

# RB MAGAZINE

sierpień 8/2017

**OSZACOWANIE DOCHODU  
POMIĘDZY PODMIOTAMI  
POWIĄZANYMI – PRZYKŁAD  
ZASTOSOWANIA W PRAKTYCE  
PRZEZ ORGANY PODATKOWE**

**NOWA BROŃ W RĘKACH  
FISKUSA - KLAUZULA  
OBEJŚCIA PRAWA**

ANDRZEJ DMOWSKI

**WOJNA Z WYŁUDZENIAMI VAT. JAK UDOWODNIĆ  
DZIAŁALNOŚĆ POZA ŚWIATEM PRZESTĘPCZYM**

**SKŁADKI OD WYNAGRODZEŃ  
OSÓB ZATRUDNIONYCH  
PRZEZ PODWYKONAWCÓW**

**CROSS-BORDER BRANDS,  
TRANSFER PRICING  
AND THE IMPACT OF BEPS**





## Zapraszamy

już dziś zarezerwuj miejsce

## KONGRES PRAWA PRACY 2018

aktualne regulacje oraz najważniejsze planowane zmiany z zakresu bieżących problemów prawnych i organizacyjnych podmiotów zatrudniających

Kongres odbędzie się w dniach

19-20 października 2017 roku, w Warszawie

wśród prowadzących:

Przemysław Ciszek, dr Maciej Chakowski, Joanna Wojciechowicz,  
Piotr Wojciechowski, Katarzyna Ziółkowska, Paweł Wróbel, Robert Lisicki

## Szczegóły

Russell Bedford Akademia  
tel: +48 22 276 61 84  
email: [szkolenia@russellbedford.pl](mailto:szkolenia@russellbedford.pl)

### ORGANIZATOR



### PARTNER MERYTORYCZNY



### PATRONI MEDIALNI





4

WOJNA Z WYŁUDZENIAMI VAT.  
JAK UDOWODNIĆ DZIAŁALNOŚĆ  
POZA ŚWIATEM PRZESTĘPCZYM

Autor: dr Andrzej Dmowski

6

NOWA BROŃ W RĘKACH FISKUSA -  
KLAUZULA OBEJŚCIA PRAWA

Autor: Rafał Dąbrowski



18

SANKCJE PODATKOWE, KARNE SKARBOWE  
ORAZ KARNE ZA NIEPRAWIDŁOWOŚCI  
W ZAKRESIE ROZLICZENIA PODATKU VAT  
(CZ. I-V)

Autor: Piotr Bachnik



# SPIS TREŚCI

Sierpień / 2017

## TEMAT NUMERU

Wojna z wyłudzeniami VAT. Jak udowodnić działalność poza światem przestępczym .....4

Nowa broń w rękach fiskusa - klauzula obejścia prawa.....6

## PODATKI

Oszacowanie dochodu pomiędzy podmiotami powiązаныmi – przykład zastosowania w praktyce przez organy podatkowe .....8

Niedorzeczności w ustawie o podatku VAT .....10

To podatek decyduje jaki podatek zapłaci z tytułu najmu lokalu mieszkalnego.....12

Zwolnienie paliwa lotniczego z akcyzy .....14

Nowe wytyczne prokuratora generalnego w walce z wyłudzeniem VAT – konfiskata rozszerzona .....15



12

## PODATKI

To podatek decyduje jaki podatek zapłaci z tytułu najmu lokalu mieszkalnego



17

## WYDARZENIA

Szkolenia,  
warsztaty,  
konferencje

## PRAWO

Sankcje podatkowe, karne skarbowe oraz karne za nieprawidłowości w zakresie rozliczenia podatku VAT .....18

Składki od wynagrodzeń osób zatrudnionych przez podwykonawców .....23

Będzie łatwiej odzyskać dług .....24

Dobra wiara jako ochrona przed sankcją VAT .....25

## INTERNATIONAL

Cross-border brands, transfer pricing and the impact of BEPS .....26

Data analytics – rising up the corporate agenda .....27

Idea Asesores increases Russell Bedford presence in Spain .....28

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.



# SZANOWNI PAŃSTWO

TEMATEM PRZEWODNIM BIEŻĄCEGO NUMERU JEST IŚCIE SZALEŃCZA WALKA MINISTERSTWA Z WYŁUDZANIAMI VAT. KAS DZIAŁA W TYM ZAKRESIE DOSYĆ IMPONUJĄCO, CO MOŻNA PRZEŚLEDZIĆ W INFORMACJACH, JAKIE MF PRZEKAZUJE INFORMACJI PUBLICZNEJ.

Przykładowo działania operacyjne doprowadziły do zatrzymania grupy przestępczej, wprowadzającej do obrotu nielegalne paliwa, która uszczupliła Skarb Państwa o kwotę co najmniej 15,4 mln zł. Takie zatrzymania są ze wszech miar słuszne. Problem pojawia się, kiedy dotyczą uczciwych przedsiębiorców, którzy są uwikłani w działania przestępcze nie ze swojej winy. Jako element karuzeli podatkowej mogą zostać objęci konfiskatą rozszerzoną i w jednej chwili stracić cały dorobek. O tym, jak można dostać rykoszetem wchodząc przypadkiem na pole bitwy pomiędzy Rząd a grupy przestępcze piszemy w artykule „Nowe wytyczne Prokuratora Generalnego w walce z wyłudzeniami – konfiskata rozszerzona”. Temat porusza też dr Andrzej Dmowski w materiale „Wojna z wyłudzeniami VAT. Jak udowodnić działalność poza światem przestępczym”, a także artykuł „Nowa broń w rękach fiskusa – klauzula obejścia prawa”. Jak się okazuje klauzula ta została tak rozszerzona, że teraz każda niemal transakcja z zagranicznym przedsiębiorcą może zostać uznana za nadużycie. Kontrola może wykazać, że nie znalazła biznesowego i/lub ekonomicznego uzasadnienia dla takich nabyć od podmiotów zagranicznych, i można było nabyć podobne towary i usługi od podmiotów krajowych. Tak silna ingerencja w wolny rynek (wolny raczej tylko teoretycznie) jest przedmiotem sporów, jak zresztą wiele innych regulacji, które narzuca klauzula obejścia prawa.

W tym numerze zwracamy też uwagę na ustawę z dnia 7.04.2017 r., dotyczącą dochodzenia wierzytelności. Będziemy się przyglądać temu zagadnieniu, ponieważ w kolejnych miesiącach będą wchodzić w życie nowe elementy „pakietu wierzyielskiego”.

*In the international section we discuss this month cross-border brands, transfer pricing and the impact of BEPS on them, and data analysis in companies*

Miłej lektury  
Katarzyna Kowalczyk  
Redaktor naczelna

## SIERPIEŃ NR 8 (32) 2017

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  
Katarzyna Kowalczyk  
[katarzyna.kowalczyk@russellbedford.pl](mailto:katarzyna.kowalczyk@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)



## WOJNA Z WYŁUDZENIAMI VAT. JAK UDOWODNIĆ DZIAŁALNOŚĆ POZA ŚWIATEM PRZESTĘPCZYM

Wojna z oszustwami podatkowymi była jednym ze sztandarowych postulatów wyborczych obecnej władzy. Obiecywano dodatkowe miliardy złotych dla budżetu państwa, które zostaną odebrane bandytom i przekazane na społecznie użyteczne cele. Każde narzędzie zwalczające patologie może się jednak okazać mieczem obosiecznym. Statystyki, którymi chwali się rząd stanowią sukces od strony liczbowej, ale ukrywają drugie dno. Mogą spowodować zaburzenie płynności finansowej uczciwych przedsiębiorców.

### **Schemat działania mafii w podatku VAT**

Najbardziej znanym sposobem wyłudzenia bezpodstawnych zwrotów VAT jest tzw. karuzela podatkowa. Nie wnikając w to zagadnienie od strony szczegółów prawa podatkowego można powiedzieć, że jest to wielokrotny obrót tym samym towarem przez grupę przedsiębiorców z udziałem co najmniej jednego kon-

trahenta z innego kraju UE. Powstające w taki sposób „mafie VAT-owskie” wielokrotnie wyłudzały od skarbu państwa kwoty liczone w milionach złotych.

