

# RB MAGAZYN ZINE

czerwiec 6/2015

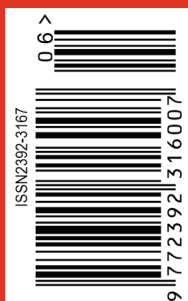


Zbliżają się zmiany  
w dokumentacji cen  
transakcyjnych

Russell Bedford w TOP 20  
firm według Rankingu  
Doradztwa Podatkowego  
Rzeczypospolitej

Handel elektroniką na  
celowniku organów kontroli  
skarbowej

Fundacje jako mechanizm  
ochrony majątku i  
optymalizacji  
opodatkowania  
dziedziczenia



# Zdobądź certyfikat TPE® w zakresie cen transferowych Zarezerwuj już dziś miejsce na edycję jesienną!

INSTITUTE OF INTERNATIONAL TAX ACCOUNTING AND FINANCE (ITAF) POWSTAŁ W EDYNBURGU. INSTYTUT ZAJMUJE SIĘ KSZTAŁCENIEM PROFESJONALISTÓW Z DZIEDZIN PODATKÓW, PRAWA I FINANSÓW, OFERUJĄC PROGRAM MIĘDZYNARODOWYCH KWALIFIKACJI ZAWODOWYCH I DOBRYCH PRAKTYK W ZAKRESIE CEN TRANSFEROWYCH, PLANOWANIA PODATKOWEGO I RESTRUKTURYZACJI PRZEDSIĘBIORSTW. ITAF TO PRĘŻNA MIĘDZYNARODOWA ORGANIZACJA, OBECNIE SKUPIAJĄCA CZŁONKÓW ORAZ STUDENTÓW Z KAŻDEGO KONTYNETU.

## CERTYFIKOWANY KURS SPECJALISTY W ZAKRESIE CEN TRANSFEROWYCH W UJĘCIU MIĘDZYNARODOWYM POPARTY CERTYFIKATEM TPE®

Cztero-modułowy kurs z zakresu dokumentacji podatkowych, polityki cen transakcyjnych oraz wytycznych OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych poparte certyfikatem TPE®



Certyfikowane warsztaty praktyczne dla osób odpowiedzialnych za sporządzenia dokumentacji podatkowych cen transakcyjnych pomiędzy podmiotami powiązаными w międzynarodowych i krajowych grupach kapitałowych poparte certyfikatem TPE®.

**SPRAWDŹ SZCZEGÓŁY W SEKCJI  
CERTYFIKACJE NA STRONIE**

[szkolenia.russellbedford.pl](http://szkolenia.russellbedford.pl)



# Spis treści

## O NAS

Russell Bedford w TOP 20 firm według Rankingu Doradztwa Podatkowego Rzeczypospolitej ..... 3

## TEMAT NUMERU

Zbliżają się zmiany w dokumentacji cen transakcyjnych ..... 4

## PODATKI

Zasadnicze zmiany w obowiązku dokumentowania transakcji z podmiotami powiązаныmi ..... 6

Wymiana informacji o podatnikach między Polską i USA – to już pewne! ..... 8

Nabycie biletów lotniczych może podlegać opodatkowaniu podatkiem u źródła ..... 9

Handel elektroniką na celowniku organów kontroli skarbowej ... 10

Część wyrobów medycznych bez obniżonej stawki VAT ..... 11

Obowiązki organu podatkowego w toku przesłuchania świadka ..... 12

Podatek liniowy od dochodów ze świadczenia usług ..... 13

Banki nie zaliczą do kosztów podatkowych straty ze zbycia na rzecz funduszu sekurytyzacyjnego przedawnionych wierzytelności ..... 14

Strata ze zbycia przedawnionej wierzytelności stanowi koszt uzyskania przychodu ..... 15

Rozpoznanie obowiązku podatkowego w podatku VAT na tle podziału spółki kapitałowej przez wydzielenie ..... 16

## OPTIMALIZACJA

Spółki offshore w międzynarodowym planowaniu podatkowym ..... 18

Fundacje jako mechanizm ochrony majątku i optymalizacji opodatkowania dziedziczenia ..... 20

## PRAWO

Cykl artykułów: Odpowiedzialność karna skarbową a zaległość podatkowa spółki kapitałowej ..... 23

Zapis prosumencki w ustawie o OZE ..... 24

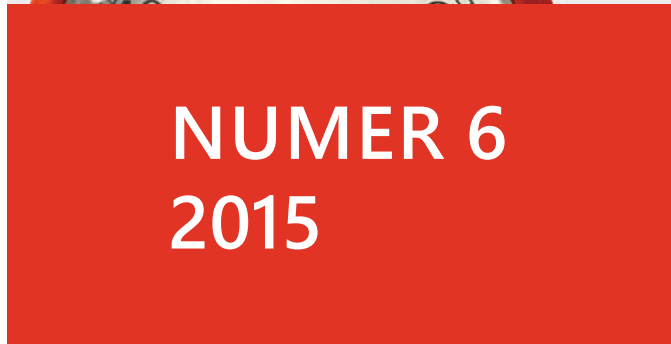
Informacje zawarte w tej publikacji są tylko dla celów informacyjnych i nie stanowią profesjonalnego doradztwa z zakresu księgowości, podatków, biznesu czy porad prawnych. Ustawy i przepisy zmieniają się szybko, więc informacje zawarte w niniejszym dokumencie mogą nie być kompletne i aktualne. Proszę skontaktować się z profesjonalnym doradcą przed podjęciem jakichkolwiek działań na podstawie zawartych informacji. Opublikowany luty 2015.



18



4



10



8

23



13



## Szanowni Państwo

Kolejny miesiąc i kolejny sukces! Według Rankingu Doradztwa Podatkowego Rzeczypospolitej nasza firma uplasowała się w pierwszej dwudziestce tegoż rankingu. Niezmiernie nam miło!

W tym miesiącu głównym tematem numeru jest artykuł Rafała Dąbrowskiego poświęcony zmianą w dokumentacji cen transakcyjnych - zachęcamy do zapoznania się z nim.

Przygotowaliśmy dla Państwa również rozbudowaną rubrykę dotyczącą podatków, w której znajdują Państwa takie tematy jak: „Wymiana informacji o podatnikach między Polską i USA”, „Handel elektroniką na celowniku organów kontroli skarbowej” czy „Podatek liniowy od dochodów ze świadczenia usług” oraz wiele innych zagadnień, które przygotowali nasi specjaliści.

Czerwcowy dział dotyczący optymalizacji zawiera dwa artykuły dra Rafała Nawrota, pochodzące z jego książki „Międzynarodowe unikanie opodatkowania dochodu w prawie polskim”. Dotyczą one spółek offshore w międzynarodowym planowaniu podatkowym oraz poruszają kwestię fundacji jako mechanizmu ochrony majątku i optymalizacji opodatkowania dziedziczenia.

Na koniec zachęcamy jeszcze Państwa do zapoznania się z kolejnym artykułem Krzysztofa Jagody z cyklu „Odpowiedzialność karna skarbową a zaległość podatkowa spółki kapitałowej”.

Polecam

  
Angelika Kozłowska  
Redaktor naczelny

### CZERWIEC NR 06 (06) 2015

RB Magazine  
ul. Marynarska 11, 02-674 Warszawa  
tel. 22 276 61 84  
[www.russellbedford.pl/pl/glowna/o-nas/rb-magazine](http://www.russellbedford.pl/pl/glowna/o-nas/rb-magazine)

Wydawca



Redaktor Naczelna  
Angelika Kozłowska  
[angelika.kozlowska@russellbedford.pl](mailto:angelika.kozlowska@russellbedford.pl)

Reklama  
e-mail: [marketing@russellbedford.pl](mailto:marketing@russellbedford.pl)

Projekt i skład  
PDWA Interactive Agency  
ul. Banderii 4 lok. 321  
01-164 Warszawa  
[www.pdwa.pl](http://www.pdwa.pl)

# Russell Bedford w TOP 20 firm według Rankingu Doradztwa Podatkowego Rzeczpospolitej



Największe firmy według przychodów za 2014 rok, w mln zł (w zaokrągleniu do pełnych 10 tysięcy).

Przyrost/spadek przychodów 2014/2013					
w procentach			w mln zł		
pozycja	Firma/kancelaria	Przyrost/spadek	pozycja	Firma/kancelaria	Przyrost/spadek
1	Kwarczo Tax	110	1	Deloitte	27
2	Arena Tax	105,87	2	PwC	22,8
3	Ridd & Partner	100	3	Ridd & Partner	9,3
4	JGA	85,51	4	EY	9
5	TŁA Sroczyski Kowalewski	79,51	5	KPMG	7,9
6	CSWP Tax	69,23	6	Russell Bedford Poland	2,71
7	Russell Bedford Poland	66,91	7	MDDP Michalik Dłuska Dziędzić i Partnerzy	2,7
8	PKF Consult	48,82	8	ECDOP	1,6
9	Eres	41,67	9	Arena Tax	1,42
10	HLB M2	37,76	10	Andrzej Paczuski, Andrzej Tardził, Piotr Kosiński, Maciej Grochulski	1,3
11	Ecovis	29,73	11	Marek Kolbasi, Andrzej Nikulczyk, Michał Dec i Partnerzy	1,27
12	Andrzej Piaczowski, Andrzej Tardził, Piotr Kosiński, Maciej Grochulski	26,53	12	SSW Spaczyński, Szczepaniak i Wspólnicy	1,1
13	Marek Kolbasi, Andrzej Kowalczyk, Michał Dec i Partnerzy	22,52	13	TŁA Sroczyski Kowalewski	0,99
14	Deloitte	20,61	14	Advicero Tax	0,87
15	SSW Spaczyński, Szczepaniak i Wspólnicy	17,74	15	Soltyński Kawecki & Sługoski	0,85
16	ECDOP	14,68	16	ISP Modzelewski i Wspólnicy	0,7
17	Axon Tax	13,48	17	PKF Consult	0,62
18	Kochanski Zięba Rapala i Partnerzy	12,5	18	Crida Taxand	0,6
19	Soltyński Kawecki & Sługoski	11,66	19	Grant Thornton	0,6
20	MDDP Michalik Dłuska Dziędzić i Partnerzy	10,27	20	JGA	0,59
21	Domanski Zakrzewski Palinka	10,11	21	CSWP Tax	0,54
22	Gaczyk	9,86	22	Domanski Zakrzewski Palinka	0,53
23	PwC	8,88	23	HLB M2	0,37
24	ZETT Zbigniew Lebecki	7,57	24	Gaczyk	0,28
25	Grant Thornton	6,9	25	Exis	0,25
26	KPMG	6,86	26	Kochanski Zięba Rapala i Partnerzy	0,2
27	Sitdowscy	6,33	26	RSM Poland KZWS	0,2
28	EY	6,11	28	ZETT Zbigniew Lebecki	0,19
29	Accounting Audit Partner	5,88	29	Sitdowscy	0,19
30	P.J. Swoboda & Topolewski	5,47	30	Axon Tax	0,12
31	Doradca	5,21	31	FL Tax	0,11
32	FL Tax	4,82	31	Doradca	0,11
33	Tapoint	4,76	31	Ecovis	0,11
34	Chadbourne & Parke	4,65	34	Chadbourne & Parke	0,1
35	Gumulka	3,73	35	Tapoint	0,1
36	Parulski i Wspólnicy	3,57	34	Accounting Audit Partner	0,1
37	Mariusz Gontowicz	2,99	34	Gumulka	0,1
38	ISP Modzelewski i Wspólnicy	2,79	38	Parulski i Wspólnicy	0,09
39	Crida Taxand	2,67	39	P.J. Swoboda & Topolewski	0,07
40	RSM Poland KZWS	2,44	40	Mariusz Gontowicz	0,02
41	Jacek Czerniecki	0	41	Jacek Czerniecki	0
42	Forytek & Partnerzy	0	41	Forytek & Partnerzy	0
43	TPA Horwath	-1,37	43	ATA Tax	-0,03
44	ATA Tax	-1,71	43	Dalc i Ochotki	-0,03
45	DLA Piper	-3,7	45	Henryk Dzwonkowski	-0,12
46	KR Group	-4,42	46	Krzysztof Modzelewski	-0,11
47	Dalc i Ochotki	-5,66	47	TPA Horwath	-0,16
48	Independent Tax Advisers	-7,81	48	DLA Piper	-0,2
49	Margorita Remyńska i Wspólnicy	-9,18	49	KR Group	-0,24
50	Ológ Tomczykowski	-9,86	50	Independent Tax Advisers	-0,25
51	Zentros	-9,97	51	Margorita Remyńska i Wspólnicy	-0,27
52	Krzysztof Modzelewski	-13,66	52	ECA	-0,29
53	CMS	-14,1	53	CMS	-0,74
54	ECA	-20	54	Deacons	-1
55	Henryk Dzwonkowski	-24,49	55	Ológ Tomczykowski	-1,2

NIEMIERNIE MIŁO JEST NAM POINFORMOWAĆ, IŻ W TEGOROCZNEJ - 13 EDYCJI RANKINGU RZECZPOSPOLITEJ, NASZA FIRMA UZYSKAŁA WYSOKĄ 17 LOKATĘ WŚRÓD WSZYSTKICH SKLASYFIKOWANYCH PRZEDSIĘBIORSTW WEDŁUG OBROTÓW ZA ROK 2014.

Od lat odnotowujemy intensywny wzrost nie tylko w obszarze finansowym lecz także w zakresie zasobów ludzkich. Dążymy do zwiększenia udziału na rynku polskim oferując usługi na najwyższym poziomie, jednocześnie dbając o najwyższy standard usług.

