego czynu sprawcy¹⁹. Warto również zaznaczyć, że sprawozdanie niepełne i uzupełnione po terminie ustawowym należy traktować jako wykonanie obowiązku po terminie. Przepisy art. 80e k.k.s. nie obejmują natomiast sytuacji, w której z formalnego punktu widzenia sprawozdanie zawiera wszystkie ustawowo określone dane, które następnie zostaną zakwestionowane w postępowaniu podatkowym – takie sprawozdanie złożone w terminie nie wyczerpuje znamion czynów z art. 80e k.k.s.²⁰

Podmiotami deliktu karnoskarbowego z art. 80e k.k.s. są podmioty, na których ciąży obowiązek z art. 23zf ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. (odpowiednio art. 11t ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.) przekazania w ustawowym terminie, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, informacji o cenach transferowych za rok podatkowy. Są to zatem podmioty powiązane, obowiązane do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych. Wobec powyższego delikt karnoskarbowy z art. 80e k.k.s. ma charakter indywidualny²¹. Ponadto stypizowane w tym przepisie zachowania mają for-

malny charakter, a ich stroną podmiotową charakteryzuje umyślność w obu możliwych postaciach zamiaru (bezpośredni i ewentualny)²².

3.3. Utrudnianie kontroli

Jako podstawę prawną umożliwiającą pociągnięcie sprawcy do odpowiedzialności karnoskarbowej w zakresie cen transferowych wskazuje się również art. 83 k.k.s. Przepis ten w § 1 typizuje, 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 beużytecznymi, ukrywa lub usuwa, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych. Art. 83 k.k.s. przewiduje również wypadek mniejszej wagi, co dopuszcza popełnienie opisanego tam czynu zabronionego w formie wykroczenia skarbowego. Z uwagi na zawarte w tej jednostce redakcyjnej sformułowanie „w szczególności” – katalog zachowań utrudniających lub udaremniających wykonanie czynności służbowej nie jest zamknięty. Ze względu na charakter dokumentacji cen transferowych należy jednak rozpatrzyć, czy dokumentacja cen transferowych jest „księgą” lub „innym dokumentem”.

Zgodnie z art. 53 § 21 k.k.s. księgami są:

- 1) księgi rachunkowe;
- 2) podatkowa księga przychodów i rozchodów;
- 3) ewidencja;
- 4) rejestr;
- 5) inne podobne urządzenia ewidencyjne, do których prowadzenia zobowiązuje ustawa, a w szczególności zapisy kasy rejestrującej.

Definicję legalną „księgi podatkowej” zawiera również ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa²³. W myśl art. 3 pkt 4 przez księgi podatkowe rozumie się księgi rachunkowe, podatkową księgę przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, są obowiązani podatnicy, płatnicy lub inkasenci. Choć księgi w znaczeniu nadanym im przez Kodeks karny skarbowy mają szerszy zakres niż księgi podatkowe rozumiane w świetle przepisów Ordynacji podatkowej, to z całą stanowczością należy stwierdzić, że dokumentacja cen transferowych nie jest księgą. Owa dokumentacja nie ma bowiem charakteru ewidencji czy rejestru, których zadaniem jest gromadzenie informacji w sposób ciągły²⁴. Trudno o dokumentacji cen transferowych mówić również jako o wykazie czy spisie²⁵. Tym samym należy wykluczyć zastosowanie art. 60 i 61 k.k.s. (penalizujących nieprowadzenie, nierzetelne albo wadliwe prowadzenie ksiąg) w zakresie obowiązku dokumentacyjnego dotyczącego cen transferowych.

Kiedy natomiast dokonuje się interpretacji pojęcia „dokumentu”, wypada przywołać art. 53 § 20 k.k.s. Zgodnie z tym przepisem dokumentem jest każdy przedmiot lub inny zapisany nośnik informacji, z którym jest związane określone prawo albo który ze względu na zawartą w nim treść stanowi dowód prawa, stosunku prawnego lub okoliczności mającej

znaczenie prawne. Dokumenty w rozumieniu Kodeksu karnego skarbowego mają dowodzić istnienia i potwierdzać je bądź zaprzeczać istnieniu określonych praw, stosunków prawnych, jak również okoliczności mających lub mogących mieć znaczenie w obrocie prawnym *sensu largo*²⁶. Przedmiot będący dokumentem może być zatem sporządzony w celach dowodowych, ale też może dopiero nabrać takiego znaczenia prawnego w związku z pewną sytuacją faktyczną, w zależności od okoliczności jego użycia²⁷. Dokumentacja cen transferowych może być uznana za dokument, o którym mowa w art. 53 § 20 k.k.s., na co zresztą wskazuje sama nazwa – „dokumentacja”.