### **Nie wszyscy uczestnicy przestępczej karuzeli to oszuści**

Opisane zjawisko jest powszechnie znane w Unii Europejskiej. Każdy kraj członkowski stosuje różne środki aby temu zapo-

biegać. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) wydał ogromną ilość orzeczeń dotyczących kwestii odpowiedzialności za udział (świadomy lub nie) w przestępczych karuzelach.

### **Uczciwy przedsiębiorca pionkiem w grze grup przestępczych**

Mogłoby się wydawać, że wykrycie „karuzeli podatkowej” oznacza ujawnienie

kręgu przedsiębiorców złożonego jedynie z oszustów. Rzeczywistość może być jednak znacznie bardziej skomplikowana. Karuzela utworzona tylko i wyłącznie z firm „naciągaczy” jest stosunkowo łatwa do wykrycia. Są to najczęściej spółki działające od niedawna, zatrudniające jak najmniej osób jednak tworzące pewne pozory normalnej działalności gospodarczej. Jeśli grupa tego rodzaju „przedsiębiorców” obraca ogromnymi kwotami a następnie ubiega się o zwrot VAT to nie trudno ściągnąć uwagę urzędu skarbowego. Z tego powodu pomysłowość przestępców najczęściej skierowana jest w stronę szukania specyficznej tarczy ochronnej. Chodzi o podstępne wciąganie do karuzeli podatkowej uczciwych przedsiębiorców. Najbardziej mile widziane są spółki dobrze znane w branży, działające na rynku od dawna i nie mające żadnych problemów z fiskusem. Wykrycie karuzeli podatkowej wielokrotnie wywołuje szok i fatalne konsekwencje finansowe dla przedsiębiorców, którzy nie mieli pojęcia, że uczestniczą w przestępczym procederze.

### **Sugestie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej**

Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej zwraca szczególną uwagę na dwa pojęcia. Dobra wiara oraz należyta staranność. Odnosi się to do wszelkich oszustw dotyczących podatku VAT, w które przedsiębiorca mógł zostać nieświadomie wciągnięty. Podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji finansowych z powodu niezgodnych z prawem działań kontrahenta jeśli o nich nie wiedział i przy zachowaniu należytej staranności nie mógł się dowiedzieć. Rozbieżność pomiędzy orzecznictwem TSUE a poglądami polskiego rządu dotyczy skali wymagań, które należy spełnić aby nie zostać ukaranym za cudze przestępstwo.

Żądanie aby kontrahent pisemnie oświadczył, że nie jest przestępcą

Kwestia podjęcia odpowiednich kroków w celu uniknięcia odpowiedzialności za oszustwa innych osób stała się przedmio-

*Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej zwraca szczególną uwagę na dwa pojęcia. Dobra wiara oraz należyta staranność. Odnosi się to do wszelkich oszustw dotyczących podatku VAT, w które przedsiębiorca mógł zostać nieświadomie wciągnięty.*

tem zbioru porad ze strony Ministerstwa Rozwoju i Finansów kierowanego przez ministra Morawieckiego.

W odpowiedzi na interpelację nr 14059 z dnia 19 lipca 2017 r. ministerstwo radzi aby m.in. żądać pisemnego oświadczenia od kontrahenta, że ten „nie bierze udziału w oszustwie podatkowym”. Co więcej, oświadczenie powinno zawierać deklarację zgodnie z którą „towar, który będzie sprzedawany, nie pochodzi z przestępstwa”. Ministerstwo radzi ponadto aby „zachować rozwagę” gdy kontrahent proponuje handel towarami „stanowiącymi podwyższone ryzyko”. Przykładowo, złom, elektronika, kawa i herbata.

W przypadku kawy lub herbaty powinniśmy zachować rozwagę. Natomiast kiedy „ktoś zaproponuje tzw. dobry interes z kontrahentami z UE” to według porady ministerstwa należy „zachować ostrożność”. Zaznaczono jednocześnie, że zastosowanie się do porad zawartych we wspomnianej odpowiedzi na interpelację może jedynie „zminimalizować ryzyko”. Żadnej gwarancji zatem uzyskać nie można.

W tym samym dokumencie ministerstwo deklaruje, że trwają prace nad opracowaniem „kompletnej i precyzyjnej” listy warunków, które przedsiębiorca powinien spełnić aby uchronić się od negatywnych

konsekwencji finansowych w przypadku nawiązania współpracy z kontrahentem popełniającym przestępstwo.

Nie ma jednak żadnej gwarancji czy ta „nowa” lista nie będzie równie ogólnikowa i mało konkretna jak obecna (ani czy w ogóle powstanie). Biorąc pod uwagę stanowisko rządu w zakresie gorliwego zwalczania oszustw podatkowych można zakładać, że nawet wynajęcie prywatnego detektywa w celu prześwietlenia wszystkich kontrahentów nie dałoby przedsiębiorcy pewności, że nie zostanie oskarżony o udział w procederze wyłudzenia zwrotu VAT.

### **Kto finansuje dodatkowe miliardy z uszczelnienia podatku VAT**

Strona rządowa uważa, że suche liczby jednoznacznie dowodzą sukcesu w kwestii zwalczania oszustw podatkowych. W praktyce może się okazać, że budżet państwa zyskuje na wstrzymywaniu zwrotów VAT wobec uczciwych przedsiębiorców z powodu samego podejrzenia o udział w przestępstwie skarbowym.

DR ANDRZEJ DMOWSKI

Partner Zarządzający Russell Bedford, Doktor Nauk Prawnych, Adwokat, Doradca Podatkowy, Doradca Restrukturyzacyjny, Certified Public Accountant – Biegły Rewident w Irlandii, Certified Fraud Examiner - Biegły ds. Wykrywania Przystępstw i Nadużyć Gospodarczych, Certified Internal Controls Auditor - Międzynarodowy Audytor Wewnętrzny, Absolwent University of Cambridge - British Centre for English and European Legal Studies - Faculty of Law and Administration, absolwent i stypendysta Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. Specjalizuje się w rozliczeniach transakcji między podmiotami powiązаныmi - transfer pricing, aspektach prawno-podatkowych M&A oraz zagadnieniach dotyczących pochodnych instrumentów finansowych.

# NOWA BROŃ W RĘKACH FISKUSA - KLAUZULA OBEJŚCIA PRAWA

W maju br. resort finansów, w komunikatach opublikowanych na stronie internetowej Ministerstwa Finansów, zaczął ostrzegać przedsiębiorców, że wykorzystanie przez firmy określonych schematów agresywnej optymalizacji podatkowej może prowadzić do zastosowania klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania i pozbawienia przedsiębiorstwa nienależnej korzyści podatkowej, którą trzeba będzie zwrócić, wraz z odsetkami od zaległości podatkowych.

W pierwszej kolejności Ministerstwo Finansów zwróciło uwagę na próby obniżenia opodatkowania w CIT z użyciem obligacji korporacyjnych, nabywanych w ramach grupy podmiotów powiązanych, w których uczestniczą fundusze inwestycyjne zamknięte (FIZ).

W drugim ostrzeżeniu zwrócono uwagę na wykorzystywanie do obniżenia opodatkowania transakcji dokonywanych na majątku przedsiębiorstwa, prowadzących do ujawnienia tzw. wartości firmy, co również pracownicy organów skarbowych mają traktować jako uzyskanie nienależnej korzyści podatkowej.

Ministerstwo Finansów wysyła więc jasne sygnały, że rozpoczęły się szeroko zakrojone prace w zakresie wykrywania i zwalczania tzw. „agresywnych optymalizacji podatkowych”, w tym dokonywanych z wykorzystaniem spółek zagranicznych.

Według informacji przekazywanych przez organy skarbowe, szczególnie dokładnie ma zostać sprawdzone, czy dochodziło do unikania opodatkowania drogą manipulacji organizacyjnych i prawnych, np. poprzez transferowanie dochodów za granicę w celu uchylecia się od opodatkowania. Jeżeli zostanie to udowodnione, wobec firmy zostanie zastosowana klauzula, która nakazuje spłatenie zaoszczędzonego podatku, wraz z odsetkami.