## Przyrost/spadek przychodów 2014/2013

Największe firmy według przychodów za 2014 rok, w mln zł (w zaokrągleniu do pełnych 10 tysięcy)									
pozycja (poz. w ubz.)	Firma/kancelaria	Przychody 2012 rok	Przychody 2013 rok	Przychody 2014	pozycja (poz. w ubz.)	Firma/kancelaria	Przychody 2012 rok	Przychody 2013 rok	Przychody 2014
1 (1)	Deloitte	111,42	331	358	31	Sendero Tapeniece	—	—	2,7
2 (2)	PwC	134	344,2	357	32 (31)	ZETT Zbigniew Lebecki	2,96	2,51	2,73
3 (3)	EY	160,47	347,26	356,36	33 (29)	Margorita Remyńska i Wspólnicy	3,1	2,94	2,67
4 (4)	KPMG	98,2	115,2	123,1	34 (20)	Parulski i Wspólnicy	2,65	2,52	2,61
5 (5)	MDDP Michalik Dłuska Dziędzić i Partnerzy	25,1	26,3	29	35 (23)	FL Tax	1,15	2,28	2,19
6 (6)	ISP Modzelewski i Wspólnicy	25,3	25,1	25,8	36 (33)	Chadbourne & Parke	2,61	2,15	2,25
7 (7)	Crida Taxand	18	22,5	21,1	37 (34)	Doradca	2,1	2,11	2,22
8 (13)	Ridd & Partner	11,8	9,3	10,6	38 (35)	Tapoint	1,7	2,1	2,2
9 (10)	ECDOP	30,9	15,9	12,5	39 (43)	TŁA Sroczyski Kowalewski	1,06	1,22	2,19
10 (9)	TPA Horwath	11,95	11,66	11,5	40	Matalinski Group	—	1,46***	2,01
11 (8)	Ológ Tomczykowski	10,09	12,17	10,97	41 (42)	PKF Consult	1,19	1,27	1,89
12 (14)	Grant Thornton	6,37*	8,7*	9,3*	42 (37)	Accounting Audit Partner	1,4	1,7	1,8
13 (12)	Deacons	9,43	10,03	9,03	42 (38)	Kochanski Zięba Rapala i Partnerzy	1,4	1,6	1,8
14 (15)	RSM Poland KZWS	7,64	8,21	8,41	44	ATA Tax	1,52	1,75	1,72
15 (16)	Soltyński Kawecki & Sługoski	7,24	7,29	8,14	45 (48)	Advicero Tax	0,25	0,75	1,62
16 (17)	SSW Spaczyński, Szczepaniak i Wspólnicy	3,8	6,2	7,3	46 (41)	P.J. Swoboda & Topolewski	0,69	1,28	1,35
17 (24)	Russell Bedford Poland	3,18	4,05	6,76	46 (44)	HLB M2	0,75	0,98	1,35
18 (18)	Marek Kolbasi, Andrzej Nikulczyk, Michał Dec i Partnerzy	3,95	5,4	6,67	48	CSWP Tax	0,67	0,78	1,32
19 (22)	Andrzej Paczuski, Andrzej Tardził, Piotr Kosiński, Maciej Grochulski	4,8	4,9	6,2	49	JGA	0,65	0,69	1,28
20 (21)	Domanski Zakrzewski Palinka	4,89	5,34	5,77	50 (39)	ECA	0,72***	1,45	1,56
21	DLA Piper	6	5,4	5,2	51 (40)	Axon Tax	1,21	0,89	1,01
22 (19)	KR Group	5,55	5,43	5,19	52 (50)	Exis	0,4	0,6	0,85
23 (20)	CMS	5,04	5,25	4,51	53 (45)	Krzysztof Modzelewski	0,52	0,56	0,82
24	Yous Patazaki	—	—	3,64	54 (48)	Mariusz Gontowicz	0,5	0,67	0,69
25 (26)	Sitdowscy	2,53	3	3,19	55	Dalc i Ochotki	0,52	0,53	0,5
26	Gaczyk	2,78	2,84	3,12	56 (52)	Ecovis	0,16	0,37	0,48
27	Jacek Czerniecki	3	3	3	57	AZAN	—	—	0,43
28 (25)	Independent Tax Advisers	2,71	3,2	2,95	58 (55)	Forytek & Partnerzy	0,35	0,4	0,4
29 (29)	Gumulka	2,92	2,68	2,78	59	Henryk Dzwonkowski	0,47	0,48	0,37
30 (49)	Arena Tax	0,36**	1,34	2,76					

DODATKOWO RUSSELL BEDFORD MOŻE POSZCZYLIĆ SIĘ JEDNYM Z NAJWIĘKSZYCH WSKAŹNIKÓW PROCENTOWYCH WZROSTU OBROTÓW W LATACH 2013-2014.



## Zbliżają się zmiany w dokumentacji cen transakcyjnych

OSTATNIMI CZASY POJAWIA SIĘ CORAZ WIĘCEJ INFORMACJI DOTYCZĄCYCH PLANOWANYCH ZMIAN W PODATKACH DOCHODOWYCH. NA SZCZEGÓLNĄ UWAGĘ ZASŁUGUJĄ ZAPOWIEDZIANE ZMIANY DOTYCZĄCE M.IN. DOKUMENTOWANIA TRANSAKCJI ZAWIERANYCH POMIĘDZY PODMIOTAMI POWIĄZANYMI.



### RAFAŁ DĄBROWSKI

Manager w Departamencie Doradztwa Podatkowego. Doradca Podatkowy nr 12498. Od 2013 roku związany z kancelarią Russell Bedford Poland, pełniąc funkcję osoby zarządzającej Departamentem Doradztwa Podatkowego. Specjalizuje się w prawie podatkowym. Autor artykułów o tematyce prawno-podatkowej publikowanych na branżowych portalach internetowych. Posiada wykształcenie z zakresu prawa podatkowego.



Na stronie Rządowego Centrum Legislacyjnego zostały opublikowane projekty aktów prawnych wprowadzających nowelizację w tym zakresie.

Choć na chwilę obecną nie znamy jeszcze ostatecznego kształtu zmian, jakie wejdą w życie to wszystko wskazuje na to, że wprowadzone regulacje będą znaczące dla procedury dokumentowania cen transakcyjnych.

Wprowadzenie nowych regulacji będzie miało na celu dostosowanie krajowych regulacji w zakresie cen transferowych do dyrektywy Unii Europejskiej z dnia 27 stycznia 2015 r., jak również implementację Wytycznych OECD do krajowego ustawodawstwa.

Do tej pory podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązаныmi mieli obowiązek posiadania dokumentacji cen transferowych dla transakcji, których wartość przekroczyła limity określone w ustawie. Proponowane zmiany zakładają zmianę w zakresie ustalania obowiązku posiadania dokumentacji TP, zgodnie z którą do opracowania dokumentacji cen transferowych będą zobowiązani podatnicy, których roczne przychody lub koszty przekroczą równowartość 2 mln EUR. Tym samym według nowych zasad obowiązek dokumentacyjny wystąpiłby niezależnie od wartości transakcji realizowanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

Oprócz zmian w zasadach określania, kiedy podatnik będzie miał obowiązek po-

siadania dokumentacji cen transakcyjnych, proponuje się także wprowadzenie zmian dotyczących budowy samej dokumentacji. Według nowych zasad przygotowana dokumentacja, poza elementami, które były prezentowane dotychczas będzie musiała obejmować także m.in. prezentację struktury organizacyjnej grupy, charakterystykę podziału funkcjonalnego obowiązującego w grupie oraz wszystkie działania restrukturyzacyjne podejmowane pomiędzy jednostkami z grupy w okresie poprzedzającym termin sporządzenia dokumentacji cen transferowych.

Zgodnie z planowanymi zmianami przepisów, szczegółowość informacji zawieranych w dokumentacji będzie uzależniona od skali działalności podatnika, która będzie określana na podstawie przychodów lub kosztów jego działalności. Podatnicy o przychodach lub kosztach przekraczających równowartość 10 mln euro będą zobowiązani do opracowania analiz porównawczych mających na celu weryfikację wyników finansowych osiągniętych przez podmioty z najbliższego otoczenia konkurencyjnego. Z kolei podmioty osiągające roczne przychody lub rozpoznające koszty na poziomie przekraczającym równowartość 20 mln euro będą miały obowiązek dołączenia do krajowej dokumentacji cen transferowych tzw. Master File (dokument grupowy) prezentujący strukturę grupy, w której działają, wyniki finansowe grupy, przyjętą politykę cen transakcyjnych, a także sprawozdanie skonsolidowane podmiotów tworzących grupę.

PROJEKT USTAW JEST  
OBECNIE NA ETAPIE  
KONSULTACJI. NALEŻY  
JEDNAK PODKREŚLIĆ,  
IŻ PLANOWANY TERMIN  
WEJŚCIA  
W ŻYCIE NOWELIZACJI  
W ZAKRESIE  
DOKUMENTACJI  
PODATKOWYCH TO  
1 STYCZNIA 2017 R. WARTO  
ZATEM JUŻ TERAZ PODDAĆ  
ANALIZIE OBOWIĄZKI  
PRAWNO-PODATKOWE,  
JAKIE BĘDĄ SIĘ WIĄZAĆ  
Z WPROWADZENIEM  
NOWYCH REGULACJI. NA  
TYM GRUNCIE WARTO  
TAKŻE ROZWAŻYĆ  
AKTUALIZACJĘ LUB  
PRZEGLĄD POLITYKI  
CEN TRANSAKCYJNYCH  
STOSOWANEJ W RAMACH  
CAŁEJ GRUPY.





## BOŻENA ZAWISZA

Młodszy konsultant podatkowy. Od początku 2013 roku związana z kancelarią Russell Bedford Poland (biuro Katowice). Oprócz wykształcenia prawniczego posiada wiedzę w zakresie zarządzania przedsiębiorstwem. Specjalizuje się w prawie cywilnym i prawie podatkowym. Autorka artykułów o tematyce prawnopodatkowej.

## Zasadnicze zmiany w obowiązku dokumentowania transakcji z podmiotami powiązаныmi

PROJEKT ZMIAN PRZEPISÓW W USTAWACH O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH ORAZ PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH, OPUBLIKOWANY 28 KWIEŃNIA 2015 R. WPROWADZA ISTOTNE ZMIANY W POLSKICH PRZEPISACH O CENACH TRANSFEROWYCH, KTÓRE PRZEZ WIELU MOGĄ BYĆ POSTRZEGANE JAKO REWOLUCJA. PROPONOWANE ZMIANY SĄ PRÓBĄ WPROWADZENIA DO POLSKIEGO SYSTEMU PRAWNEGO ROZWIĄZAŃ PRZEDSTAWIONYCH PRZEZ OECD W PROJEKIE MAJĄCYM NA CELU OGRANICZENIE TRANSFERU ZYSKÓW (BEPS – BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING). PROJEKT JEST RÓWNIEŻ EFEKTEM UWAG ZGŁOSZONYCH PRZEZ NAJWYŻSZĄ IZBĘ KONTROLI, KTÓRA WSKAZAŁA M.IN. NA KONIECZNOŚĆ ROZSZERZENIA ZAKRESU INFORMACJI PRZEKAZYWANYCH PRZEZ PODATNIKÓW ORGANOM PODATKOWYM DOTYCZĄCYCH TRANSAKCJI Z PODMIOTAMI POWIĄZANYMI.

### Zmiana definicji podmiotów powiązanych

Jednym z podstawowych kryteriów warunkujących powstanie powiązań pomiędzy dwoma podmiotami jest zgodnie z przepisami posiadanie udziału w kapitale innego podmiotu. Aktualnie próg powodujący powstanie powiązań kapitałowych w rozumieniu przepisów o cenach transferowych wynosi zaledwie 5 proc. w związku z czym jest jednym z najbardziej restrykcyjnych na świecie. Zgodnie z projektem, próg ten ma zostać podniesiony do 20 proc. Zmiana ma na celu wyłączenie z przepisów o cenach transferowych tzw. inwestycji portfelowych.

Wejście w życie powyższej regulacji będzie oznaczało, że w wielu przypadkach powiązania kapitałowe oparte jedynie na mniejszościowym udziale w kapitale nie będą już miały konsekwencji w zakresie przepisów o cenach transferowych. Podmioty mające wyłącznie relacje kapitałowe poniżej poziomu 20 proc. nie będą już uważane jako podmioty powiązane, a ceny w transakcjach pomiędzy nimi nie będą podlegały ocenie według przepisów o cenach transferowych.

### Treść dokumentacji

Zakres informacji, które będą wymagane w dokumentacji podatkowej zgodnie

z projektem zostanie rozszerzony. Wymagany będzie opis nie tylko transakcji sensu stricto, ale też „innych zdarzeń ujętych w księgach rachunkowych”, jeżeli będą miały wpływ na dochód lub stratę podatnika i zostaną ustalone pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

Jako przykłady takich zdarzeń, wskazano m.in. umowy zarządzania płynnością, umowy o podziale kosztów czy inne umowy o podobnym charakterze. Zupełnie nowym rozwiązaniem będzie obowiązek przedstawienia opisu zgodności warunków transakcji i zdarzeń z warunkami rynkowymi. Obecnie, podatnik nie musi wykazywać, że transakcje są dokonywa-





ne na warunkach rynkowych, lecz jedynie wskazać faktyczny sposób rozliczeń.

Jeżeli przychody podatnika przekroczą 10 mln euro w danym roku, wymogi wobec niego wzrosną – będzie zobowiązany przygotować studium porównawcze w celu weryfikacji czy warunki, które stosuje w transakcjach z podmiotami powiązаныmi spełniają zasadę ceny rynkowej. Analiza będzie musiała zostać przeprowadzona z uwzględnieniem polskich podmiotów prowadzących porównywalną działalność. Obecnie analiza porównawcza nie jest obowiązkowym elementem dokumentacji, ma na celu jedynie lepsze zabezpieczenie się przed zarzutami nierynkowych warunków transakcji.

Podatnicy, których przychody lub koszty przekroczą w danym roku 20 mln euro będą dodatkowo zobowiązani do przygotowania dokumentacji (tzw. Masterfile) prezentującej mechanizmy rozliczeń z perspektywy grupy w skład której wchodzi. Natomiast, największe polskie grupy kapitałowe (o skonsolidowanych przychodach na poziomie całej grupy powyżej 750 mln euro) będą dodatkowo zobowiązane do sporządzenia sprawozdania o wysokości dochodów i zapłaconego podatku oraz miejscach prowadzenia działalności gospodarczej.

Zgodnie z projektem zmian, przygotowanie dokumentacji stanie się w praktyce elementem przygotowania zeznania podatkowego. Podmioty osiągające przychody powyżej 10 mln euro będą zobowiązane załączyć do deklaracji sprawozdanie wskazujące transakcje realizowane przez podatnika z podmiotami powiązаныmi, cozwolnijekonocześnie z obowiązku składania formularza ORD-U, zawierającego informacje o umowach zawartych przez podatnika z niere-

zydentami. Pozostałe elementy dokumentacji nie muszą być składane właściwym organom wraz z deklaracją, jednak muszą być przygotowane w takim samym terminie.

Dodatkowo, w przypadku podatników podatku dochodowego od osób prawnych, członek zarządu będzie zobowiązany do złożenia wraz z deklaracją CIT pisemnego oświadczenia, iż kompletna dokumentacja podatkowa została przygotowana. Wprowadzenie projektowanych przepisów zakończy tym samym toczące się pomiędzy podatnikami, organami podatkowymi a sądami dyskusje na temat terminu sporządzenia dokumentacji.