Delikt skarbowy z art. 80 k.k.s. można popełnić jedynie umyślnie, w zamiarze bezpośrednim, jak i ewentualnym. Sprawca musi zatem świadomie nie przedłożyć dokumentacji cen transferowych bądź godzić się z tym, że jego zachowanie może utrudnić lub udaremnić dokonanie czynności służbowej pracownikowi organu podatkowego²⁸. Nie będzie jednak możliwe pociągnięcie do odpowiedzialności karnoskarbowej podmiotu, który tej dokumentacji nie ma (np. nie została w ogóle sporządzona). W sytuacji, w której osoba obowiązana do przedłożenia stosownej dokumentacji tylko zaprzecza, że takowej nie posiada, dla przypisania sprawcy odpowiedzialności karnej skarbowej niezbędne będzie wykazanie, że sprawca ową dokumentację w rzeczywistości ma albo też miał i zniszczył. Zaznaczyć jednakże trzeba, że powyższe przesłanki muszą jednoznacznie (bez jakichkolwiek wątpliwości) wynikać z okoliczności fatycznych i ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego.

4. WNIOSKI

W aktualnym stanie prawnym nie ma już wątpliwości co do możliwości poniesienia odpowiedzialności karnej skarbowej za nieprawidłowości w zakresie sporządzania dokumentacji cen transferowych. Ponadto taka dokumentacja jest dokumentem w rozumieniu art. 53 § 20 k.k.s., co również może się wiązać z odpowiedzialnością karną skarbową z tytułu utrudniania przeprowadzenia przez uprawnione do tego osoby określonych procedur podatkowych.

Trzeba jednakże pamiętać, że odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe jest oparta na zasadzie winy. Zgodnie bowiem z art. 1 § 3 k.k.s. nie popełnia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego sprawca czynu zabronionego, jeżeli nie można mu przypisać winy w czasie czynu. Oznacza to, że dla popełnienia przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego konieczne jest stwierdzenie, że w czasie czynu zabronionego sprawca dopuścił się zachowania ocenianego jako zawinione²⁹. W uzasadnieniu Kodeksu karnego skarbowego podkreślono, że w każdej sprawie karnej skarbowej wina musi być samodzielnie ustalonym elementem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego³⁰.

Przypisy

¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 859, dalej: „Kodeks karny skarbowy” lub „k.k.s.”.

² S. Sojak, *Ceny transferowe. Teoria i praktyka*, Warszawa 2001, s. 187.