Fakt, że przepisy dotyczące tzw. „klauzuli obejścia prawa”, którą mają stosować organy podatkowe w walce z nadużyciami podatkowymi, są stosunkowo nową regulacją w polskim systemie prawnym, powoduje, że coraz częściej są one przedmiotem licznych sporów podatników z organami podatkowymi. Co więcej – praktyka wskazuje na pojawianie się znaczących nieprawidłowości w działaniu aparatu skarbowego, który coraz częściej za wszelką cenę próbuje kwestionować strukturę i model bizneso-

wy podatników, nakazując zapłatę ogromnych kwot podatku, wraz z odsetkami.

Dzieje się tak np. w przypadku kwestionowania zakupu towarów i usług od zagranicznych podmiotów, co jest uzasadniane faktem, że prowadzący kontrolę nie znajdują biznesowego i/lub ekonomicznego uzasadnienia dla takich nabyć od podmiotów zagranicznych, podczas gdy można było nabyć podobne towary i usługi od podmiotów krajowych.

Kolejnym przykładem może być kwestionowanie wartości wkładów dokonywanych do spółek zagranicznych, a także od niedawna – uznawanie przez organy podatkowe, że aporty do zagranicznych spółek powiązanych podlegają regulacjom w zakresie cen transferowych i należy sporządzić dokumentację TP dla takich zdarzeń gospodarczych.

Wszystko to niewątpliwie obrazuje dążenie przez Ministerstwo Finansów do uszczelnienia systemu podatkowego i zwiększenia wpływów budżetowych. Należy jednak mieć na uwadze, że w wyniku takich działań mogą ucierpieć również uczciwe firmy, które dokonują transakcji z podmiotami zagranicznymi, a których działania mogą zostać uznane za stanowiące obejście prawa.

Odpowiedź na pytanie co można zmienić/poprawić w obecnej strukturze biznesowej wymaga indywidualnej analizy każdego przypadku i choć wydaje się, że nie ma „złotego środka”, który pozwoliłby uchronić się przed zastosowaniem przepisów dot. klauzuli obejścia prawa, to korzystając z dotychczasowego doświadczenia i obserwacji działań organów podatkowych, można zminimalizować ryzyko, np. poprzez reorganizację modelu biznesowego.

RAFAŁ DĄBROWSKI

Starszy 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 prawnopodatkowej publikowanych na branżowych portalach internetowych. Posiada wykształcenie z zakresu prawa podatkowego





**BEZPŁATNY  
PRZEGLĄD  
PODATKOWY  
WDROŻONYCH  
ROZWIĄZAŃ  
OPTYMALIZACJI  
PODATKOWEJ**

# OSZACOWANIE DOCHODU POMIĘDZY PODMIOTAMI POWIĄZANYMI – PRZYKŁAD ZASTOSOWANIA W PRAKTYCE PRZEZ ORGANY PODATKOWE

W przypadku wątpliwości organów podatkowych, co do rynkowego charakteru transakcji, do oszacowania dochodu nie jest wymagane szerokie badanie porównawcze wielu analogicznych transakcji pomiędzy podmiotami niepowiązаныmi. Zbadanie nawet jednej umowy pomiędzy takimi podmiotami będzie wystarczające, dla porównania oraz oceny czy kwestionowana umowa miała charakter rynkowy.

W dniu 23 czerwca 2017 r. Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) wydał wyrok (II FSK 1591/15) w sprawie dotyczącej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (dalej: Spółka A), której określono zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych. Sprawa dotyczyła zakwestionowania przez organy podatkowe wydatków zaliczonych przez Spółkę A do kosztów uzyskania przychodów. Ciekawym zagadnieniem poruszonym w tym wyroku była metodologia ustalenia dochodu Spółki A w drodze oszacowania na podstawie art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: u.p.d.p.).

Omawiane orzeczenie dotyczyło sporu z organami podatkowymi w zakresie prawidłowego określenia podatkowych kosztów uzyskania przychodów. Skarżąca spółka do kosztów tych zaliczyła m.in. wydatki na usługi ochrony osobistej prezesa Spółki A, usługi gastronomiczne, zakupy „odzieży ochronnej” (w postaci koszul, krawatów oraz garnituru), a także kwoty kosztów dzierżawy nieruchomości. To właśnie wysokość opłat jakie ponosiła Spółka A, a także podmiot, od którego Spółka A wdzierżawiła nieruchomość, spowodowały, iż organy podatkowe zdecydowały się na zastosowanie instytucji oszacowania dochodu przewidzianej przez art. 11 u.p.d.p.

W toku postępowania ustalono, iż prezes Spółki A, nie tylko pełnił funkcję jej prezesa, ale był również jej udziałowcem, posiadającym w jej kapitale nie mniej niż 5% udziałów oraz pełnił on również funkcję prezesa zarządu spółki B Sp. z o.o. Zatem Spółka A, jej prezes oraz spółka B były podmiotami powiązаныmi zgodnie z art. 11 ust. 4 i 5a u.p.d.p w brzmieniu do 31 grudnia 2016 r.

Wspomnieć należy, iż od 1 stycznia 2017 r. przepis z art. 11 ust. 5a u.p.d.p uległ zmianie i obecnie aby uznać że zachodzi powiązanie kapitałowe w rozumieniu tego przepisu, jeden podmiot musi posiadać bezpośrednio lub pośrednio nie mniej niż 25% udziałów w kapitale innego podmiotu.

W omawianej sprawie organ podatkowy ustalił, iż w okresie od stycznia do października 2007 r. Spółka A dzierżawiła od Spółki B nieruchomość za kwotę 10.502,80 zł netto. W listopadzie i grudniu zaś otrzymała ona dwie faktury za dzierżawę tej samej nieruchomości w kwocie 63.000 zł netto każda. Tym samym cena za dzierżawę nieruchomości w ciągu dwóch miesięcy wzrosła o blisko 600%. Co istotne, nieruchomość będąca przedmiotem dzierżawy, której wysokość zakwestionował organ podatkowy, dzierżawiona była przez Spółkę B na podstawie umowy zawartej z gminą i następnie oddana w dalszą dzierżawę na rzecz Spółki A.

Spółka B oraz gmina ustaliły cenę w kwocie 10.417,07 zł netto. Umowa zawarta została w 2004 r. i trwała do listopada 2007 r. Po zakończeniu obowiązywania tej umowy o zawarcie umowy dzierżawy wystąpiła już bezpośrednio Spółka A. Wycofała się jednak z negocjacji, a ostatecznie nowa umowa z gminą została zawarta przez prezesa Spółki A prowadzącego działalność gospodarczą pod własnym nazwiskiem (jednocześnie prezesa zarządu Spółki B). Prezes, tym razem działając we własnym imieniu, zawarł z gminą umowę dzierżawy z czynszem ustalonym w kwocie 13.119,10 zł netto (16.005,30 zł brutto) i następnie wdzierżawił tą nieruchomość Spółce A za kwotę 63.000 zł brutto.

Tak ukształtowana umowa między Spółką A, a jej prezesem, który poddzierżawił jej nieruchomość, dała organowi podatkowemu asumpt do oszacowania wysokości czynszu dzierżawnego za pomocą metody porównywalnej ceny niekontrolowanej. Uznano, iż wysokość takiego czynszu powinna się kształtować w wysokości czynszu dzierżawnego jaki ustaliła gmina w umowie z prezesem Spółki A, prowadzącym jednocześnie działalność gospodarczą pod własnym nazwiskiem. Nie badano innych podobnych umów, albowiem przyjęto, iż analiza tylko jednej umowy zawartej między podmiotami niepowiązаныmi, będzie wystarczająca. Organ podatkowy

uwzględnił również poprzednią umowę zawartą przez gminę ze Spółką B, dzięki której uzyskano informacje o poziomie wzrostu ceny czynszu dzierżawnego.

Ze stanowiskiem organów podatkowych nie zgodziła się Spółka A, która zarzuciła, iż zbadanie wyłącznie jednej umowy nie jest właściwe dla prawidłowego oszacowania ceny. Nadto, umowy, które zbadano nie mogą być uznane za umowy porównywalne, gdyż strony transakcji z gminą łączyła osoba prezesa. Podniesiono również, że do szacowania dochodu i badania transakcji porównywalnych, niezbędna jest wiedza specjalna jaką posiadają wyłącznie biegli, oraz szczegółowa analiza podobnych transakcji. W ocenie NSA, a wcześniej Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA), zarzuty te nie były słuszne.