Projekt przewiduje ponadto szereg drobniejszych zmian precyzujących przepisy oraz ograniczających zakres podmiotów zobowiązanych do sporządzenia dokumentacji – w tych przypadkach, gdzie ryzyko oraz materialność naruszeń przepisów o cenach transferowych jest najniższa.

Obowiązek sporządzenia dokumentacji nie obejmie zatem:

- podatników, których przychody lub koszty nie przekroczyły 2 mln euro w danym roku;
- podatników, którzy zawarli uprzednie porozumienie cenowe (tzw. APA – Advance Pricing Arrangement) – w zakresie tych transakcji. W ich przypadku wymagane będzie przygotowanie uproszczonej dokumentacji obejmującej tylko niektóre elementy.

Dodatkowo, obowiązek przygotowywania dokumentacji nie wystąpi w przypadku transakcji, w których cena lub sposób określania ceny wynika z przepisów.

**Termin na przygotowanie dokumentacji podatkowej**

Zgodnie z projektem, dokumentacja powinna zostać sporządzona nie później niż do dnia złożenia zeznania podatkowego za dany rok podatkowy (a więc w praktyce najpóźniej do 31 marca roku następującego po danym roku podatkowym). W aktualnie obowiązującym stanie prawnym brak jest określenia terminu sporządzenia dokumentacji podatkowej.

Ponadto jak wspomniano powyżej, członek zarządu będzie miał obowiązek podpisania oświadczenia o sporządzeniu kompletnej dokumentacji w terminie przewidzianym ustawą, które powinno stanowić załącznik do zeznania podatkowego. Obowiązek złożenia oświadczenia będzie dotyczył wszystkich podatników zobowiązanych do tworzenia dokumentacji, bez względu na wielkość osiągniętych przychodów.

**Termin na przedłożenie dokumentacji podatkowej**

Termin na przedłożenie kompletnej dokumentacji w dalszym ciągu będzie wynosił 7 dni od wezwania przez organy. Niezmieniony został również przepis stanowiący o sankcji za brak dokumentacji.

Nowe przepisy dotyczące dokumentacji cen transferowych mają wejść w życie od stycznia 2016 roku i będą dotyczyły transakcji i zdarzeń występujących po tym terminie.

Wydaje się, że projekt w obecnym brzmieniu będzie oznaczał dla wielu podatników znaczne rozszerzenie obowiązku dokumentacyjnego. W związku z powyższym warto już teraz dokonać przeglądu transakcji dokonywanych z podmiotami powiązаныmi i zweryfikować ich rynkowy charakter, aby w przyszłości zminimalizować ryzyko podatkowe, jakie się z nimi wiąże.

**TERMIN NA PRZEDŁOŻENIE KOMPLETNEJ DOKUMENTACJI W DALSZYM CIĄGU BĘDZIE WYNOŚIŁ 7 DNI OD WEZWANIA PRZEZ ORGANY. NIEZMIENIONY ZOSTAŁ RÓWNIEŻ PRZEPIS STANOWIĄCY O SANKCJI ZA BRAK DOKUMENTACJI.**

## Wymiana informacji o podatnikach między Polską i USA – to już pewne!

W OSTATNIM OKRESIE WIĘKSZOŚĆ Z NAS SKUPIA SWOJĄ UWAGĘ NA WYBORACH PREZYDENCKICH I OBSERWOWANIU KAMPANII WYBORCZEJ. ZAJĘCI ŚLEDZENIEM NAJNOWSZYCH SONDAŻY I WYSTĄPIEŃ KANDYDATÓW NA PREZYDENTA ZUPEŁNIE ZAPOMINAMY O INNYCH SPRAWACH WAŻNYCH DLA NASZEGO PAŃSTWA, A INFORMACJE KTÓRE DO NAS DOCIERAJĄ UMYKAJĄ NASZEJ UWADZE. 5 MAJA 2015 R. PREZYDENT BRONISŁAW KOMOROWSKI PODPISAŁ USTAWĘ O RATYFIKACJI UMOWY Z USA W SPRAWIE STOSOWANIA TZW. USTAWY FATCA (Z ANG. FOREIGN ACCOUNT TAX COMPLIANCE ACT). ABY UMOWA MOGŁA WEJŚĆ W ŻYCIE I ZACZĄĆ OBOWIĄZYWAĆ RATYFIKACJA BYŁA KONIECZNA. PRZEDMIOTEM PODPISANEJ USTAWY JEST PRZEKAZYWANIE POMIĘDZY ADMINISTRACJAMI PODATKOWYMI POLSKI I USA INFORMACJI O RACHUNKACH I DOCHODACH REZYDENTÓW PODATKOWYCH.



### WIOLETTA KAJDA

Młodszy Konsultant Podatkowy. Obecnie praktykuje w katowickim biurze Russell Bedford Poland. Studentka prawa Uniwersytetu Śląskiego, od 2014 r. zdobywa praktyczne doświadczenie zawodowe współpracując z renomowanymi śląskimi kancelariami prawnymi. Specjalizuje się w tematyce prawa cywilnego i podatkowego.

Kancelaria Prezydenta podała, że chodzi o ustawę z 20 marca br. o ratyfikacji Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA i towarzyszących Uzgodnień Końcowych.

W celu przypomnienia należy wskazać, że FATCA obowiązuje od 2010 r. w USA i dotyczy zagranicznych przedsiębiorców działających na terenie Stanów Zjednoczonych. Ustawa zobowiązuje zagraniczne, w tym też polskie, instytucje finansowe do przekazywania danych o rachunkach, których właścicielami są amerykańscy podatnicy. In-

stytucje, które odmówią lub zaniechają współpracy i porozumienia z amerykańską administracją skarbową, będą w przyszłości otrzymywać płatności z terytorium USA pomniejszone o 30-proc. podatek. Podkreślenia wymaga fakt, że porozumienie to ma charakter wzajemny, co oznacza, że USA będzie automatycznie przekazywało informacje o rachunkach i dochodach polskich rezydentów.

Celem amerykańskiej ustawy jest zapobieżenie działaniom podatników, którzy wykorzystując zagraniczne instytucje finansowej starają się ukryć swoje dochody, przez co tworzą struktury agresywnego planowania podatkowego.

Zadaniem polskich instytucji finansowych jest zbieranie i przekazywanie danych do krajowej administracji podatkowej, która następnie automatycznie udostępni je stronie amerykańskiej. Obowiązkiem tym objęte zostały przede wszystkim banki, fundusze inwestycyjne i powiernicze oraz zakłady ubezpieczeń. Podmiotami wyłączonymi od stosowania omawianej ustawy są fundusze emerytalne.

Podpisanie umowy ws. FATCA pozwala obu stronom, również Polsce, uzyskać informacje dotyczące danych o właścicielach, obrotach i saldach rachunków prowadzonych na ich terytoriach na rzecz polskich i amerykańskich rezydentów podatkowych.





## Nabycie biletów lotniczych może podlegać opodatkowaniu podatkiem u źródła

NABYCIE BILETU LOTNICZEGO OD ZAGRANICZNEGO PRZEDSIĘBIORSTWA ŻEGLUGI POWIETRZNEJ WIĄŻE SIĘ Z OBOWIĄZKIEM POTRĄCENIA Z WYPŁACANEJ NALEŻNOŚCI ZRYCZAŁTOWANEGO PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH W PRZYPADKU BRAKU CERTYFIKATU REZYDENCJI ZAGRANICZNEGO PRZEWOŹNIKA, PRZY CZYM OBOWIĄZEK TEN MOŻE SPOCZYWAĆ ZARÓWNO NA PODATNIKACH PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH JAK I NA PODATNIKACH PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB FIZYCZNYCH, BĘDĄCYCH PRZEDSIĘBIORCAMI.



### JOANNA SIDOR

Senior Tax Consultant w Departamencie Doradztwa Podatkowego Russell Bedford. Jej doświadczenie w zakresie doradztwa podatkowego skupia się na planowaniu podatkowym oraz optymalizacji podatkowej ze szczególnym uwzględnieniem zagadnień międzynarodowego prawa podatkowego, takich jak np. opracowywanie i wdrażanie struktur holdingowych z wykorzystaniem spółek celowych zlokalizowanych w różnych jurysdykcjach.

Na mocy bowiem art. 26 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: ustawa o CIT) osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 ustawy o CIT są obowiązane, z pewnymi zastrzeżeniami, pobierać jako płatnicy w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat. Zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niepobranie podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania miejsca siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskanym od podatnika certyfikatem rezydencji.

Jak natomiast wynika z art. 21 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT podatek dochodowy z tytułu przychodów uzyskanych na terytorium Polski przez zagraniczne przedsiębiorstwa żeglugi powietrznej wynosi 10% tych przychodów.

Pojęcie „przychodów uzyskiwanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej” wyjaśnia interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 26 stycznia 2012 r., sygn. IBP-BI/2/423-1251/11/BG, w której Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach wskazał,

iż: „ (...) ustawodawca nie uzależnił opodatkowania świadczeń wymienionych w art. 21 ust. 1 updop od faktu, czy są one „fizycznie” wykonywane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, ale wskazał, że opodatkowaniu podlegają przychody uzyskane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Kluczowe znaczenie ma pojęcie „przychody uzyskane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej”. Przychody położone w Polsce, to takie, których źródło trwale związane jest z terytorium Polski lub źródłem przychodów są polscy rezydenci eksploatujący rzeczy lub dobra niematerialne należące do innych podmiotów. Podmiotem, który osiągnął taki przychód z tytułu świadczenia usług przewozu lotniczego jest zagraniczny przewoźnik.”

Obowiązek pobrania podatku u źródła od należności z tytułu zakupu od zagranicznego przewoźnika biletów lotniczych w przypadku braku uzyskania jego certyfikatu rezydencji podatkowej potwierdza np. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 31 grudnia 2014 r., sygn. IBPBI/2/423-1232/14/BG.

W stanie faktycznym, na tle którego została wydana ww. interpretacja, pracownicy spółki będącej wnioskodawcą w celu odbycia podróży służbowej korzystają z usług zagranicznych przewoźników. Wypłacają oni przelot korzystając bezpośrednio z usług zagranicznego przewoźnika

z siedzibą na Węgrzech przy czym zapłata jest dokonywana przez pracownika przy użyciu służbowej karty kredytowej na konto przewoźnika.

Spółka twierdziła, iż w sytuacji w której zakupuje usługi przewozu lotniczego nie posiadając certyfikatu rezydencji, a płatność dokonana jest służbową kartą, obowiązek pobrania zryczałtowanego podatku dochodowego jej nie dotyczy.

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w wydanej przez siebie interpretacji wskazał jednak, iż: „za podatnika należy uznać zagraniczne przedsiębiorstwo żeglugi powietrznej, które osiągnęło przychód (...). Niewątpliwie podmiotem, który osiągnął przychód (...) jest węgierski przewoźnik. W związku z tym, że mamy do czynienia z podmiotem zagranicznym uzyskującym przychody w Polsce (...), w stosunku do którego występuje opodatkowanie zryczałtowanym podatkiem dochodowym, niezbędne staje się określenie podmiotu będącego płatnikiem tego podatku. (...) Podmiotem, który dokonuje wypłat z tytułu zakupu usługi przelotu jest Wnioskodawca (...). Tym samym, na Wnioskodawcy ciąży obowiązek poboru w dniu dokonania wypłaty zryczałtowanego podatku od tych wypłat (...), bez znaczenia pozostaje przy tym fakt, że to pracownik Spółki dokonuje zakupu usługi lotniczej.”

# Handel elektroni­ką na celowniku organów kontroli skarbowej

MINISTERSTWO FINANSÓW OPUBLIKOWAŁO KRAJOWY PLAN DZIAŁAŃ ADMINISTRACJI PODATKOWEJ NA ROK 2015, W KTÓRYM PRZEPROWADZONO ANALIZĘ OBSZARÓW RYZYKA WYSTĄPIENIA USZCZUPEŃ NALEŻNOŚCI PODATKOWYCH. KONTROLE PODATKOWE UJAWNIŁY, ŻE NIEMAL 84% WSZYSTKICH NIEPRAWIDŁOWOŚCI DOTYCZY PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG I TO WŁAŚNIE TEN PODATEK ZNAJDUJE SIĘ W CENTRUM ZAINTERESOWANIA ORGANÓW WERYFIKUJĄCYCH DZIAŁALNOŚĆ PODATNIKÓW. W BIEŻĄCYM ROKU, AKTYWNOŚĆ ORGANÓW KONTROLI SKARBOWEJ W ZNACZĄCYM STOPNIU BĘDZIE UKIERUNKOWANA NA WYKRYWANIE WSZELKICH ANOMALII WŚRÓD BRANŻ CECHUJĄCYCH SIĘ NAJWYŻSZYM STOPNIEM RYZYKA.



## ŁUKASZ KALISZ

Asystent w dziale doradztwa podatkowego. Absolwent i stypendysta Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Marii Curie – Skłodowskiej w Lublinie. Z Russell Bedford Poland związany od 2013 r. Praktykę rozpoczął w renomowanych lubelskich kancelariach. Autor publikacji z zakresu prawa podatkowego. Przedmiotem jego zainteresowań zawodowych jest prawo cywilne, w tym prawo ochrony konsumentów oraz problematyka cen transferowych.

Do jednych z takich podobszarów została zaklasyfikowana działalność opierająca się na produkcji i handlu elektroniką. Sfera ta jest jedną z najprężniej rozwijających się obecnie gałęzi gospodarki, lecz ze względu na działalność nierzetelnych podatników organy kontroli skarbowej postanowiły wziąć ten sektor „pod lupę”. Jak możemy przeczytać w opublikowanym raporcie, Ministerstwo Finansów obawia się występowania zjawiska wyłudzenia podatku VAT przy użyciu mechanizmu tzw. karuzeli podatkowej. Znaczące uszczuplenia w zakresie podatku od towarów i usług będące skutkiem takich nielegalnych działań, wymusza zwiększenie efektywności wykrywania naruszeń przez administrację podatkową. Co więcej, poczyniono już odpowiednie kroki dla realizacji założonych celów. Ministerstwo Finansów komunikatem z dnia 26 stycznia 2015 roku informuje o podję-

ciu wspólnej akcji przez organy Kontroli Skarbowej, Straży Granicznej i Służby Celnej, która ma za zadanie sprawne wykrywanie oszustów wyłudających podatek VAT. W ramach operacji o kryptonimie „Jabluszko” (nazwa inspirowana produktami firmy Apple, które często stanowią przedmiot fikcyjnych transakcji) dokonywana jest szczegółowa lustracja dokumentacji z jaką przedsiębiorcy występują o zwrot VAT od towarów eksportowych. Prócz tego, kontrola ma za zadanie zweryfikować dokumenty podróźnych występujących o zwrot podatku z tytułu nabycia elektroniki na podstawie procedury TAX FREE. Badania te są przy tym elementem międzyresortowego porozumienia w sprawie przeciwdziałaniu przestępczości gospodarczej. Według danych Ministerstwa Finansów, prowadzonych jest już ponad 500 postępowań w tym zakresie, uszczuplenia oszaco-

wane zostały na wartość rzędu 3,5 mld złotych, a w postępowaniach będących w toku zabezpieczono środki finansowe w wysokości ok. 500 mln złotych. Możemy się spodziewać, że Fiskus na tym z pewnością nie poprzestanie.