- ³ G. Skowronek, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Legalis/el. 2020, komentarz do art. 56c.
- ⁴ Dz.U. poz. 2193 ze zm.
- ⁵ T. Kosieradzki, R. Piekarczyk, *Ceny transferowe. Nowe zasady dokumentacji*, Warszawa 2017, s. 46-55.
- ⁶ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.
- ⁷ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁸ J. Sekita, *Pojęcie transakcji dokonanej z podmiotem powiązany*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 10, s. 27-28.
- ⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) we Wrocławiu z dnia 16 sierpnia 2010 r., I SA/Wr 678/10, LEX nr 751256.
- ¹⁰ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 29 stycznia 2013 r., I SA/Gd 1222/12, LEX nr 1276247.
- ¹¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 1 marca 2011 r., II FSK 1924/09, LEX nr 897719.
- ¹² K. Knapik, A. Widawska, *Dokumentacja cen transferowych jako element zarządzania ryzykiem podatkowym*, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 6, s. 21.
- ¹³ K. Radzikowski, *Proceduralne aspekty dokumentacji cen transferowych po zmianach w 2017 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 12, s. 37.
- ¹⁴ I. Zgoliński, w: *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, I. Zgoliński (red. nauk.), LEX/el. 2021, komentarz do art. 56c.
- ¹⁵ K. Radzikowski, dz. cyt.
- ¹⁶ K. Knapik, A. Widawska, dz. cyt., s. 20-21; M. Kubik, P. Sancewicz, *Brak prawidłowej dokumentacji cen transferowych a odpowiedzialność karna skarbową*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 2, s. 49.
- ¹⁷ *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, L. Etel (red.), Warszawa 2017, s. 66.
- ¹⁸ T. Oczkowski, w: *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, I. Zgoliński (red. nauk.), LEX/el. 2021, art. 80e.
- ¹⁹ Tamże.
- ²⁰ Tamże.
- ²¹ G. Skowronek, dz. cyt., komentarz do art. 80e.
- ²² L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Legalis/el. 2021, komentarz do art. 80e.
- ²³ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- ²⁴ K. Radzikowski, dz. cyt., s. 39.
- ²⁵ M. Kubik, P. Sancewicz, dz. cyt., s. 47.
- ²⁶ A. Piaseczny, A. Wielgolewska, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, LEX/el. 2012, komentarz do art. 53 k.k.s.
- ²⁷ Wyrok Sądu Najwyższego (SN) z dnia 15 października 2002 r., III KKN 90/00, LEX nr 56839.
- ²⁸ L. Wilk, J. Zagrodnik, dz. cyt., komentarz do art. 83.
- ²⁹ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, LEX/el. 2018, komentarz do art. 1 k.k.s.
- ³⁰ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy – Kodeks karny skarbowy, druk sejmowy nr 1146 (III kad.), [https://orka.sejm.gov.pl/RejestrD.nsf/63307e3fba232cb4c1256759003ab010/4bdf380553ead803c12567900029f15f/\\$file/1146.pdf](https://orka.sejm.gov.pl/RejestrD.nsf/63307e3fba232cb4c1256759003ab010/4bdf380553ead803c12567900029f15f/$file/1146.pdf), dostęp: 11.05.2022.

Bibliografia

Literatura

- Kardas P., Łabuda G., Razowski T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, LEX/el. 2018.
- Knapik K., Widawska A., *Dokumentacja cen transferowych jako element zarządzania ryzykiem podatkowym*, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 6.
- Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, I. Zgoliński (red. nauk.), LEX/el. 2021.
- Kosieradzki T., Piekarczyk R., *Ceny transferowe. Nowe zasady dokumentacji*, Warszawa 2017.
- Kubik M., Sancewicz P., *Brak prawidłowej dokumentacji cen transferowych a odpowiedzialność karna skarbową*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 2.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*, L. Etel (red.), Warszawa 2017.
- Piaseczny A., Wielgolewska A., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, LEX/el. 2012.
- Radzikowski K., *Proceduralne aspekty dokumentacji cen transferowych po zmianach w 2017 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 12.
- Sekita J., *Pojęcie transakcji dokonanej z podmiotem powiązany*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 10.
- Skowronek G., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Legalis/el. 2020.
- Sojak S., *Ceny transferowe. Teoria i praktyka*, Warszawa 2001.
- Wilk L., Zagrodnik J., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Legalis/el. 2021.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 859.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.
- 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. poz. 2193 ze zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.

Orzecnictwo

- Wyrok NSA z dnia 1 marca 2011 r., II FSK 1924/09, LEX nr 897719.
- Wyrok SN z dnia 15 października 2002 r., III KKN 90/00, LEX nr 56839.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 29 stycznia 2013 r., I SA/Gd 1222/12, LEX nr 1276247.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 sierpnia 2010 r., I SA/Wr 678/10, LEX nr 751256.

Inne źródła

- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy – Kodeks karny skarbowy, druk sejmowy nr 1146 (III kad.), [https://orka.sejm.gov.pl/RejestrD.nsf/63307e3fba232cb4c1256759003ab010/4bdf380553ead803c12567900029f15f/\\$file/1146.pdf](https://orka.sejm.gov.pl/RejestrD.nsf/63307e3fba232cb4c1256759003ab010/4bdf380553ead803c12567900029f15f/$file/1146.pdf), dostęp: 11.05.2022.