Uznano, iż zaistniały w tej sprawie przesłanki do dokonania oszacowania dochodu opisane w art. 11 ust. 1 i 4 u.p.d.p, ponieważ spółka zawarła z podmiotem powiązaniem umowę dzierżawy, której wartość, bez uzasadnienia gospodarczego, wzrosła o blisko 600%.

Sądy obu instancji uznały, że „kompetencja organu podatkowego do szacunkowego ustalania dochodów podatnika jest dopuszczalna po spełnieniu (udowodnieniu) wszystkich przesłanek zawartych w tych przepisach. Innymi słowy, organ podatkowy uprawniony jest do określenia dochodów podatnika oraz należnego podatku, bez uwzględnienia warunków wynikających z istniejących powiązań, jeżeli: po pierwsze - podatnik jest powiązany kapitałowo z innym podmiotem; po drugie - w związku z istnieniem takich powiązań podatnik wykonuje świadczenia na warunkach odbiegających od warunków ogólnie stosowanych w czasie i miejscu wykonywania świadczenia; po trzecie - w wyniku tych powiązań i wykonywania świadczeń na warunkach korzystniejszych, podatnik nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby

oczekiwać, gdyby warunki tych świadczeń nie odbiegały od warunków rynkowych”.

Uszczegółowienie przepisów z art. 11 u.p.d.p. zostało zawarte w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz. U. Nr 160, poz. 1268 ze zm.). Przybliżenia wymagają przepisy z § 6 ust. 1 i 2 oraz § 12, które przywoływane były przez oba sądy orzekające w tej sprawie.

Zgodnie z § 6 ust. 1 tego Rozporządzenia „określenie dochodu podmiotu powiązanego w drodze oszacowania poprzedza przeprowadzenie przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej analizy warunków ustalonych pomiędzy podmiotami powiązanimi oraz badanie zgodności tych warunków z warunkami, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, lub warunkami, które ustaliłyby dany podmiot z podmiotem niezależnym w porównywalnych okolicznościach sprawy, zwanej dalej „analizą porównywalności”.

§ 6 ust. 2 stanowi zaś, iż „za porównywalne uznać można takie transakcje (podkreślenia autora), w których żadna z ewentualnych różnic pomiędzy porównywanymi transakcjami lub pomiędzy podmiotami zawierającymi te transakcje nie mogłaby w sposób istotny wpłynąć na cenę przedmiotu takiej transakcji na wolnym rynku lub można dokonać racjonalnie dokładnych poprawek eliminujących istotne efekty takich różnic”.

§ 12 ust. 1 Rozporządzenia stanowi, iż „metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej polega na porównaniu ceny przedmiotu transakcji ustalonej w transakcjach między podmiotami powiązanimi z ceną stosowaną w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne i na tej podstawie określeniu wartości rynkowej

przedmiotu transakcji zawartej między podmiotami powiązanimi”.

Według ust. 2 tego przepisu, „porównania, o którym mowa w ust. 1, dokonuje się na podstawie cen, jakie stosuje dany podmiot na danym lub porównywalnym rynku w transakcjach z podmiotami niezależnymi (wewnętrzne porównanie cen), lub na podstawie cen, jakie stosują w porównywalnych transakcjach inne niezależne podmioty (zewnętrzne porównanie cen)”.

Odnosząc powyższe na grunt omawianego wyroku, nie sposób nie zauważyć, iż podstawą decyzji, która następnie została poddana sądowej kontroli, była wyłącznie jedna transakcja: umowa dzierżawy zawarta pomiędzy gminą a prezesem Spółki A. Co prawda organy podatkowe, jak wspomniano wcześniej, analizowały również umowę zawartą między gminą a Spółką B, jednak umowa ta nie mogła być uznana za porównywalną, gdyż zawarta została trzy lata wcześniej, a więc w innych warunkach kształtujących cenę czynszu dzierżawnego. NSA nie stwierdził jednak, aby fakt porównania zakwestionowanej umowy wyłącznie z jedną transakcją zawartą między podmiotami niepowiązanymi mógł stanowić uchybienie polegające na błędnej wykładni przepisów Rozporządzenia. Wydaje się jednak, iż z literalnego brzmienia przepisów wynika, że dokonać należałoby analizy większej liczby transakcji (użyte w §12 ust. 2 Rozporządzenia sformułowanie mówiące o transakcjach w liczbie mnogiej). Należy jednak mieć również na uwadze, że niekiedy szerokie badanie transakcji może być utrudnione z uwagi na brak „materiału porównawczego”, co miało miejsce w omawianej sprawie. NSA uznał, że organy podatkowe nie miały możliwości analizy innych podobnych umów dzierżawy, gdyż takich po prostu nie było. Nie może to jednak generalnie zwalniać organów podatkowych z wykonywania swoich obowiązków zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa, a każdy przypadek należy rozpatrywać indywidualnie.

RAFAŁ DĄBROWSKI

Starszy 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 prawnopodatkowej publikowanych na branżowych portalach internetowych. Posiada wykształcenie z zakresu prawa podatkowego





## NIEDORZECZNOŚCI W USTAWIE O PODATKU VAT

Niewątpliwie system podatkowy to jedna z najbardziej skomplikowanych gałęzi prawa. Kilka tysięcy stron ustaw i rozporządzeń, ogromna ilość sprzecznych ze sobą interpretacji indywidualnych oraz nieustanne zmiany przepisów to tylko część problemów z którymi na co dzień muszą zmagać się przedsiębiorcy

Nie jest łatwo radykalnie uprościć prawo podatkowe (choć bez przerwy pojawiają się takie postulaty, zwłaszcza przed wyborami) jednak przynajmniej stawki podatkowe mogłyby być ustalone w taki sposób, aby mieściły się w jakiejś prostej logice. Wysokość daniny publicznej może być jednak wynikiem przypadkowych i trudnych do rozumienia decyzji ustawodawcy. Przykłady takich niedorzeczności możemy znaleźć m.in. w zakresie podatku, który generuje największe wpływy do budżetu państwa. Chodzi

o podatek od towarów i usług znany bardziej jako podatek VAT.

Ustawa przewiduje różne stawki VAT na różne artykuły żywnościowe. Nie byłoby w tym nic dziwnego, gdyby można było wyróżnić kilka kategorii produktów podzielonych według prostego kryterium. Stawki podatku w tej branży wyglądają jednak tak jakby ustawodawca chciał zostać autorem ponurego żartu na szkodę przedsiębiorców działających w gastronomii.

Niektórzy uważają, że woda z kranu nie różni się niczym od wody mineralnej albo że ta różnica jest bardzo niewielka. Nie wnikając merytorycznie w to zagadnienie od strony chemii nieorganicznej można uznać, że produkty takie same albo bardzo podobne powinny być opodatkowane tą samą stawką VAT.

W przypadku najważniejszego ze wszystkich napojów (woda) ta zasada jednak nie znajduje zastosowania. Na pierwszy „rzut oka”, nie jest łatwo zrozumieć różnicę pomiędzy wodą mineralną i wodą źró-



dlaną jednak znacznie łatwiej dostrzec niedorzeczne zróżnicowanie w opodatkowaniu obu produktów. W pierwszym przypadku stawka podatku VAT wynosi 8 proc. a w drugim niemal trzykrotnie więcej (23 proc.). Z jakich powodów produkty niemal identyczne mogą być aż tak bardzo zróżnicowane od strony daniny publicznej obciążającej konsumenta? Odpowiedź na to pytanie zna chyba tylko ustawodawca, który tę konstrukcję opracował.

Kolejnym przykładem trudnego do zrozumienia zróżnicowania stawek VAT w branży spożywczej jest przypadek dwóch alternatywnych dodatków do grilla lub kanapek a mianowicie musztardy i sosu musztardowego. Ustawodawca potraktował drugi z wymienionych produktów w sposób znacznie bardziej uprzywilejowany.