Nie da się ukryć, że działania podjęte w celu wykrycia i ukarania uczestników tego procederu będzie niosło za sobą szereg niedogodności również dla uczciwych uczestników obrotu elektroniką. Ministerstwo zapewnia, że wszelkie czynności będą zogniskowane na firmach, u których powstają przesłanki do powzięcia czynności kontrolnych, lecz w obliczu ogromu nadużyć w zakresie podatku od towarów i usług, walka z oszustami może odbić się również na rzetelnych przedsiębiorcach, jak też na branżach sąsiadujących z handlem elektroniką.



## Część wyrobów medycznych bez obniżonej stawki VAT

DNIA 4 CZERWCA 2015 R. ZAPADŁ WYROK TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ O SYGN. C-678/13 W SPRAWIE MOŻLIWOŚCI STOSOWANIA PRZEZ POLSKĘ OBNIŻONEJ STAWKI PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG (DALEJ JAKO: VAT) NA WYROBY MEDYCZNE. TRYBUNAŁ UZNAŁ, IŻ POLSKA CZĘŚCIOWO NARUSZYŁA DYREKTYWĘ 2006/112/WE RADY Z 28 LISTOPADA 2006 R. (DALEJ JAKO: DYREKTYWA VAT), STOSUJĄC OBNIŻONĄ STAWKĘ VAT NA OKREŚLONE RODZAJE SPRZĘTU MEDYCZNEGO I POMOCNICZEGO ORAZ PRODUKTÓW DO UŻYTKU FARMACEUTYCZNEGO.

Zgodnie z załącznikiem III do dyrektywy VAT towarami, do których można zastosować stawkę obniżoną są między innymi:

- produkty farmaceutyczne zwykle stosowane dla ochrony zdrowia, zapobiegania chorobom oraz do celów medycznych i weterynaryjnych, łącznie z produktami używanymi do celów antykoncepcyjnych oraz higieny osobistej;
- sprzęt medyczny, sprzęt pomocniczy oraz pozostałe urządzenia przeznaczone zwykle do łagodzenia skutków lub leczenia niepełnosprawności, przeznaczone wyłącznie do użytku osobistego przez osoby niepełnosprawne, łącznie z naprawami takich towarów, jak również dostarczanie fotelików do przewozu dzieci w samochodach.

Natomiast załącznik III do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej jako: ustawa VAT) wymienia szereg wyrobów medycznych, do których zastosowanie w Polsce ma stawka obniżona. Faktycznie w Polsce niższą stawkę podatku stosowało się do wielu różnego rodzaju produktów związanych zarówno bezpośrednio jak i pośrednio z medycyną.

Dnia 26 września 2013 roku Komisja Europejska wniosła skargę do Trybunału w zakresie stosowanej przez Polskę stawki VAT. Zgodnie ze stanowiskiem Komisji Europejskiej wyroby medyczne powinny być opodatkowane podstawową stawką VAT, podczas gdy w Polsce stosowana była stawka obniżona w wysokości 8%.

Polska stała na stanowisku, iż krajowe przepisy w zakresie stosowania stawki obniżonej są zgodne z ustawodawstwem Unii Europejskiej.

Zgodnie z przewidywaniami ekspertów Russell Bedford Poland, Trybunał Sprawiedliwości nie podzielił stanowiska prezentowanego w sporze przez Polskę. Z drugiej jednak strony należy zauważyć, że nie wszystkie zarzuty Komisji Europejskiej zostały uwzględnione.

Trybunał Sprawiedliwości w wydanym orzeczeniu stwierdził, iż stosowanie stawki obniżonej w odniesieniu do cysteiny, cystyny i ich pochodnych, wyrobów higienicznych i farmaceutycznych, soczewek kontaktowych i okularowych stanowi naruszenie przepisów dyrektywy VAT.

Jednocześnie jednak Trybunał Sprawiedliwości uznał, że nie jest zasadny zarzut Komisji Europejskiej, iż materiały do sprzętu rentgenowskiego, węże medyczne, odzież medyczna z gumy, części do narzędzi i urządzeń medycyny ogólnej oraz strzykawki, igły, cewniki, przyrządy okulistyczne oraz pozostałe urządzenia do zastosowań medycznych nie mogą być opodatkowane stawką 8% VAT. Trybunał Sprawiedliwości podtrzymał również prawo do stosowania obniżonej stawki w odniesieniu do środków odkażających, określonych materiałów dentystrycznych, wyrobów chemicznych do użytku farmakologicznego i chirurgicznego oraz innych wyrobów medycznych w rozumieniu ustawy o wyrobach medycznych. Należy zwrócić uwagę na fakt, iż większość zarzutów Komisji Europejskiej została uznana za niezasadne ze względów proceduralnych.



### KRZYSZTOF JAGODA

Młodszy konsultant podatkowy w dziale doradztwa podatkowego, aplikant adwokacki. Od 2014 r. związany z kancelarią Russell Bedford Poland. Doświadczenie zawodowe zdobywał w renomowanych kancelariach prawnych w Warszawie oraz Łodzi. Specjalizuje się w prawie podatkowym, ze szczególnym uwzględnieniem postępowania podatkowych oraz podatku od nieruchomości.

Absolwent wydziału prawa i administracji na Uniwersytecie Kardynała Stefana Wyszyńskiego, uczestnik studiów podyplomowych – prawo podatkowe na Uczelni Łazarskiego.

## Obowiązki organu podatkowego w toku przesłuchania świadka

DOWODEM W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM JEST WSZYSTKO, CO MOŻE PRZYCZYNIĆ SIĘ DO WYJAŚNIENIA SPRAWY, A NIE JEST SPRZECZNE Z PRAWEM, W TYM W SZCZEGÓLNOŚCI KSIĘGI PODATKOWE, DEKLARACJE, OPINIE BIEGŁYCH, INFORMACJE PODATKOWE ORAZ INNE ZGROMADZONE DOKUMENTY. W PRAKTYCE BARDZO ISTOTNYM JEST RÓWNIEŻ DOWÓD Z ZEZNAŃ ŚWIADKA.



### KRZYSZTOF JAGODA

Młodszy konsultant podatkowy w dziale doradztwa podatkowego, aplikant adwokacki. Od 2014 r. związany z kancelarią Russell Bedford Poland. Doświadczenie zawodowe zdobywał w renomowanych kancelariach prawnych w Warszawie oraz Łodzi. Specjalizuje się w prawie podatkowym, ze szczególnym uwzględnieniem postępowań podatkowych oraz podatku od nieruchomości. Absolwent wydziału prawa i administracji na Uniwersytecie Kardynała Stefana Wyszyńskiego, uczestnik studiów podyplomowych – prawo podatkowe na Uczelni Łazarskiego.

Organ podatkowy aby uzyskać zeznanie świadka jest obowiązany prawidłowo go przesłuchać, postępując zgodnie z brzmieniem przepisów prawa. Często jednak osoby dokonujące czynności w sprawie zapominają o niektórych wymaganych prawem obowiązkach, co może mieć negatywne konsekwencje dla świadka lub podmiotu, wobec którego prowadzone jest postępowanie. Z drugiej strony, określone uchybienia organu podatkowego w toku przesłuchania świadka mogą podważyć rzetelność dokonanych w sprawie ustaleń, a nawet doprowadzić do wadliwości decyzji i jej uchylenia w przyszłości.

Przede wszystkim, pracownik odpowiedniego organu podatkowego, przed przystąpieniem do czynności przesłuchania świadka, jest obowiązany okazać swoją legitymację służbową. Następnie Organ na podstawie dowodu osobistego świadka ustala jego tożsamość.

Formalna część przesłuchania zaczyna się od pouczenia świadka o treści przepisów art. 196 § 1 i 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. (Dz.U.2015.613, dalej jako: OP), a także o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań. Organ podatkowy musi więc poinformować, że nikt nie ma prawa odmówić zeznań w charakterze świadka, z wyjątkiem małżonka strony, wstępnych, zstępnych i rodzeństwa strony oraz powinowatych pierwszego stopnia, jak również osób pozostających ze stroną w stosunku przysposobienia, opieki lub kurateli. Prawo odmowy zeznań trwa także po ustaniu

małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli. Co więcej, świadek może odmówić odpowiedzi na pytania, gdy odpowiedź mogłaby narazić jego lub jego bliskich wymienionych w art. 196 § 1 OP na odpowiedzialność karną, karną skarbową albo spowodować naruszenie obowiązku zachowania ustawowo chronionej tajemnicy zawodowej.

Obowiązek pouczenia świadka o przysługujących mu prawach opisanych powyżej wynika wprost z art. 196 § 3 OP. Uchybienie przez Organ temu obowiązkowi stanowi naruszenie przepisów procesowego prawa podatkowego. Co więcej, zaniechanie pouczenia Strony o prawie odmowy składania zeznań, odpowiedzi na pytanie czy o odpowiedzialności za składanie fałszywych zeznań może spowodować, że zeznania świadka nie będą mogły stanowić dowodu w sprawie. W takiej sytuacji, aby uzyskać zeznania od konkretnej osoby, dowód z przesłuchania świadka organ musi powtórzyć.

Przesłuchanie świadka jest czynnością mającą istotne znaczenie dla sprawy, dlatego też, zgodnie z treścią art. 172 § 2 pkt 2 OP zawsze musi zostać udokumentowana protokołem. W treści protokołu muszą znaleźć się informacje kto, kiedy, gdzie i jakich czynności dokonał, kto i w jakim charakterze był przy nich obecny, co i w jaki sposób w wyniku tych czynności ustalono oraz jakie uwagi zgłosiły obecne osoby.

Po zakończeniu samego przesłuchania protokół z czynności musi zostać odczy-

tany wszystkim uczestnikom oraz przedłożony do podpisu osobie składającej zeznania. Protokół powinni podpisać także inni uczestnicy przesłuchania, a odmowę lub brak podpisu którejkolwiek z osób należy omówić w protokole. W praktyce pracownicy organu podatkowego często przekazują protokół do przeczytania i podpisania podatnikowi, samemu nie odczytując go osobie zeznającej. Warto wiedzieć, iż także takie zachowanie stanowi naruszenie przepisów postępowania, ponieważ art. 173 § 2 OP nie zawiera informacji o możliwości odczytania protokołu przez uczestników we własnym zakresie, a samo odczytanie protokołu przez przesłuchującego jest obligatoryjne. Powyższe może mieć szczególnie istotne znaczenie w przypadku, gdy protokół jest sporządzony odręcznie, a pismo jest nieczytelne. W takiej sytuacji świadek podpisując protokół może nie znać pełni jego treści.

Przeprowadzenie dowodu z przesłuchania świadka jest jedną z najistotniejszych czynności w toku postępowania podatkowego i kontrolnego służącą do ustalenia stanu faktycznego w sprawie. Jednak sama procedura przeprowadzania przesłuchania nie została szczegółowo uregulowana w ordynacji podatkowej, a same organy podatkowe istniejące przepisy dotyczące przesłuchania świadka traktują w sposób mało zobowiązujący. Dlatego też jest niezwykle istotne, aby zwracać szczególną uwagę na powyżej opisane elementy przesłuchania, a także w sposób uważny weryfikować zgodność protokołu z faktycznym przebiegiem czynności.



## Podatek liniowy od dochodów ze świadczenia usług

27 KWIEŃNIA 2015 ROKU DYREKTOR IZBY SKARBOWEJ W KATOWICACH WYDAŁ INTERPRETACJĘ INDYWIDUALNĄ (SYGN. AKT IBPBI/1/4511-82/15/ZK) W KTÓREJ STWIERDZIŁ, IŻ BYŁY PRACOWNIK SPÓŁKI, KTÓRY TERAZ JEST JEJ PREZESEM W PRZYPADKU GDY BĘDZIE ŚWIADCZYŁ NA JEJ RZECZ USŁUGI DORADCZE MOŻE SKORZYSTAĆ Z OPODATKOWANIA PODATKIEM LINIOWYM.



Ze stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę wynika, że jest on byłym pracownikiem spółki z o.o., w której ma objąć funkcję prezesa zarządu na podstawie aktu powołania. Z tego tytułu przysługiwać mu będzie wynagrodzenie. Wnioskodawca od początku stycznia 2015 r. prowadzi działalność gospodarczą, której przedmiotem jest świadczenie usług na rzecz spółki będącej byłym pracodawcą podatnika. Do zakresu oferowanych usług należy przede wszystkim doradztwo dotyczące przepływu środków finansowych w spółce, zapewniania płynności finansowej, zatrudnienia pracowników oraz organizacji funkcjonowania spółki. Zakres świadczonych usług oraz obowiązków wynikających z umowy o pracę nie są tożsame.

W związku z tak przedstawionym zdarzeniem przyszłym dnia 31 grudnia 2014 r. podatnik złożył wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej możliwości opodatkowania dochodów uzyskiwanych z działalności gospodarczej tzw. podatkiem liniowym, jeżeli przedmiot działalności wykonywanej na rzecz byłego pracodawcy nie pokrywa się z czynnościami świadczonymi uprzednio w ramach stosunku pracy. Wnioskodawca uznał, iż może skorzystać z takiego opodatkowania, ponieważ jak zostało już wspomniane zakres usług wykonywanych w ramach działalności gospodarczej nie będzie identyczny jak ten wynikający ze stosunku pracy z byłym pracodawcą.

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach podzielił zdanie wnioskodawcy. Wskazał, że opodatkowaniu podatkiem liniowym w wysokości 19 % podlegają dochody uzyskiwane przez podatnika w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej. Nie

podlegają mu jednak dochody uzyskane z prowadzenia wspomnianej działalności z tytułu świadczenia usług na rzecz byłego lub obecnego pracodawcy, jeżeli te usługi są takie same jak obowiązki podatnika wynikające ze stosunku pracy lub spółdzielczego stosunku pracy, które wykonuje lub wykonywał w roku podatkowym. Zdaniem fiskusa w przedstawionym przez podatnika stanie faktycznym nie zachodzą przesłanki z art. 9a ust. 3 ustawy o PIT, które uzasadniałyby ograniczenie możliwości skorzystania z opodatkowania podatkiem liniowym.