Sos musztardowy został obciążony stawką VAT w wysokości 8 proc. podczas gdy „klasyczna” musztarda podlega opodatkowaniu według standardowej wysokości tj. 23 proc. Bez specjalistycznej wiedzy dotyczącej branży gastronomicznej niekiedy trudno zrozumieć wszystkie różnice pomiędzy tymi produktami jednak nietrudno się domyśleć, że wielu producentów może wpaść na pomysł optymalizacji podatkowej polegającej na tym, aby na siłę i nie do końca zgodnie z prawdą określić musztardę mianem sosu musztardowego, gdyż w tym przypadku różnica na etykiecie produktu może oznaczać wymierne oszczędności.

Nie tylko wybierając się na grilla możemy stać się konsumentami niemal identycznych produktów opodatkowanych stawkami VAT na zupełnie odmiennym poziomie. Podobną „rewelację” możemy dostrzec np. podczas wakacji idąc do cukierni. Różnica pomiędzy lodami mlecznymi a sorbetem wydaje się znacznie bardziej oczywista niż w odniesieniu do musztardy i sosu musztardowego. W tym przypadku ustawodawca zdecydował się jednak na jeszcze większy

rozrzut w zakresie podatku od towarów i usług. Sorbety (zamrożone soki owocowe) zostały obłożone niemal pięciokrotnie wyższą stawką podatkową. Klasyczne lody są opodatkowane VAT na poziomie 5 proc. podczas gdy mniej popularne „lody wodne” z powodów bliżej nieokreślonych znajdują się w kategorii stawki 23 proc.

Uzupełnieniem podatkowych rozważań na temat deserów, napojów i musztardy może być kolejny powszechnie znany na całym świecie produkt jakim jest tortilla (w tym przypadku jako typowy posiłek gotowy). Omówienie poprzednich trzech przykładów trudnego do zrozumienia zróżnicowania podatku na podobne produkty mogłoby sugerować, że np. tortilla w wersji sycylijskiej jest opodatkowana trzykrotnie wyższą stawką VAT niż tortilla w wersji korsykańskiej.

*W tym przypadku różnica jest nieco bardziej skomplikowana. Chodzi o to, że zamówienie w placówce gastronomicznej takiego dania może być potraktowane jako dostawa towarów albo świadczenie usług co spowoduje różnice w aspekcie wysokości podatku VAT. Sprzedaż wspomnianego produktu może podlegać stawce 5 proc. lub 8 proc. w zależności od okoliczności. Jeśli klient czeka na tortillę przy stoliku, otrzymają ją od kelnera i mógł ją wybrać z karty dań to zastosowanie znajdzie stawka VAT 8 proc. właściwa dla usługi restauracyjnej. Wysokość opodat-*

*kowania obniży się jednak do 5 proc. w przypadku gdy konsument sam odbierze produkt od sprzedawcy stojącego za ladą, a cena posiłku była umieszczona na tablicy, wtedy czynność należy uznać za dostawę towarów i zastosować stawkę właściwą dla posiłków gotowych.*


Prawo podatkowe powinno nie tylko zapewniać przychody budżetowe, ale także ułatwiać lub przynajmniej nie komplikować nadmiernie życia przedsiębiorcom. Omówione regulacje ustawy VAT należy ocenić jako co najmniej wymagające refleksji...

---

DR ANDRZEJ DMOWSKI

Partner Zarządzający Russell Bedford, Doktor Nauk Prawnych, Adwokat, Doradca Podatkowy, Doradca Restrukturyzacyjny, Certified Public Accountant – Biegły Rewident w Irlandii, Certified Fraud Examiner - Biegły ds. Wykrywania Przystępstw i Nadużyć Gospodarczych, Certified Internal Controls Auditor - Międzynarodowy Audytor Wewnętrzny. Absolwent University of Cambridge - British Centre for English and European Legal Studies - Faculty of Law and Administration, absolwent i stypendysta Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. Specjalizuje się w rozliczeniach transakcji między podmiotami powiązаныmi - transfer pricing, aspektach prawno-podatkowych M&A oraz zagadnieniach dotyczących pochodnych instrumentów finansowych.

---



## TO PODATNIK DECYDUJE O TYM, JAKI PODATEK ZAPŁACI Z TYTUŁU NAJMU LOKALU MIESZKALNEGO

25 sierpnia 2017 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wydał wyrok uchylający interpretację indywidualną, wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie w dniu 9 maja 2016 r. Interpretacja dotyczyła wniosku podatnika, zamierzającego w przyszłości nabyć od jednego do trzech lokali mieszkalnych, które następnie miałyby zostać oddane w najem. Zakup ten miał być finansowany z prywatnego majątku podatnika, a wszelkie sprawy organizacyjne i techniczne oddane miałyby zostać w zarząd profesjonalnej firmy świadczącej usługi w zakresie krótko- i długoterminowego najmu. Podatnik we wniosku wskazał, iż prowadzi działalności gospodarczą, jednak nie jest ona związana z najmem nieruchomości, ani z zarządzaniem nieruchomościami. Po przedstawieniu przyszłych zdarzeń, podatnik zadał organowi pytanie czy będzie uprawniony do zastosowania 8,5% stawki zryczałtowanego podatku dochodowego, liczonej od wartości otrzymanego przychodu, a także czy osiągnane przychody będą zakwalifikowane jako przychody, które nie są osiągnane w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej.

Podatnik stanął na stanowisku, iż będzie miał prawo do rozliczenia przychodu uzyskanego z wynajmu mieszkania/mieszkań zgodnie z art. 1 pkt 2 w zw. z art. 12 ust. 1 pkt 3 lit. a Ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym, tj. do zastosowania stawki zryczałtowanego podatku dochodowego 8,5%, liczonej od wartości otrzymanego przychodu. Uznał również, że jako osoba nieprowadząca profesjonalnej działalności gospodarczej w przedmiocie wynajmu lub zarządzania nieruchomościami, uzyskane przez siebie przychody będzie mógł zakwalifikować jako przychody, o których mowa w art. 1 pkt 2 Ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym, tj. przychody, które nie są osiągnięte w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej.

Organ podatkowy nie zgodził się z tym poglądem i uznał, iż stanowiska podatnika jest nieprawidłowe.

Organ podatkowy uznał, iż w tak zaprezentowanym stanie faktycznym działania podatnika powinny być uznane za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy o PIT. Tezę tę wywieziono z faktu, iż podatnik będzie czerpał zyski z najmu mieszkań i będzie miało to charakter ciągły. Jednocześnie zamiar zawarcia przez podatnika umowy z profesjonalną firmą prowadzącą działalność gospodarczą w zakresie najmu mieszkań świadczy o zorganizowanym charakterze tej aktywności podatnika. Zatem, nabyte w przyszłości lokale mieszkalne powinny być zakwalifikowane jako składniki majątku związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, polegającą na ich wynajmie, a przychody uzyskiwane z tego tytułu, podatnik powinien zakwalifikować do źródła przychodów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o PIT.

W ocenie organu to nie subiektywne przekonanie podatnika o tym, że najem jest najmem prywatnym, lecz okolicz-

ności obiektywne, tj. spełnianie przesłanek określonych w art. 5a pkt 6 ustawy o PIT (może na to wskazywać np. zamiar zakupu mieszkania/mieszkań w celu zarobkowym z wynajmu, planowana ilość wynajmowanych mieszkań, podpisanie umowy z profesjonalną firmą zajmującą się zarządzaniem) decydują czy najem można zaliczyć do źródła przychodu z najmu i opodatkować zryczałtowanym 8,5% podatkiem dochodowym, czy też zaliczyć do działalności gospodarczej i opodatkować w sposób odpowiedni dla tej działalności.

Podatnik nie zgodził się z takim poglądem organu podatkowego i wniósł skargę do Wojewódzkiego Sadu Administracyjnego. Podniesiono zarzut naruszenia prawa materialnego poprzez przyjęcie, że przychody, które podatnik planuje osiągnąć będą przychodami z pozarolniczej działalności gospodarczej, podczas gdy winny one zostać uznane za przychód z najmu składnika majątku prywatnego i tym samym powinny zostać opodatkowane zryczałtowanym podatkiem dochodowym według stawki 8,5%. Drugim zarzutem sformułowanim w skardze był zarzut naruszenia przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy polegający na przeprowadzeniu postępowania w sposób niestaranny oraz niepoprawny merytorycznie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 25 sierpnia 2017 r. uchylił zaskarżoną interpretację. Oba zarzuty przedstawione w skardze okazały się zasadne.

W pierwszej kolejności sąd skupił się na istocie umowy najmu. Umowa ta jest umową odpłatną, zatem jej celem jest przynoszenie korzyści właścicielowi wynajmującemu swoją nieruchomość. Każda umowa najmu będzie się wiązała z ciągłością oraz z pewnego rodzaju zorganizowaniem. Mimo to, cechy te nie będą

spełniały definicji działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy o PIT. Sąd zwrócił również uwagę na fakt, iż organ podatkowy błędnie przyjął, że oddanie nieruchomości profesjonalnej firmie zajmującej się najmem będzie powodowało, iż działalność podatnika będzie nosić cechy zorganizowanej działalności. W ocenie sądu, oddanie profesjonalistom zarządzania nieruchomością jest potwierdzeniem tego, iż podatnik nie działa w sposób zorganizowany, ponieważ sprawami związanymi z jego nieruchomością będzie zajmował się inny podmiot, a nie sam podatnik. Sąd zauważył, iż ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym pozostawia podatnikowi wybór co do sposobu opodatkowania przychodów osiągniętych z najmu mieszkania, zatem nie można pozbawiać go możliwości skorzystania ze stawki 8,5% w sytuacji, kiedy nie prowadzi działalności gospodarczej ściśle związanej z najmem nieruchomości. Tym bardziej nie można zgodzić się z poglądem zaprezentowanym przez organ podatkowy, iż zakup z majątku prywatnego mieszkań pod wynajem, będzie powodował konieczność zaliczenia tego składnika majątku do majątku związanego z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Jednocześnie sąd odniósł się do zarzutu związanego z przepisami postępowania, które również zostały uznane za zasadne. Przyjęto, iż w tej sprawie organ podatkowy wykroczył poza stan faktyczny przedstawiony przez podatnika, przyjmując iż najem mieszkań będzie uzyskiwany w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, mimo iż podatnik zaznaczał, że nie prowadzi i nie zamierza prowadzić działalności gospodarczej związanej z najmem bądź zarządzaniem nieruchomościami. Tym samym organ podatkowy dopuścił się naruszenia art. 14c Ordynacji podatkowej.

Sygn. akt III SA/Wa 2687/16

MIKOŁAJ STANISŁAWSKI

Od 2017 r. związany z kancelarią Russell Bedford Poland. W 2007 r. ukończył Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. W latach 2008-2011 r. odbył aplikację adwokacką. Od 2011 r. wpisany na listę adwokatów przy Okręgowej Radzie Adwokackiej w Warszawie. W 2016 r. ukończył Podyplomowe Studium Podatków i Prawa Podatkowego UW. Specjalizuje się w sprawach podatkowych oraz karno-skarbowych.

# ZWOLNIENIE PALIWA LOTNICZEGO Z AKCYZY



Zwolnienie z akcyzy paliwa lotniczego dotyczy nie tylko paliwa wykorzystywanego do lotów komercyjnych ale także paliwa zużywanego do przelotów pomocniczych z nimi związanych.

Tak wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 14 czerwca 2017 r. sygn. 0111-KDIB3-3.4013.18.2017.1.PK.

Interpretacja dotyczy przedsiębiorcy organizującego przeloty samolotowe o charakterze widokowym za które pobiera opłatę od uczestników. Według art. 32 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym paliwo lotnicze jest zwolnione z akcyzy.

Zwolnienie nie ma jednak zastosowania do przelotów prywatnych. Przykładowo, właściciel samolotu organizujący przelot na swój użytek musi użyć paliwa z zapłaconą akcyzą.

Wnioskodawca chciał uzyskać informację czy będzie mógł korzystać z zwolnienia od akcyzy przy zakupie paliwa lotniczego wykorzystywanego do odpłatnych przelotów widokowych oraz przelotów mają-

cych pomocniczy charakter tj. z miejsca postoju samolotu do miejsca rozpoczęcia odpłatnego lotu widokowego.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał, że kluczowym elementem w omawianej kwestii jest użycie paliwa w celach działalności gospodarczej. Z tego powodu zarówno przelot widokowy o charakterze komercyjnym jak i związane z nim loty pomocnicze są objęte zwolnieniem z akcyzy:

*„(...) dolot statku powietrznego z miejsca postoju do miejsca startu lotu widokowego (A), przelot widokowy z A do A*

*oraz powrót statku do miejsca postoju stanowi wykorzystanie statku powietrznego do celów działalności gospodarczej, a w konsekwencji paliwo zużyte na te cele (...) podlega zwolnieniu z podatku akcyzowego.”*

W tej samej interpretacji uznano, że nie ma możliwości zwrotu wartości podatku akcyzowego w przypadku nabycia paliwa lotniczego z zapłaconą akcyzą i zużycia go lotów komercyjnych.

PAWEŁ KULA

Od 2016 roku związany z Russell Bedford Poland. Absolwent studiów prawnych, Doradca Podatkowy nr 12969. Specjalizuje się w podatku akcyzowym oraz dokumentacji cen transferowych. Autor artykułów o tematyce podatkowej publikowanych na branżowych portalach internetowych.



# NOWE WYTYCZNE PROKURATORA GENERALNEGO W WALCE Z WYŁUDZENIEM VAT – KONFISKATA ROZSZERZONA

18 sierpnia 2017 r. na stronie internetowej Prokuratury Krajowej pojawiły się wytyczne Prokuratora Generalnego co do sposobu walki z procederem wyłudzenia Vat. Prokurator Generalny, w celu zwiększenia efektywności walki z tym rodzajem przestępstw, proponuje, aby w pierwszej kolejności prokuratorzy ustalili, czy istnieją podstawy do przyjęcia idealnego zbiegu przestępstwa stypizowanego w art. 286 § 1 k.k. (doprowadzenie do niekorzystnego rozporządzenia mieniem) z przestępstwem karnym skarbowym, o którym mowa w art. 76 § 1 k.k.s. (narażenie na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej). Następnie sugeruje aby podejmować wszelkie możliwe działania celem ustalenia „sprawców odgrywających w przestępczym procederze rolę wiodącą”, a także aby już od pierwszych etapów postępowania stosować możliwie szeroko zabezpieczenia majątkowe na mieniu podejrzanych. W momencie gdy sprawa trafi do właściwego sądu, w przypadku dokonania wyłudzenia na kwotę minimum 1 mln zł, prokurator powinien złożyć wnioski o orzeczenie bezwzględnej kary pozbawienia wolności wobec oskarżonego.

Działania takie mają pomóc w uszczelnieniu polskiego systemu podatkowego. Warto przyjrzeć się bliżej ewentualnym konsekwencjom ogłoszonych wytycznych w kontekście jednego z elementów mających tą walkę usprawnić, to jest instytucji tzw. konfiskaty rozszerzonej.

Od kwietnia 2017 r. przepisy kodeksu karnego zostały wzbogacone o nowe przepisy mające na celu walkę z przestępcami poprzez pozbawienie ich majątku uzyskanego bezpośrednio bądź pośrednio z przestępstwa. Jest to instytucja tak zwanej rozszerzonej konfiskaty, która po-

woli zaczyna być wykorzystywana przez organy ścigania. Na czym ona polega?

Co do zasady sąd może orzec przepadek korzyści majątkowej jaką uzyskał przestępca w związku z popełnionym czynem zabronionym (art. 45 § 1 k.k.). Przepis ten do tej pory był niewystarczający do skutecznej walki z przestępczością, gdyż sprawcy przestępstw potrafili skutecznie ukryć majątek pochodzący z czynów zabronionych. Powszechnym było przepisywanie całości lub części majątku na współmałżonka czy nawet podstawione osoby, które pełniły jedynie funkcje „stu-

pów”. Faktycznym właścicielem majątku w dalszym ciągu pozostawał przestępca, który na papierze niczego nie posiadał. Zdarzały się sytuacje, iż sprawcy poważnych przestępstw zatrzymywani byli w pojazdach, które okazywała się własnością „kolegi”. Jedynym majątkiem możliwym do zabezpieczenia były niewielkie sumy kieszonkowego, telefony komórkowe względnie drogie zegarki. Dzięki nowelizacji przepisów sytuacja może ulec drastycznej zmianie na niekorzyść osób uzyskujących korzyści z przestępstw. Sądy będą mogły orzec przepadek nie tylko zegarka czy markowego telefonu

ale również całego przedsiębiorstwa czy majątku nabytego nawet do 5 lat przed wydaniem wyroku.