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach podkreślił, iż dla podatnika, który będzie pełnił funkcję prezesa zarządu na podstawie aktu powołania i chce skorzystać z możliwości opodatkowania „podatkiem liniowym” nie ma znaczenia fakt tożsamości usług świadczonych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej oraz czynności, które wynikają z umowy o pracę. Bez znaczenia pozostaje również kwestia, iż podatnik jest prezesem zarządu spółki z o.o. na rzecz, której świadczy usługi doradztwa. Ważne jest jednak, aby podatnik w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej nie wykonywał żadnych czynności związanych z kierowaniem i zarządzaniem spółką. Z opisu zdarzenia faktycznego nie wynikało, aby wnioskodawca miał takie czynności wykonywać.

W przypadku, gdy podatnik ograniczy wykonywanie usług na rzecz spółki z o.o. do zakresu wskazanego we wniosku nie ma żadnych przeciwwskazań, aby mógł skorzystać z opodatkowania dochodów uzyskanych w ramach działalności gospodarczej „podatkiem liniowym”. Należy jednak pamiętać, że w każdym przypadku konieczna jest fachowa i indywidualna analiza stanu faktycznego.



### WIOLETTA KAJDA

Młodszy Konsultant Podatkowy. Obecnie praktykuje w katowickim biurze Russell Bedford Poland. Studentka prawa Uniwersytetu Śląskiego, od 2014 r. zdobywa praktyczne doświadczenie zawodowe współpracując z renomowanymi śląskimi kancelariami prawnymi. Specjalizuje się w tematyce prawa cywilnego i podatkowego.

## Banki nie zaliczą do kosztów podatkowych straty ze zbycia na rzecz funduszu sekurytyzacyjnego przedawnionych wierzytelności

W ŚWIETLE WYROKU NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 14 KWIETNIA 2015 R. (SYGN. II FSK 401/13) W PRZYPADKU POWSTANIA STRATY Z TYTUŁU ZBYCIA PRZEZ BANK NA RZECZ FUNDUSZU SEKURTYZACYJNEGO PRZEDAWNIONYCH WIERZYTELNOŚCI Z TYTUŁU KREDYTÓW I POŻYCZEK STRATA TA NIE BĘDZIE MOGŁA BYĆ PRZEZ BANK ZALICZONA DO KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW.



### JOANNA SIDOR

Senior Tax Consultant w Departamencie Doradztwa Podatkowego Russell Bedford. Jej doświadczenie w zakresie doradztwa podatkowego skupia się na planowaniu podatkowym oraz optymalizacji podatkowej ze szczególnym uwzględnieniem zagadnień międzynarodowego prawa podatkowego, takich jak np. opracowywanie i wdrażanie struktur holdingowych z wykorzystaniem spółek celowych zlokalizowanych w różnych jurysdykcjach.

Ww. wyrok zapadł na tle wniosku o interpretację indywidualną, złożonego przez spółkę akcyjną rozważającą sprzedaż przedawnionych wierzytelności kredytowych na rzecz funduszu sekurytyzacyjnego. Na tle powyższego spółka zadała pytanie o możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów straty stanowiącej różnicę między wartością nominalną kapitału wierzytelności a uzyskaną ze sprzedaży ceną alokowaną na wartość nominalną wierzytelności, która to strata powstanie na skutek sprzedaży wierzytelności przedawnionych na rzecz funduszu sekurytyzacyjnego. Spółka twierdziła, iż art. 15 ust. 1h pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz. U. z 2014 r., poz. 851 - dalej: ustawa CIT), zgodnie z którym w przypadku banków kosztem uzyskania przychodu jest strata ze zbycia funduszowi sekurytyzacyjnemu wierzytelności z tytułu kredytów (pożyczek), stanowiąca różnicę pomiędzy kwotą uzyskaną ze zbycia a wartością wierzytelności z tytułu kredytów (po-

życzek), pozwala bankowi zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów stratę ze zbycia wierzytelności, co do których upłynął termin przedawnienia.

W wydanej interpretacji indywidualnej Minister Finansów uznał stanowisko spółki za nieprawidłowe, jako że zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 20 ustawy o CIT za koszty podatkowe nie są uznawane wierzytelności odpisane jako przedawnione.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, do którego spółka wniosła skargę na interpretację, uznał, iż art. 15 ust. 1h pkt 2 ustawy o CIT przewiduje możliwość ujęcia jako koszt podatkowy straty ze zbycia każdego wierzytelności, które spełniają warunki określone w tym artykule bez wyróżnienia wierzytelności przedawnionych, co pozwala na zaliczenie do kosztów podatkowych straty ze zbycia takich wierzytelności.

Z kolei Naczelny Sąd Administracyjny zgodził się ze stanowiskiem Ministra Finansów i wskazał, iż poprawne rozumienie art. 15 ust. 1h pkt 2 ustawy o CIT nie jest możliwe bez zestawienia go z art. 16 ust. 1 pkt 20 ustawy o CIT, w myśl którego kosztami podatkowymi nie są wierzytelności odpisane jako przedawnione. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, iż przepis art. 16 ust. 1 pkt 20 ustawy o CIT ma charakter ogólny wobec wierzytelności przedawnionych, niezależnie od ich charakteru, źródła, czy przedmiotu. Zakaz zaliczania do kosztów uzyskania przychodów obejmuje zatem także przedawnione wierzytelności z tytułu kredytów i pożyczek zbywanych funduszowi sekurytyzacyjnemu. Jeśli strata powstanie ze zbycia funduszowi sekurytyzacyjnemu wierzytelności z tytułu kredytów lub pożyczek przedawnionych wówczas, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, strata ta nie będzie mogła stanowić dla banku kosztów uzyskania przychodów, nawet przy spełnieniu innych warunków.



# Strata ze zbycia przedawnionej wierzytelności stanowi koszt uzyskania przychodu

CORAZ CZĘŚCIEJ CODZIENNYM PROBLEMEM PRZEDSIĘBIORCÓW JEST NIETYTUŁALNOŚĆ KONTRAHENTÓW. OBECNA SYTUACJA POLITYCZNO-EKONOMICZNA SPRZYJA POWSTANIU ZATORÓW PŁATNICZYCH. PRZEDSIĘBIORCY NIE ZAWSZE POTRAFIĄ LUB MOGĄ DOCHODZIĆ SWOICH ROSZCZEŃ. SKUTKUJE TO PRZEDAWNIECIEM WIERZYTELNOŚCI. W ZWIĄZKU Z TYM PRZEDSIĘBIORCY DECYDUJĄ SIĘ NA SPRZEDAŻ WIERZYTELNOŚCI WŁASNYCH Z DYSKONTEM WYSPECJALIZOWANYM PODMIOTOM ZAJMUJĄCYM SIĘ ICH ŚCIĄGANIEM.

Na przychody osiągane przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą składają się nie tylko te otrzymane, ale również przychody należne, niezależnie od tego, czy zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych, bonifikat i skont. Przedsiębiorca sprzedając kontrahentowi towar lub usługę, która stanowi przedmiot jego działalności gospodarczej, zobowiązany jest do zaliczenia uzgodnionej zapłaty do przychodów, również wtedy, kiedy faktycznie nie otrzymał zapłaty. W przypadku kiedy przedsiębiorca zdecyduje się zbyć wierzytelność z dyskontem wyspecjalizowanemu podmiotowi zajmującemu się ich ściąganiem, może powstać strata. Przedsiębiorca sprzedając wierzytelność po cenie rynkowej, uzyskuje niższą cenę, niż wynosi jej wartość nominalna, a ponadto zobowiązany jest do zapłaty podatku od pierwotnie nieotrzymanej należności.

Powstaje, więc problem prawny, czy stratę ze zbycia przedawnionej wierzytelności można uznać za koszt uzyskania przychodu? Z takim pytaniem do fiskusa zwróciła się spółka prowadząca działalność gospodarczą na rynku produktów żywnościowych.

W przedstawionym stanie faktycznym wskazano, że spółka boryka się z problemem nieterminowych płatności i niewypłacalności kontrahentów. Wiele wierzytelności staje się wierzytelnościami przedawnionymi. Spółka nie posiada doświadczenia w przedmiocie ściągania należności, a jej pracownicy nie są w tym zakresie wyspecjalizowani, dlatego planuje dokonać zbycia tych wierzytelności. Cena sprzedaży zostanie ustalona na poziomie rynkowej wartości wierzytelności, która będzie niższa od ich wartości nominalnej. Różnica między wartością nominalną wierzytelności a wartością rynkową stanowi stratę, którą spółka

chce zaliczyć jako koszt uzyskania przychodu. Zgodnie z art. 12 ust. 3 ustawy o CIT spółka zarachowała wierzytelności w wysokości nominalnej do przychodów należnych.

W złożonym wniosku o interpretację podatkową spółka przedstawiła, że jej zdaniem strata powstała w wyniku sprzedaży przedawnionej wierzytelności przysługującej jej od kontrahenta, na rzecz wyspecjalizowanego podmiotu trudniącego się w ściąganiu należności, stanowi koszt uzyskania przychodów. Spółka stoi na stanowisku, że nie istnieje rozróżnienie na wierzytelności przedawnione i nieprzedawnione. Kluczowe znaczenie ma jedynie uprzednie zarachowanie wierzytelności, jako przychód należny podatnika.

Fiskus nie podzielił stanowiska spółki, uznając, że strata powstała w wyniku odpłatnego zbycia wierzytelności nie może zostać uznana za koszt uzyskania przychodów ze względu na art. 16 ust. 1 pkt. 20 ustawy o CIT, który stanowi, że za koszty uzyskania przychodu nie uważa się wierzytelności odpisanej jako przedawnionej. Choć fiskus podzielił zdanie spółki w zakresie braku rozróżnienia na wierzytelność przedawnioną i nieprzedawnioną, co wynika z art. 16 ust. 1 pkt. 39, to jednak jego zdaniem najpierw trzeba zbadać czy powyższe warunki należy oceniać łącznie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (sygn. akt III SA/Wa 2835/11) w dniu 28 sierpnia 2012 r., uznał, iż stanowisko organu jest nieprawidłowe. Sąd wskazał, iż art. 16 ust. 1 pkt. 39 dotyczy strat z odpłatnego zbycia wszelkich wierzytelności i brak jest w tym zakresie jakichkolwiek ograniczeń. Sąd podzielił stanowisko spółki, iż zakres art. 16 ust. 1 pkt. 20 i pkt. 39 są rozłączne i dotyczą zupełnie innych sytuacji.

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie wniósł skargę kasacyjną na orzeczenie WSA w Warszawie i sprawa ostatecznie trafiła do NSA. Dnia 5 lutego 2015 r. Naczelny Sąd Administracyjny (sygn. akt II FSK 3113/12) oddalając skargę Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie orzekł, iż strata powstała przy sprzedaży przedawnionych wierzytelności może być uznana za koszt uzyskania przychodu, o ile były one wcześniej zarachowane jako przychód należny zgodnie z art. 12 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r. (ustawa o CIT). Sąd stanął na stanowisku, iż do art. 16 ust. 1 pkt. 20 i pkt. 39 nie można stosować wykładni systemowej. NSA wskazał również, iż kwestia ta była przedmiotem wielu orzeczeń sądów administracyjnych oraz komentarzy w doktrynie. Nie ma żadnego gospodarczego uzasadnienia do tego, aby z treści art. 16 ust. 1 pkt. 39 ustawy o CIT wykluczyć wierzytelności przedawnione i nie zaliczać do kosztów uzyskania przychodów strat z tytułu ich zbycia w sytuacji, gdy zostały uprzednio zarachowane, jako przychód należny.

Wyrok NSA z dnia 5 lutego 2015 r. jest korzystny dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, które ze względu na trudne czasy, coraz częściej borykają się z omawianym problemem. Mając na względzie omawiany wyrok, przedsiębiorcy powinni dokładnie przejrzeć swoje rozliczenia z kontrahentami w celu identyfikacji wierzytelności przedawnionych i z powodzeniem potraktować je jako koszt uzyskania przychodu.



## WIOLETTA KAJDA

Młodszy Konsultant Podatkowy. Obecnie praktykuje w katowickim biurze Russell Bedford Poland. Studentka prawa Uniwersytetu Śląskiego, od 2014 r. zdobywa praktyczne doświadczenie zawodowe współpracując z renomowanymi śląskimi kancelariami prawnymi. Specjalizuje się w tematyce prawa cywilnego i podatkowego.



## Rozpoznanie obowiązku podatkowego w podatku VAT na tle podziału spółki kapitałowej przez wydzielenie

PRZY PLANOWANIU PODZIAŁU SPÓŁKI KAPITAŁOWEJ REALIZOWANEGO PRZEZ PRZENIESIENIE CZĘŚCI PRZEDSIĘBIORSTWA STANOWIĄCEJ ZORGANIZOWANY ZESPÓŁ SKŁADNIKÓW MAJĄTKOWYCH, MATERIALNYCH I NIEMATERIALNYCH ORAZ ZOBOWIĄZAŃ – ZORGANIZOWANĄ CZĘŚĆ PRZEDSIĘBIORSTWA (DALEJ: ZCP) W TRYBIE ART. 529 § 1 K.S.H., ISTOTNYM ZAGADNIENIEM WPŁYWAJĄCYM NA PRAWIDŁOWOŚĆ PRZEBIEGU PODZIAŁU BĘDZIE IDENTYFIKACJA MIEJSCA ROZLICZENIA SPRZEDAŻY OPODATKOWANEJ – PODATKU NALEŻNEGO, REALIZOWANEJ PRZEZ SPÓŁKĘ DZIELONĄ W TRAKCIE DOKONYWANIA PODZIAŁU. CZĘSTO BARDZO DUŻE ZNACZENIE POSIADA TO, CZY PODATEK NALEŻNY OD DANEJ SPRZEDAŻY REALIZOWANEJ PRZEZ ZCP ROZLICZANY JEST JESZCZE PRZEZ SPÓŁKĘ DZIELONĄ, CZY TEŻ PRZEZ SPÓŁKĘ PRZEJMUJĄCĄ.