Kluczowe znaczenie dla możliwości skutecznego zwalczania przestępczości uzyska nowy art. 44a k.k., który stanowi, iż w razie skazania za przestępstwo, z którego popełnienia sprawca osiągnął, chociażby pośrednio, korzyść majątkową znacznej wartości, sąd może orzec przepadek przedsiębiorstwa stanowiącego własność sprawcy albo jego równowartości, jeżeli przedsiębiorstwo służyło do popełnienia tego przestępstwa lub ukrycia osiągniętej z niego korzyści. Korzyść znacznej wartości to wartość przekraczająca 200.000 zł.

Szczególnie interesująca jest możliwość jaką uzyskują sądy do orzekania przepadku korzyści majątkowej stanowiącej mienie objęte we władanie lub do którego uzyskano jakikolwiek tytuł w okresie 5 lat przed popełnieniem przestępstwa do chwili wydania chociażby nieprawomocnego wyroku. Aby zastosować konfiskatę rozszerzoną w tym zakresie przestępstwo musi być zagrożone karą minimum 5 lat pozbawienia wolności lub popełnione w zorganizowanej grupie albo związku mających na celu popełnienie przestępstwa. Kodeks karny jednocześnie przenosi na zainteresowaną osobę ciężar wykazania za pomocą dowodu przeciwnego, iż majątek ten nie pochodził z czynu zabronionego.

Art. 44a k.k. i 45 k.k. mówią co prawda o orzekaniu przepadku dopiero po wydaniu wyroku, jednak do wydania wyroku przed polskimi sądami może dojść dopiero po wielu latach żmudnego postępowania. Ustawodawca zabezpieczył się na tą okoliczność przekazując śledczym uprawnienie do dokonywania zabezpieczenia majątkowego już na wczesnym etapie postępowania przygotowawczego.

W przypadku jeśli zajdzie uzasadniona obawa, że bez takiego zabezpieczenia wykonanie orzeczenia w przyszłości będzie niemożliwe albo znacznie utrudnione, na mieniu podejrzanego lub innych osób będzie można dokonać zabezpieczenia majątkowego (art. 291 k.p.k.). Z duża dozą prawdopodobieństwa można założyć, iż każda sprawa do której będzie można zastosować konfiskatę rozszerzoną, będzie kwalifikowała się do zastosowania zabezpieczenia już na etapie postępowania przygotowawczego.

Dokonując zabezpieczenia na przedsiębiorstwie będzie można ustanowić przymusowy zarząd i wyznaczyć zarządcę w osobie doradcy restrukturyzacyjnego (art. 292a § 1 k.p.k.).

Zwrócić należy uwagę, iż zgodnie z art. 292 § 3 k.p.k., wydając postanowienie o dokonaniu zabezpieczenia majątkowego, prokurator zwraca się do sądu celem jego zatwierdzenia najpóźniej w terminie 7 dni od dnia jego wydania. W ciągu kolejnych 7 dni sąd będzie decydował o zatwierdzeniu bądź nie takiego postanowienia prokuratora. Wydaje się, iż interesy podmiotów których takie zabezpieczenie będzie dotyczyć są chronione, wrażenie takie może być jednak błędne. Wyobraźmy sobie, że prokuratura przekazuje sądowi materiały dotyczące zabezpieczenia dokonanego na majątku rodziny podejrzanego, w skład którego wchodzi samochody i mieszkania. Wykazanie, że majątek ten pochodzi pośrednio z działalności nielegalnej nie będzie utrudnione. Jak sytuacja będzie wyglądała w przypadku zabezpieczenia na mieniu nabytym kilka lat temu czy dużym przedsiębiorstwie zatrudniającym liczną załogę, które być może służyło do ukrycia działalności przestępnej, a które obecnie jest w ruchu i jakikolwiek przestój może spowodować wielomilionowe straty? Termin 7 dniowy może w sposób niewystarczający zabez-

pieczać interesy stron takiego postępowania, z drugiej strony presja na skład orzekający do zatwierdzenia postanowienia prokuratora również może odgrywać istotną rolę. Łatwo przewidzieć jakie to może mieć skutki.

Prokurator Generalny przez opublikowane wytyczne wskazuje na konieczność szybkiego ich wdrożenia. Co za tym idzie, konfiskata rozszerzona jako element postępowania przygotowawczego prowadzonego w związku z wyłudzeniem VAT może niebawem stać się powszechną praktyką, w przeciwieństwie do tego co obserwujemy obecnie. Znaną są na razie nieliczne przypadki zastosowania tej instytucji i to nie w sprawach karnych gospodarczych czy podatkowych, ale dotyczących przestępczości narkotykowej.

Przepisy te powinny martwić oczywiście osoby dopuszczające się poważnych przestępstw. Stanowią one potężny instrument umożliwiający walkę z wyłudzeniami VAT, dzięki której będzie można pozbawić majątku oraz przedsiębiorstw osoby uczestniczące w tym procederze. Jednak mogą dotknąć także niczego niespodziewającego się przedsiębiorcę, przypadkowo uwikłanego w karuzelę podatkową. Stać się to może niezależnie od woli Prokuratora Generalnego, który podkreśla, iż uczciwi podatnicy nie mają się czego obawiać.

Przedsiębiorca prowadzący legalną działalność gospodarczą może przez swoją nieuwagę stać się jednym z ogniw karuzeli podatkowej. Taki przedsiębiorca może łatwo utracić kontrolę nad swoją firmą, gdyż prowadzeniem jej spraw może zająć się wprowadzony przez prokuratora zarządca przymusowy. Zanim przedsiębiorca zostanie oczyszczony ze stawianych mu zarzutów, jeśli w ogóle będzie miało to miejsce, jego prężnie rozwijająca się firma może nie tylko ponieść straty, ale również wypaść z rynku.

MIKOŁAJ STANISŁAWSKI

Od 2017 r. związany z kancelarią Russell Bedford Poland. W 2007 r. ukończył Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. W latach 2008-2011 r. odbył aplikację adwokacką. Od 2011 r. wpisany na listę adwokatów przy Okręgowej Radzie Adwokackiej w Warszawie. W 2016 r. ukończył Podyplomowe Studium Podatków i Prawa Podatkowego UW. Specjalizuje się w sprawach podatkowych oraz karno-skarbowych.

POWOŁUJĄC SIE NA RB MAGAZINE OTRZYMAJĄ  
PAŃSTWO RABAT NA WYMIENIONE EVENTY

Kadry i płace

**Lista płac 2017 - nowości, kontrowersje i możliwe oszczędności**

Warszawa, 28 wrzesień 2017, Sebastian Twardoch

Podatki

**Środki trwałe i ich amortyzacja w 2017 roku**

Katowice, 27 wrzesień 2017

Sebastian Twardoch

Ceny transferowe

**Analizy porównawcze i metody szacowania cen wykorzystywane dla potrzeb cen transferowych**

Katowice, 28 wrzesień 2017

Leszek Dutkiewicz

Kadry i płace

**Zatrudnianie cudzoziemców 2017 – legalizacja pobytu i pracy na nowych zasadach. Planowane zmiany w legalizacji pracy obywateli Ukrainy**

Poznań, 22 wrzesień 2017, Przemysław Ciszek



## SANKCJE PODATKOWE, KARNE SKARBOWE ORAZ KARNE ZA NIEPRAWIDŁOWOŚCI W ZAKRESIE ROZLICZENIA PODATKU VAT

Zgodnie z informacjami pochodzącymi z Ministerstwa Finansów, budżet państwa ponosi ogromne szkody w związku z nierzetelnym postępowaniem przedsiębiorców. Według ustaleń Najwyższej Izby Kontroli, organy kontroli skarbowej w 2015 roku wykryły fikcyjne faktury wystawione na kwotę 81,9 mld złotych co stanowi kwotę ponad półtora razy większą niż deficyt budżetowy przewidziany w 2015 roku. W rezultacie Ministerstwo Finansów wraz z Ministerstwem Sprawiedliwości rozpoczęło walkę z falą oszustw i nadużyć celem uszczelnienia poboru podatku od towarów i usług.