Możliwe jest, iż przed dniem podziału spółka dzielona wystawi faktury, co do których obowiązek podatkowy powstanie w dniu podziału albo po dniu podziału. Czy wówczas istotny będzie moment wystawienia faktury zrealizowanego przez spółkę dzieloną czy inne zdarzenia? Zgodnie z wyrażoną w Ordynacji podatkowej zasadą sukcesji, prawa i obowiązki podatkowe w dniu lub po dniu wydzielenia przechodzą na spółkę przejmującą. Na gruncie regulacji ustawy o VAT zasadą tą należy interpretować w taki sposób, iż w przypadku podziału spółki kapitałowej o przyporządkowaniu do spółki dzielonej i spółki przejmującej obowiązku rozpoznania podatku należnego będzie decydować data powstania tego obowiązku i powiązanie jej z datą wydzielenia.

W przypadku spółek aktywnych na rynku, dochodzi często do sytuacji iż dokonują one określonych dostaw towarów i usług, co do których obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług (dalej „VAT”) powstanie w odmiennym czasie niż fakturowanie tj. w dniu podziału lub w okresach następnym.

W przypadku aktywności sprzedażowej spółki dzielonej, z której wyodrębniona zostanie ZCP, z pewnością dojdzie do sytuacji, gdzie jeszcze przed dniem podziału spółki dzielonej wystawi faktury VAT, dotyczące sprzedaży dokonanej przed dniem podziału, co do których obowiązek podatkowy powstanie w dniu lub po dniu podziału. Mogą również zdarzyć się sytuacje, w których w dniu lub po dniu podziału powstanie obowiązek wystawienia faktur sprzedażowych z tytułu sprzedaży zrealizowanej przed podziałem.

Zgodnie z art. 93c § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, osoby prawne przejmujące lub osoby prawne powstałe w wyniku podziału wstępują, z dniem podziału lub z dniem wydzielenia, we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki osoby prawnej dzielonej pozostające w związku z przydzielonymi im w planie podziału, składnikami majątku. Przepis § 1 stosuje się, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie – także majątek osoby prawnej dzielonej, stanowi zorganizowaną część

przedsiębiorstwa (art. 93c § 2 Ordynacji podatkowej).

W art. 529 § 1 k.s.h. wyróżniono cztery sposoby dokonania podziału spółek kapitałowych. Jednym z nich jest, zgodnie z pkt 4 tego przepisu, podział przez przeniesienie części majątku spółki dzielonej na istniejącą spółkę lub spółkę nowo zawiązaną (podział przez wydzielenie).

Zasada sukcesji praw i obowiązku wyrażona została również w przepisach prawa handlowego. Zgodnie z art. 531 § 1 k.s.h., spółki przejmujące lub spółki nowo zawiązane powstałe w związku z podziałem wstępują z dniem podziału bądź z dniem wydzielenia w prawa i obowiązki spółki dzielonej, określone w planie podziału. Na spółkę przejmującą lub spółkę nowo zawiązaną powstają w związku z podziałem przechodzą z dniem podziału bądź z dniem wydzielenia w szczególności zezwolenia, koncesje oraz ulgi, pozostające w związku z przydzielonymi jej w planie podziału składnikami majątku spółki dzielonej, a które zostały przyznane spółce dzie-



lonej, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji lub ulgi stanowi inaczej (art. 531 § 2 k.s.h.). Zakres sukcesji związany jest z przydzielonymi w planie podziału składnikami majątku. Warunkiem sukcesji jest, aby majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie – także majątek osoby prawnej dzielonej, stanowił zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

Dla celów podatkowych, przy identyfikacji momentu rozliczenia podatku należnego istotne znaczenie będzie miało, poza zdefiniowaniem zakresu sukcesji podatkowej określonej w przepisach Ordynacji podatkowej, właściwe określenie skutków podatkowych czynności (sprzedaży towarów lub świadczenia usług) podejmowanych przez spółkę dzieloną.

Co do czynności fakturowania, spółka dzielona działa zgodnie z art. 106b ust. 1 ustawy o VAT, zgodnie z którym obowiązana jest wystawić fakturę dokumentującą:

- sprzedaż, a także dostawę towarów i świadczenie usług, o których mowa w art. 106a pkt 2, dokonywane przez niego na rzecz innego podatnika podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem;
- sprzedaż wysyłkową z terytorium kraju i sprzedaż wysyłkową na terytorium kraju na rzecz podmiotu innego niż wskazany w pkt 1;
- wewnątrzwspólnotową dostawę towarów na rzecz podmiotu innego niż wskazany w pkt 1;
- otrzymanie przez niego całości lub części zapłaty przed dokonaniem

czynności, o których mowa w pkt 1 i 2, z wyjątkiem przypadku, gdy zapłata dotyczy wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów lub czynności, dla których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4.

Zgodnie z art. 106i ust. 1 ustawy o VAT fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę, z zastrzeżeniem ust. 2-8. Opisane powyżej procedury związane z czynnością wystawiania faktur stoją w oderwaniu od kwestii momentu powstania obowiązku podatkowego. Może dochodzić do sytuacji, w których podmioty dzielone zobowiązane będą do wystawienia faktur dotyczących transakcji, które nie tworzą obowiązku podatkowego.

Co do kluczowej kwestii momentu powstania obowiązku podatkowego, zgodnie z art. 19a ust. obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 5 i 7-11, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1. Ustawa zawiera szereg zastrzeżeń generujących odmienny moment powstania obowiązku podatkowego, a odmienności te będą istotne przy identyfikowaniu miejsca rozliczenia podatku należnego – w Spółce dzielonej lub Spółce przejmującej. W myśl obowiązującego art. 19a ust. 2 ustawy – w odniesieniu do przyjmowanych częściowo usług, usługę uznaje się również za wykonaną w przypadku wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę. Ta regulacja również będzie miała duże znaczenie do wyznaczenia zdarzeń (sprzedaży towarów lub świadczenia usług), które powinny zostać rozliczone przez spółkę dzieloną.

Jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, z zastrzeżeniem ust. 5 pkt 4 (art. 19a ust. 8).

Na tle powołanych przepisów ustawy o VAT podstawowe zagadnienie dotyczy tego, która ze spółek uczestniczących w podziale zobowiązana będzie do rozpoznanie podatku należnego w stosunku do faktur związanych z ZCP wystawionych przed dniem podziału, co do których obowiązek podatkowy powstanie w dniu lub po dniu podziału. Skoro punkt ciężkości został położony na kwestii momentu powstania obowiązku podatkowego a nie na fakturowaniu sprzedaży towarów czy usług, jeżeli obowiązek rozpoznanie podatku należnego powstanie do dnia podziału – zobowiązany do jego uwzględnienia w rozliczeniach VAT będzie spółka dzielona. Natomiast jeżeli obowiązek ten powstanie w dniu lub po dniu podziału, to będzie uwzględniany w rozliczeniach spółki przejmującej. Bez znaczenia powinien pozostawać tu moment fakturowania czy realizacji poszczególnych transakcji sprzedażowych.



## JACEK KALINOWSKI

Dyrektor biura Russell Bedford w Poznaniu. Posiada doświadczenie zdobyte w działach podatkowych międzynarodowych firm doradczych m.in. w KPMG, PWC. W latach 1999-2008 pracował jako Kierownik ds. Podatków w dużym międzynarodowym koncernie z branży spożywczej odpowiadając za bieżące zarządzanie sprawami podatkowymi grupy polskich Spółek koncernu. Po 2008 r. związany był z siecią doradczą BDO pełniąc funkcję Tax Managera, oraz z kancelariami prawnymi wykonując funkcję Doradcy Podatkowego. Jest absolwentem Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu im A. Mickiewicza w Poznaniu. Autor wielu publikacji z zakresu prawa podatkowego.





## Spółki offshore w międzynarodowym planowaniu podatkowym

JURYSDYKCJE OFFSHORE OBEJMUJĄ PAŃSTWA ORAZ TERYTORIA ZALEŻNE, CIESZĄCE SIĘ AUTONOMIĄ PODATKOWĄ, KTÓRE NIE NAKŁADAJĄ ŻADNYCH PODATKÓW NA DOCHODY Z ZAGRANICZNYCH ŹRÓDEŁ. KATALOG TEGO TYPU JURYSDYKCJI OBEJMUJE PONAD 30 PAŃSTW I TERYTORIÓW, ZAŚ DO NAJCZĘŚCIEJ WYBIERANYCH ORAZ NAJBARDZIEJ ZNANYCH NALEŻĄ SESZELE, PANAMA, KAJMANY, BRYTYJSKIE WYSPI DZIEWICZE, NEVIS, BELIZE, MAURITIUS, VANUATU, LIBERIA, ST. VINCENT I GRENADYNY, WYSPI DZIEWICZE STANÓW ZJEDNOCZONYCH, WYSPI MARSHALLA ORAZ WYSPI BAHAMA.

Do kategorii tej można zaliczyć także inne państwa i terytoria, które warunkowo zwalniają z opodatkowania dochody z zagranicznych źródeł (np. Hongkong). Brak opodatkowania bądź jedynie nominalne opodatkowanie nie wyczerpują katalogu korzyści jurysdykcji offshore, które nie są stroną umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i do niedawna nie podpisywały także umów międzynarodowych o wymianie informacji w sprawach podatkowych i karnoskarbowych. Rozpoczęty w 2008 roku proces bezprecedensowego podpisywania umów o wymianie informacji w sprawach podatkowych przez oazy podatkowe sprawił, że ich status nie jest obecnie jednolity. Wprawdzie realny zakres współpracy międzynarodowej ze strony jurysdykcji offshore jest daleki od zakładanego przez państwa rozwinięte, będące stroną tych umów, lecz niektóre oazy podatkowe (np. Seszele) wprowadziły w ostatnich latach pewne wymogi z zakresu identyfikacji rzeczywistego beneficjenta lokalnych spółek o pełnej lub częściowej strukturze powierniczej, księgowości, a tym samym ewidencjonowania transakcji. Fakt ten sprawił, iż jurysdykcje te są obecnie coraz bliższe systemom państw rozwiniętych stosujących preferencyjne rozwiązania podatkowe (np. Cypr, Malta).

Powyższe zmiany spowodowały proces

przejeżdżania wielu spółek seszelskich do innych jurysdykcji (np. Belize). W pozostałych przypadkach jurysdykcji offshore, których międzynarodowe status quo nie uległo zmianie i które konsekwentnie nie podpisują umów o wymianie informacji w sprawach podatkowych z państwami UE, szerokie wykorzystywanie instytucji powiernictwa pozwala całkowicie anonimowo oraz w zgodzie z lokalnym ustawodawstwem prowadzić niemal każdy biznes. Typowe jurysdykcje offshore nie posiadają w swym prawie wewnętrznym jakichkolwiek obowiązków w zakresie ewidencjonowania transakcji, rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. Ponadto, spółki offshore mogą posiadać rachunki bankowe w dowolnym miejscu na świecie, zaś posiedzenia zarządu mogą odbywać się poza granicami państwa bądź terytorium siedziby spółki, także przy zastosowaniu środków łączności elektronicznej. Pełne respektowanie mechanizmów powierniczych w powiązaniu z brakiem publicznie dostępnego rejestru rzeczywistych beneficjentów lokalnych spółek jest typową cechą jurysdykcji offshore. W zakresie opodatkowania dochodów, spółki oparte na zagranicznym kapitale mające charakter spółek międzynarodowych (ang. international companies) korzystają ze zwolnienia z opodatkowania swych dochodów, jednakże pod warunkiem, że nie prowadzą żadnej dzia-

łalności na terytorium jurysdykcji, w której zostały zarejestrowane.

Oznacza to, iż przykładowo spółka międzynarodowa z Belize nie może dokonać żadnej transakcji z osobą mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w Belize, w tym także z inną spółką międzynarodową z Belize. W przeciwieństwie do spółek międzynarodowych spółki rejestrowane w jurysdykcjach offshore przez lokalnych rezydentów częstokroć płacą podatek dochodowy na kilkunastoprocentowym poziomie. Powyższa rozbieżność między prawnopodatkowym traktowaniem spółek lokalnych rezydentów oraz spółek międzynarodowych, opartych na zagranicznym kapitale, stanowi jedną z najbardziej charakterystycznych cech oaz podatkowych. Spółki międzynarodowe nie są uważane za rezydentów jurysdykcji, w których zostały zarejestrowane, a co za tym idzie nie mogą one otrzymać certyfikatu rezydencji podatkowej. W niektórych przypadkach istnieje jednak możliwość zadeklarowania przez spółkę międzynarodową opłacania niewielkiego podatku dochodowego (np. w wysokości 1% dochodów na St. Vincent i Grenadynach), dzięki czemu spółka uzyskuje status lokalnego rezydenta podatkowego i może potwierdzić ten fakt certyfikatem rezydencji podatkowej, którego znaczenie będzie jednak niewielkie z uwagi na fakt, iż państwa (terytoria)

mające status jurysdykcji offshore nie podpisują umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Innym przypadkiem jest stosowanie w danej jurysdykcji zerowej stawki podatku dochodowego, dzięki czemu spółki zarejestrowane w takiej jurysdykcji są uznawane za lokalnych rezydentów podatkowych i mogą otrzymać potwierdzający ten fakt certyfikat rezydencji (np. Wyspa Man).

Odpowiednie wykorzystanie jurysdykcji offshore nie jest jednak zagadnieniem prostym ze względu na ograniczenia wynikające z prawa państw członkowskich UE, w tym Polski. Poszczególne państwa rozwinięte zazwyczaj posiadają listy państw (terytoriów) stosujących z ich perspektywy szkodliwą konkurencję podatkową dla celów określonych podatków, wprowadzając w zakresie obrotu z tymi jurysdykcjami szereg ograniczeń, przede wszystkim natury prawnopodatkowej. W prawie polskim listy państw (terytoriów) stosujących szkodliwą konkurencję podatkową zawarte są w rozporządzeniach MF z dnia 9 kwietnia 2013 r. Bezpośrednie płatności za usługi do takich państw (terytoriów) z Polski obciążone są, co do zasady, 20% podatkiem u źródła, zaś obrót ze spółkami zlokalizowanymi w takich jurysdykcjach pociąga za sobą konieczność sporządzenia dokumentacji cen transakcyjnych, zgodnie z dyspozycją art. 25a updog lub art. 9a updog. Spółka o cha-

rakterze offshore nie powinna mieć zatem nigdy bezpośredniej relacji z jednostką polską, a jedynie za pośrednictwem innej spółki, najlepiej mającej siedzibę w państwie członkowskim UE o anglosaskim systemie prawnym (np. Malta, Cypr, Wielka Brytania), który umożliwi neutralny podatkowo i wolny od innych ograniczeń transfer kapitału do jurysdykcji offshore. Spółki offshore doskonale nadają się do wykorzystania jako element brytyjskich struktur agencyjnych, gdzie spółka offshore występuje w roli mocodawcy swego brytyjskiego agenta. Spółki offshore spełniają swą rolę również w wielopoziomych strukturach handlowych, opartych na mechanizmie transferu zysków.

Szczególnym rodzajem spółek offshore są spółki międzynarodowe rejestrowane w wybranych jurysdykcjach w Stanach Zjednoczonych Ameryki (np. Delaware). Spółki te nie prowadzą żadnej działalności na terytorium Stanów Zjednoczonych, dzięki czemu ich zyski nie podlegają opodatkowaniu w Stanach Zjednoczonych, pod warunkiem że ich współnikami nie są rezydenci amerykańscy. Spółki te mają jednak w większości charakter spółek osobowych, co oznacza, iż w przypadku ich bezpośredniej rejestracji przez osobę fizyczną, będącą polskim rezydentem podatkowym, a nie przez dedykowaną do tego celu spółkę offshore, spółka ta, jako transparentna podatkowo, powinna być

rozliczana z podatków w Polsce na poziomie swych współników (W części przypadającej na współników - rezydentów Stanów Zjednoczonych Ameryki - wspólnicy Ci uiszczą podatek dochodowy proporcjonalnie przypadający na ich udział w takiej spółce). Brak wykazania przychodów (dochodów) takiej spółki w rocznym zeznaniu podatkowym stanowi zatem naruszenie regulacji updog i w razie wykrycia przez organy aparatu skarbowego podlega odpowiedzialności karnoskarbowej. Powyższy status prawny amerykańskich spółek międzynarodowych w powiązaniu z funkcjonowaniem polsko-amerykańskiej wymiany informacji i pomocy prawnej w sprawach podatkowych i karnoskarbowych, stało się w ostatnich latach przyczyną wielu praktycznych problemów polskich podatników nieumiejętnie korzystających z tego typu rozwiązań międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu, które dla zachowania prawnopodatkowego bezpieczeństwa i anonimowości zawsze powinny być stosowane za pośrednictwem spółki offshore o pełnej strukturze powierniczej, powołującej do życia jednostkę amerykańską.



## DR RAFAŁ NAWROT

Od 2011 roku pełni funkcję Partnera Zarządzającego w korporacji Russell Bedford Poland. Jest doktorem nauk prawnych, doradcą podatkowym, absolwentem Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. W latach 2006 - 2011 pracował dla największych polskich i międzynarodowych firm doradztwa podatkowego (Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy, KPMG, grupa Consulco International), a także dla firm sektora IT. Jest prelegentem szkoleń oraz wykładowcą na Podyplomowych Studiach Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, a także autorem kilkudziesięciu publikacji naukowych z zakresu polskiego i międzynarodowego prawa podatkowego, w tym 7 książek (m.in. „Opodatkowanie dywidend” – ISP 2007, „Amortyzacja podatkowa i bilansowa” – C.H.Beck 2009, „Restrukturyzacje przedsiębiorstw aspekty podatkowe” – Difin 2011, „Szkodliwa konkurencja podatkowa” – Difin 2011, „Międzynarodowa optymalizacja podatkowa” - Difin 2015

Niniejszy artykuł pochodzi z książki „Międzynarodowe unikanie opodatkowania dochodu w prawie polskim”, która niebawem ukaże się nakładem wydawnictwa Difin

## Fundacje jako mechanizm ochrony majątku i optymalizacji opodatkowania dziedziczenia

SZCZEGÓLNYM MECHANIZMEM MIĘDZYNARODOWEGO UNIKANIA OPODATKOWANIA PRZEZNACZONYM DLA NAJZAMOŻNIEJSZYCH OSÓB FIZYCZNYCH SĄ FUNDACJE, MAJĄCE NA CELU ZARZĄDZANIE MAJĄTKIEM ORAZ MIĘDZYPOKOLENIOWE PRZEKAZYWANIE MAJĄTKU POZA DZIEDZICZENIEM, DZIĘKI CZEMU UNIKANE SĄ OBCIĄŻENIA FISKALNE ZWIĄZANE ZE SPADKOBRA NIEM. W WIELU PAŃSTWACH PODATEK SPADKOWY PEŁNI FUNKCJĘ ZAPOBIEGANIA KONCENTRACJI KAPITAŁU (NP. USA), CO SPROWADZA SIĘ DO PROGRESYWNEGO OPODATKOWANIA SPADKOBRA NIEM PROPORCJONALNIE DO WARTOŚCI DZIEDZICZONEGO MAJĄTKU. W EFEKCIE PODATEK SPADKOWY PŁACONY PRZEZ JEDNEGO SPADKOBIERCĘ MOŻE BYĆ ZNACZĄCO WYŻSZY OD SUMY PODATKÓW SPADKOWYCH PŁACONYCH PRZEZ WIELU SPADKOBIERCÓW TEJ SAMEJ MASY SPADKOWEJ. FUNDACJE POZWALAJĄ NIE TYLKO NA UNIKNIĘCIE OPODATKOWANIA, ALE ZAPEWNIAJĄ OSOBIE FUNDATORA PEWNOŚĆ CO DO LOSÓW AKTYWÓW, W KTÓRE FUNDACJA ZOSTAŁA WYPOSAŻONA, PO JEGO ŚMIERCI. FUNDATOR, TWORZĄC FUNDACJĘ PRZENOSI NA NIĄ OKREŚLONE AKTYWA, KTÓRE STAJĄ SIĘ WŁASNOŚCIĄ FUNDACJI.

Celem fundacji jest zarządzanie aktywami (działalność gospodarcza) na rzecz beneficjentów fundacji, którymi są osoby określone w statucie fundacji, z reguły zstępni fundatora. Wskazać należy, że beneficjenci fundacji, co do zasady, nie są określani w jej statucie co do tożsamości, lecz co do sposobu ich wyboru, tj. będą nimi zawsze osoby w określonym stopniu pokrewieństwa wobec osoby fundatora lub spełniające inne ściśle określone kryteria. Dzięki takiej metodzie wskazania beneficjentów fundacji jej fundator może być pewny, iż po jego śmierci kryteria doboru przyszłych beneficjentów fundacji będą te same. Przekazanie określonych walorów majątkowych fundacji

pozwała także na uniknięcie niechcianych przez fundatora mechanizmów dziedziczenia ustawowego lub testamentowego (np. konieczności wypłaty zachowku, sporów między spadkobiercami). W przypadku przekazania całego majątku na rzecz fundacji w skład masy spadkowej nie wejdą aktywa przekazane wcześniej fundacji, dzięki czemu fundator może w dowolny sposób i bez ograniczeń prawa spadkowego kształtować przyszłe losy swego majątku. W takim przypadku w zasadzie nie dojdzie do spadkobrania, gdyż nie będzie jego przedmiotem, albowiem cały majątek, który wraz z chwilą śmierci spadkodawcy byłby przedmiotem dziedziczenia, został za życia spadkodawcy przekazany fundacji.

Beneficjenci

fundacji nie zarządzają jednak fundacją, nie mogą zatem wyzbyć się aktywów wchodzących w skład majątku fundacji, której działalność ma im zapewniać zyski. Rozdzielenie osoby fundatora od zarządu (rady fundacji) oraz jej beneficjentów pozwala zapewnić osobie fundatora pewność co do losów jej majątku po jego śmierci. Zarząd (rada fundacji) oraz sama fundacja działa w oparciu o nadany jej wraz z chwilą inkorporacji statut, którego zapisy częstokroć nie mogą być zmienione, zwłaszcza w zakresie ewentualnego wyzbycia się określonych aktywów. Co więcej, w wielu jurysdykcjach funkcjonuje prawny zakaz zmieniania treści stosunku powierniczego (w tym przypadku statutu fundacji) wbrew woli fundatora. W praktyce oznacza to niemożność dokonania jakichkolwiek zmian po śmierci fundatora -powierzającego. Wola fundatora znajduje bowiem wyraz w statucie fundacji, który określa najważniejsze zasady jej funkcjonowania. Beneficjenci fundacji mogą bowiem „jedynie” czerpać zyski z działalności fundacji, nie





mając żadnego lub mając wysoce ograniczony wpływ na zarządzanie jej aktywami. W szczególności zaś beneficjenci fundacji nie mogą sprzedać jej aktywów, powodując uszczuplenie majątku fundacji, co mogłoby być formą podziału majątku fundacji między spadkobierców fundatora. Realizacja powyższej funkcji jest jednym z podstawowych celów fundacji. Podmiotem odpowiedzialnym za zarząd fundacją jest rada fundacji (zarząd), będąca organem zewnętrznym wobec fundatora i beneficjentów fundacji. Rada fundacji (zarząd) prowadzi wszelkie sprawy fundacji na zasadach określonych w statucie fundacji oraz w lokalnym ustawodawstwie. Niekiedy, w zależności od jurysdykcji, rada fundacji jest odrębnym organem od zarządu, pełniąc wobec niego funkcje kontrolno-nadzorcze. Częstym wymogiem w odniesieniu do organów

zarządczych fundacji jest konieczność nominowania lokalnych rezydentów jako osób zarządzających fundacją. Przykładowo fundacje w Panamie muszą mieć co najmniej 3 lokalnych dyrektorów, niezależnie od innych członków zarządu, którymi mogą być nierezydenci.

Kluczową kwestią z perspektywy wyboru lokalizacji fundacji jest, oprócz respektowania zasad powiernictwa, opodatkowanie jej zysków lub majątku. W ostatnich latach widoczne jest odejście od fundacji w państwach rozwiniętych (np. Luksemburg) na rzecz jurysdykcji offshore (np. Panama), w których zyski fundacji są nie tylko całkowicie zwolnione z opodatkowania, ale cieszą się także pełną anonimowością, zaś dane beneficjentów fundacji nie są ujawniane w żadnym publicznym rejestrze.

Dzia-

łalność fundacji, sprowadzająca się do zarządzania aktywami, co do zasady prowadzona jest transgranicznie, zaś aktywa tworzące majątek fundacji znajdują się poza państwem rejestracji fundacji. Fundacje są także zwolnione z podatków majątkowych, jeśli jurysdykcja, w której fundacja funkcjonuje, w ogóle przewiduje ich istnienie. Zasady opodatkowania fundacji mających siedziby w jurysdykcjach offshore są zbliżone do zasad opodatkowania spółek międzynarodowych na tych terytoriach. Istotnym aspektem jest także kwestia nadzoru lokalnego ustawodawstwa nad działalnością fundacji, co ma na celu zapewnienie określonych standardów osób zarządzających. W przypadku jurysdykcji offshore nadzór ten nie jest jednak zbyt rozbudowany, jeśli w ogóle funkcjonuje. Z tego względu rola powierników jest w przypadku fundacji trudna do przecenienia, zwłaszcza wzięwszy pod uwagę znajomość wewnętrznych relacji, w tym ich słabych stron, określonych grup beneficjentów fundacji.



### DR RAFAŁ NAWROT

Od 2011 roku pełni funkcję Partnera Zarządzającego w korporacji Russell Bedford Poland. Jest doktorem nauk prawnych, doradcą podatkowym, absolwentem Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. W latach 2006 - 2011 pracował dla największych polskich i międzynarodowych firm doradztwa podatkowego (Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy, KPMG, grupa Consulco International), a także dla firm sektora IT. Jest prelegentem szkoleń oraz wykładowcą na Podyplomowych Studiach Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, a także autorem kilkudziesięciu publikacji naukowych z zakresu polskiego i międzynarodowego prawa podatkowego, w tym 7 książek (m.in. „Opodatkowanie dywidend” – ISP 2007, „Amortyzacja podatkowa i bilansowa” – C.H.Beck 2009, „Restrukturyzacje przedsiębiorstw aspekty podatkowe” – Difin 2011, „Szkodliwa konkurencja podatkowa” – Difin 2011, „M

## WAKACYJNE WARSZTATY PODATKOWE, HR, KADROWO-PŁACOWE

Wykorzystaj czas wakacji, aby uzupełnić swoje umiejętności w bardzo atrakcyjnych cenach!



### NAJBLIŻSZE WARSZTATY WAKACYJNE

- **Faktura VAT 2015 - wakacyjne warsztaty podatkowe**  
Warszawa, 7 lipiec 2015 - cena: 350 zł netto - Prowadzący: Leszek Dutkiewicz  
Katowice, 29 lipiec 2015 - cena: 320 zł netto - Prowadzący: Leszek Dutkiewicz
- **Trudne Rozmowy z Pracownikami - wakacyjne warsztaty HR**  
Warszawa, 13 lipiec 2015 - cena: 300 zł netto - Prowadzący: Dorota Strzelec
- **CIT od podstaw - wakacyjne warsztaty podatkowe**  
Warszawa, 15 lipiec 2015 - cena: 350 zł netto - Prowadzący: Anna Ilianna Bryńska  
Katowice, 17 sierpień 2015 - cena: 320 zł netto - Prowadzący: Anna Ilianna Bryńska  
Poznań, 19 sierpień 2015 - cena: 350 zł netto - Prowadzący: Anna Ilianna Bryńska
- **Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania - wakacyjne warsztaty podatkowe**  
Warszawa, 17 lipiec 2015 - cena: 350 zł netto - Prowadzący: Anna Ilianna Bryńska
- **VAT od podstaw - wakacyjne warsztaty podatkowe**  
Warszawa, 22 lipiec 2015 - cena: 350 zł netto - Prowadzący: Leszek Dutkiewicz  
Kraków, 12 sierpnia 2015 - cena: 350 zł netto - Prowadzący: Leszek Dutkiewicz  
Wrocław, 26 sierpień 2015 - cena: 350 zł netto - Prowadzący: Leszek Dutkiewicz

**WEJDŹ NA NASZĄ STRONĘ [WWW.SZKOLENIA.RUSSELLBEDFORD.PL](http://WWW.SZKOLENIA.RUSSELLBEDFORD.PL)**  
lub zadzwoń do naszego eksperta: Anna Brzustowska, tel: 533 339 817





## Cykl artykułów: Odpowiedzialność karna skarbowa a zaległość podatkowa spółki kapitałowej

ODPOWIEDZIALNOŚĆ KARNĄ SKARBOWĄ ORAZ KARNĄ MOGĄ PONOSIĆ TYLKO OSOBY FIZYCZNE. DLATEGO TEŻ, W PRZYPADKU GDY DZIAŁAŃ WYCZERPUJĄCYCH ZNAMIONA CZYNU ZABRONIONEGO DOKONA SPÓŁKA ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZA JEJ DZIAŁANIE SPADA NA OSOBY KONTROLUJĄCE DANY PODMIOT. ZGODNIE Z TREŚCIĄ ART. 9 § 3 USTAWY Z DNIA 10 WRZEŚNIA 1999 KODEKS KARNY SKARBOWY (DALEJ: KKS) „ZA PRZESTĘPSTWA SKARBOWE LUB WYKROCZENIA SKARBOWE ODPOWIADA, JAK SPRAWCA, TAKŻE TEN, KTO NA PODSTAWIE PRZEPISU PRAWA, DECYZJI WŁAŚCIWEGO ORGANU, UMOWY LUB FAKTYCZNEGO WYKONYWANIA ZAJMUJE SIĘ SPRAWAMI GOSPODARCZYMI, W SZCZEGÓLNOŚCI FINANSOWYMI, OSOBY FIZYCZNEJ, OSOBY PRAWNEJ ALBO JEDNOSTKI ORGANIZACYJNEJ NIEMAJĄCEJ OSOBOWOŚCI PRAWNEJ, KTÓREJ ODRĘBNE PRZEPISY PRZYZNAJĄ ZDOLNOŚĆ PRAWNĄ.”

W myśl przepisów KKS podatek stanowiący dochód budżetu państwa stanowi należność publicznoprawną. W przypadku gdy osoba uchyli się od uiszczenia zobowiązania lub zadeklarowania jego uiszczenia dochodzi do uszczuplenia należności publicznoprawnej czynem niedozwolonym. Jeżeli taka czynność nie doprowadzi do uszczuplenia należności publicznoprawnej, lecz zaistnieje konkretne, wysoce prawdopodobne niebezpieczeństwo takiego uszczuplenia, dochodzi do „narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej czynem zabronionym”.

Konsekwencje dla osób pociągniętych na podstawie artykułu 9 § 3 KKS do odpowiedzialności karnej za naruszenia obowiązków podatkowych przez spółkę mogą być bardzo dotkliwe. Osoba odpowiedzialna za spółkę może zostać obarczona karą grzywny lub nawet pozbawienia wolności.

Przede wszystkim, jeżeli podatnik nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania, nie składa deklaracji lub w podanej deklaracji albo oświadczeniu podaje nieprawdę, czym na-

raża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie.

Analogiczną karę ustawodawca przewidział także za uzyskanie nienależnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej, w szczególności podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego, zwrot nadpłaty lub jej zaliczenie na poczet zaległości podatkowej lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych. Dlatego w przypadku gdy organ podatkowy uzna, iż przykładowo zwrot nadwyżki naliczonego podatku od towarów i usług nastąpił nienależnie przeciwko podatnikowi może zostać wszczęte dochodzenie.

Odpowiedzialność karną skarbową spowoduje nie tylko naruszenie obowiązków podatkowych, lecz także uchybienie obowiązkowi płatnika. Zgodnie z art. 77 § 1 KKS, w przypadku gdy płatnik nie pobiera podatku lub też pobiera go w kwocie niższej od należnej podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze po-

zbawienia wolności do lat dwóch. Ponadto treść przepisu pozwala na ukaranie płatnika oboma z tych kar łącznie. Natomiast gdy płatnik pobiera podatek lecz następnie nie wpłaca go terminowo na rzecz właściwego organu podatkowego podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat trzech lub obu tym karom łącznie.

Wypada wzmiankowania, iż w praktyce określenie przez organ podatkowy kwoty zobowiązania podatkowego spółki jest zwykle pierwszym krokiem do pociągnięcia do odpowiedzialności karnej skarbowej osób zajmujących się sprawami gospodarczymi lub finansowymi spółki, w tym najczęściej członków zarządu.



### KRZYSZTOF JAGODA

Młodszy konsultant podatkowy w dziale doradztwa podatkowego, aplikant adwokacki. Od 2014 r. związany z kancelarią Russell Bedford Poland. Doświadczenie zawodowe zdobywał w renomowanych kancelariach prawnych w Warszawie oraz Łodzi. Specjalizuje się w prawie podatkowym, ze szczególnym uwzględnieniem postępowań podatkowych oraz podatku od nieruchomości. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji na Uniwersytecie Kardynała Stefana Wyszyńskiego, uczestnik studiów podyplomowych – prawo podatkowe na Uczelni Łazarskiego.



# Zapis prosumencki w ustawie o OZE

USTAWA Z DNIA 20 LUTEGO 2015 R. O ODNAWIALNYCH ŹRÓDŁACH ENERGII, KTÓRA WESZŁA W ŻYCIE DNIA 4 MAJA 2015 R., ZAPROPONOWAŁA SZEREG ROZWIĄZAŃ MAJĄCYCH NA CELU KOMPLEKSOWE UREGULOWANIE PROBLEMATYKI ENERGII ODNAWIALNEJ W POLSCE. BARDZO WAŻNYM POSTANOWIENIEM WPROWADZONYM DO USTAWY JEST TZW. ZAPIS PROSUMENCKI. WBREW RZĄDOWI, SEJM ODRZUCIŁ KONTROWERSYJNE POPRAWKI SENATU DO USTAWY O OZE DOTYCZĄCE MIKROPRODUCENTÓW ENERGII I POZOSTAWIŁ W USTAWIE WŁAŚNIE TEN ZAPIS.

Stanowisko to przedstawił Sąd Najwyższy w odpowiedzi na wątpliwość jednego z Sądów Apelacyjnych, który wystąpił z zagadnieniem prawnym. Przedmiotem wątpliwości w dokumencie wekslowym stał się brak oznaczenia nazwy waluty w jakiej ma być płatna suma wekslowa. Pomimo braku oznaczenia nazwy waluty, w osnowie weksła, w omawianym stanie faktycznym nazwa waluty znajdowała się jedynie w prawym górnym narożniku blankietu wekslowego. Sąd Apelacyjny wątpliwość co do ważności weksła opierał na przepisach art. 1 pkt 2 w zw. z art. 2 i art. 101 pkt 2 w zw. z art. 102 ustawy z dnia 28 kwietnia 1936 r. Prawo wekslowe (Dz.U. z 2012 r. poz. 1529) (dalej: PrWeksl).

Z uwagi na powagę zagadnienia, które budziło poważne wątpliwości - Sąd Apelacyjny zdecydował przedstawić tę kwestię do rozstrzygnięcia Sądowi Najwyższemu.

Weksel - z uwagi na swój wysoce sformalizowany charakter - do swej ważności wymaga spełnienia określonych przepisami prawa elementów. W przypadku weksła trasowanego obowiązkowe elementy przedstawia art. 1 PrWeksl, a w przypadku weksła własnego ową kwestię reguluje art. 101 PrWeksl. Przytoczone w uzasadnieniu zagadnienia prawnego Sądu Apelacyjnego orzecznictwo oraz komentarze do ustawy Prawo wekslowe jednoznacznie wskazują podział w rozumieniu omawianego problemu.

Pierwszy pogląd doktryny i sądownictwa opowiada się za brakiem spełnienia formalnej przesłanki, jaką jest określenie waluty w jakiej wyrażono sumę wekslową. Skutkuje to w ich przekonaniu nieważnością weksła, gdyż w zaistniałych okolicznościach nie może zostać traktowany jak weksel, nie spełnia bowiem w pełni jego przesłanek.

Druga grupa prezentuje pogląd wskazujący na ważność weksła mimo braku wskazania w nim nazwy waluty, motywując to rzeczywistą wolą stron stosunku wekslowego. Oznaczenie waluty znajdujące się w prawym górnym rogu weksła utwierdza w przekonaniu poprawności waluty jaka powinna pojawić się obok sumy wekslowej.

Sąd Najwyższy - po głębokiej analizie - w wydanej uchwale podzielił stanowisko wskazujące na brak przyczyny powodującej nieważność weksła na okoliczność nie określenia w nim waluty

w której ma nastąpić zapłata sumy pieniężnej. Sąd Najwyższy wyraził to w słowach: „Nie powoduje, w świetle art. 1 pkt 2 w związku z art. 2 Prawa wekslowego oraz w świetle art. 101 pkt 2 w związku z art. 102 Prawa wekslowego, nieważności weksła brak określenia waluty, w której ma nastąpić zapłata oznaczonej sumy pieniężnej, w samym poleceniu lub przyrzeczeniu zapłaty tej sumy, gdy nazwa waluty znajduje się w oznaczeniu sumy pieniężnej zamieszczonym, zgodnie z utrwaloną praktyką, w prawym górnym rogu dokumentu weksła.”

Należy pamiętać, że uchwała uzależnia ważność takiego weksła od wskazania waluty w prawym jego górnym rogu.



## IZABELA PRUSZYŃSKA

Od października 2014 r. związana z Kancelarią Russell Bedford Poland. Absolwentka Wydziału Prawa na Uniwersytecie w Białymstoku. Obecnie jest aplikantką radcowską przy OIRP w Warszawie. W latach 2012-2014 współpracowała z warszawskimi kancelariami prawnymi, prowadząc sprawy m.in. z zakresu prawa cywilnego i gospodarczego oraz reprezentując klientów przed Sądami I i II instancji. Praktyczne doświadczenie zdobywała także jako specjalista jednego z portali prawniczych udzielając porad prawnych z zakresu prawa cywilnego, gospodarczego, rodzinnego i prawa pracy.

## Outsourcing kadr i płac PRZERZUĆ NA NAS CIĘŻAR ROZLICZANIA PRACOWNIKÓW



*Outsourcing określonych procesów biznesowych jest nowoczesnym narzędziem wspomagającym zarządzanie przedsiębiorstwem – polega na wykorzystywaniu zasobów zewnętrznych, poprzez przekazanie wyspecjalizowanym jednostkom istotnych procesów niezbędnych do funkcjonowania własnego przedsiębiorstwa. Wychodząc naprzeciw Państwa oczekiwaniom, powołaliśmy zespół wykwalifikowanych specjalistów, który szybko i sprawnie poprowadzi pełną obsługę spraw związanych z wynagrodzeniem pracowników, co w rezultacie przełoży się na zwiększenie efektywności w zakresie zarządzania kadrami. Gwarantujemy najwyższy standard prac, zgodność z wymogami obowiązujących przepisów oraz najlepszymi praktykami rynkowymi.*

### W ramach obsługi kadrowej oferujemy:

- Prowadzenie teczek osobowych pracowników;
- Administrowanie aktami osobowymi;
- Prowadzenie kartoteki urlopowej pracowników;
- Ustalanie wymiarów oraz limitów urlopów;
- Prowadzenie ewidencji czasu pracy oraz rozliczanie godzin nadliczbowych;
- Wystawianie świadectw pracy;
- Kierowanie pracowników na wstępne, okresowe i kontrolne badania lekarskie;
- Zgłaszanie / aktualizowanie w ZUS danych personalnych pracowników;
- Przygotowywanie deklaracji do PERON;
- Rejestrowanie i wyrejestrowywanie pracodawców i pracowników w ZUS oraz PIP;
- Bieżący monitorowanie upływu ważnych terminów (badań okresowych, szkoleń BHP);
- Sporządzanie projektów umów o pracę, aneksów do umów, wypowiedzeń umów oraz innych dokumentów kadrowych związanych z przebiegiem stosunku pracy;
- Asysta w trakcie kontroli urzędów i inspekcji innych organów państwowych;
- Doradztwo w zakresie prawa pracy, prawa ubezpieczeń;
- Archiwizowanie dokumentacji kadrowo-płacowej zgodnie z przepisami obowiązującego prawa.



### Kontakt

Wojciech Ośka

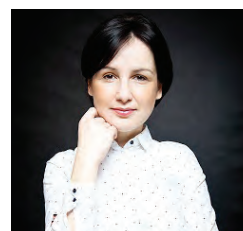
Partner Zarządzający

M: +48 533 091 020

E: wojciech.oska@russellbedford.pl

### W ramach realizacji usługi płacowej oferujemy:

- Naliczanie wynagrodzeń i sporządzanie list płac;
- Naliczanie wynagrodzeń za okres choroby oraz zasiłków;
- Budżetowanie wynagrodzeń;
- Kalkulację zobowiązań publicznoprawnych związanych z wynagrodzeniami oraz przygotowywanie deklaracji do ZUS i PERON;
- Realizowanie przelewów wynagrodzeń pracownikom oraz zobowiązań do US, ZUS i PERON;
- Sporządzanie sprawozdań i raportów GUS;
- Sporządzanie zaświadczeń dla pracowników o naliczonym wynagrodzeniu i dokonanych potrąceniach;
- Opracowywanie i aktualizację kart wynagrodzeń pracowniczych oraz kart zasiłkowych;
- Sporządzanie raportów ZUS RMUA;
- Sporządzanie pasków płacowych;
- Przygotowywanie zaświadczeń zatrudnieniu oraz osiągniętych dochodach;
- Coroczne sporządzanie PIT 11, PIT 40 PIT 4R, PIT 8AR, ZUS IWA;
- Analiza zmian w przepisach i ich wpływu na sytuację Spółki;
- Sporządzanie wewnętrznej dokumentacji kadrowo-płacowej, takiej jak: regulaminy pracy, regulaminy wynagradzania, zasady korzystania z samochodów służbowych;
- Przeprowadzanie przeglądów dokumentacji kadrowo-płacowej z punktu widzenia poprawności naliczania wynagrodzeń i zgodności jej prowadzenia z obowiązującymi przepisami;
- Współpraca z działem księgowym (przygotowywanie danych finansowych i raportów; współpraca przy ewidencjonowaniu i uzgadnianiu korekt wynagrodzeń);
- Doradztwo i reprezentacja Klientów przed urzędami i instytucjami;
- Opracowywanie i rozliczanie umów (w tym: umów o pracę, umów o dzieło, umów zlecenie, kontraktów menedżerskich, innych);
- Archiwizowanie dokumentacji kadrowo-płacowej zgodnie z przepisami obowiązującego prawa.



### Kontakt

Anna Kopyś

Of Counsel

M: +48 507 133 565

E: anna.kopysc@russellbedford.pl

**Sprawdź szczegóły na naszej stronie [www.russellbedford.pl](http://www.russellbedford.pl)**

*www.russellbedford.pl*  
*office@russellbedford.pl*

**RUSSELL BEDFORD**

Nasze Biura

**Biuro Warszawa**

ul. Marynarska 11  
02-674 Warszawa  
T: 22 299 01 00  
F: 22 427 44 02

E: [office@russellbedford.pl](mailto:office@russellbedford.pl)

**Biuro Katowice**

ul. Lompy 14 lok. 410  
40-040 Katowice  
T: 32 731 34 20  
F: 32 731 34 21

E: [katowice@russellbedford.pl](mailto:katowice@russellbedford.pl)

**Biuro Poznań**

ul. Taczaka 24  
61-819 Poznań  
T: 61 307 10 00  
F: 22 427 44 02

E: [poznan@russellbedford.pl](mailto:poznan@russellbedford.pl)