Z uwagi na powyższe rząd zdecydował o nowelizacji przepisów i wprowadzeniu sankcji karnoskarbowych celem zwalczania procederu wyłudzenia podatków z budżetu państwa. Wskazać należy, iż przyjęte regulacje za naruszanie obowiązków podatkowych to powrót do uchylonych w przeszłości surowych sankcji karnoskarbowych. Nowelizacja dotyczy przede wszystkim:

- ustawy o podatku od towarów i usług (ustawa o VAT), zmiany we-

szły w życie

- z dniem 1 stycznia 2017 roku na podstawie ustawy z dnia 1 grudnia 2016 roku
- o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r., poz. 2024),

Kodeksu karno skarbowego (kks), zmiany weszły w życie z dniem 1 stycznia 2017 roku na podstawie ustawy z dnia 1 grudnia 2016 roku o zmianie ustawy o podat-

ku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r., poz. 2024),

Kodeksu karnego (kk), zmiany weszły w życie z dniem 1 marca 2017 roku na podstawie ustawy z dnia 10 lutego 2017 roku o zmianie ustawy Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2017 r., poz. 244).

Wyłudzenie podatku VAT w znakomitej większości przypadków jest uwzględnianiem w księgach podatkowych tzw. „pustych” lub „nierzetelnych” faktur. Ce-



chą obu wskazanych faktur jest brak odzwierciedlenia rzeczywistych transakcji na rynku. „Nierzetelna” faktura charakteryzuje się tym, że niektóre jej elementy nie odzwierciedlają rzeczywistej transakcji np.: kwota wskazana na fakturze została zaniżona lub zawyżona. Natomiast „pusta” faktura charakteryzuje się udokumentowaniem danego zdarzenia, które w rzeczywistości nie miało miejsca np.: wykonania usługi lub sprzedaży towaru.

### Zmiany dotyczące ustawy o VAT (cz. I)

W ustawie z dnia 1 grudnia 2016 roku o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw znajdują się „dodatkowe rozwiązania mające na celu poprawę ścigalności podatku - tzw. pakiet rozwiązań uszczelniających, w tym, wprowadzono modyfikację istniejących rozwiązań dotyczących odpowiedzialności podatkowej oraz kaucji gwarancyjnej, w celu zapewnienia większej skuteczności tych instrumentów”i.

Niemniej jednak w nowelizacji znajdują się kontrowersyjne zmiany w zakresie wprowadzenia sankcji w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego w przypadku nieprawidłowości w rozliczeniach w zakresie VAT.

Na podstawie nowelizacji do ustawy o VAT wprowadzono nowy rozdział V w Dziale XI pt. „Dodatkowe zobowiązania podatkowe” w którym ustawodawca wprowadził dwie stawki sankcyjne, tj. 30% od stwierdzonej nieprawidłowości wynikającej z faktury oraz 100% od wartości VATu w przypadku podatników popełniających oszustwa podatkowe.

Stawka sankcyjna w wysokości 30% może zostać nałożona na podatnika w sytuacji gdy:

- w złożonej deklaracji podatkowej

wyказаł:

- kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej,
- kwotę zwrotu różnicy podatku lub kwotę zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej,
- kwotę różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe wyższą od kwoty należnej,
- kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub kwotę różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, zamiast wykazania kwoty zobowiązania podatkowego podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego.
- nie złożył deklaracji podatkowej oraz nie wpłacił kwoty zobowiązania podatkowego.

Podkreślić należy, iż ustawodawca zawarł w art. 112b ust. 2 ustawy o VAT możliwość obniżenia stawki sankcyjnej w wysokości 30% do wysokości 20% w sytuacji, gdy po zakończeniu kontroli podatkowej albo w trakcie prowadzonego postępowania kontrolnego podatnik:

- złożył korektę deklaracji uwzględniającą stwierdzone nieprawidłowości i wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego lub zwrócił nienależną kwotę zwrotu,
- złożył deklarację podatkową i wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego.

Dodać należy, iż wprowadzona sankcja VAT może zostać obniżona do wysokości 20% jeśli po zakończeniu kontroli podatkowej podatnik złożył korektę deklaracji podatkowej lub deklarację podatkową uwzględniającą stwierdzone nieprawidłowości i wpłacił również kwotę zobowiązania podatkowego lub zwrócił nienależną kwotę zwrotu. Zgodnie z treścią uzasadnienia do wprowadzonych

zmian, obniżona sankcja ma zachęcić podatników do samodzielnego korygowania deklaracji podatkowej w związku z kontrolą podatkową lub postępowaniem kontrolnym

Ustawodawca zastrzegł również w treści art. 112b ust. 3 ustawy o VAT, że 30% stawki sankcyjnej nie stosuje się:

- jeżeli przed dniem wszczęcia kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej podatnik:
- złożył odpowiednią korektę deklaracji podatkowej, albo
- złożył deklarację podatkową z wykazanymi kwotami podatku

oraz wpłacił na rachunek urzędu skarbowego kwotę wynikającą ze złożonej deklaracji albo korekty deklaracji podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę;

- w zakresie ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego, w przypadku gdy zaniżenie kwoty zobowiązania podatkowego lub zawyżenie kwoty zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, wiąże się z:
- popełnionymi w deklaracji błędami rachunkowymi lub oczywistymi omyłkami,
- nieujęciem podatku należnego lub podatku naliczonego w rozliczeniu za dany okres rozliczeniowy, a podatek należny lub podatek naliczony został ujęty w poprzednich okresach rozliczeniowych lub w okresach następnych po właściwym okresie rozliczeniowym, jeżeli nastąpiło to przed dniem wszczęcia kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej;
- w zakresie ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowie-

działność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe.

Sankcję w wysokości 100% zgodnie z treścią art. 112c ustawy o VAT stosuje się w przypadku posługiwania się przez podatnika fakturami, które:

- zostały wystawione przez podmiot nieistniejący,
- stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane,
- podają kwoty niezgodne z rzeczywistością,
- dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością lub potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i art. 83 Kodeksu cywilnego,

Wskazać należy, iż w sytuacji w której przedsiębiorca popełnia błąd, którego rezultatem jest powstanie nadpłaty podatku, bądź podwyższenie VAT-u podlegającego odliczeniu w związku ze skorygowaniem deklaracji, to taka sytuacja bez względu na to, czy zostanie ujawniona w trakcie kontroli, czy zostanie skorygowana po zauważeniu błędu przez rozliczającego się, nie będzie powodowała żadnych sankcji wobec przedsiębiorcy.

Również podkreślić należy, iż sankcje nie będą stosowane, jeżeli korekta jest wynikiem popełnienia w deklaracji błędów rachunkowych lub oczywistych pomyłek pisarskich oraz gdy spełniona zostanie przesłanka polegająca na tym, iż podatnik przed dniem kontroli lub wszczęcia postępowania kontrolnego, sam dokona korekty rozliczenia.

Niemniej jednak należy zwrócić uwagę na to, iż nie jest oczywistą omyłką pisarską m.in.:

- niezajomość przepisów i popełnienie błędu np. poprzez odliczenie kwoty VAT od usług niepodlegających odliczeniu,

- odliczenie VAT od wydatków, które nie były związane z prowadzoną przez przedsiębiorcę działalnością gospodarczą,
- nienaliczenie VAT od dostaw, gdzie podatnikiem jest nabywca z uwagi na brak wiedzy, na czym polega odwrotne obciążenie w podatku VAT.

Zgodnie z wolą ustawodawcy dodatkowe zobowiązania w postaci sankcji nie zostaną nałożone na osoby fizyczne, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe

### Zmiany dotyczące ustawy o VAT (cz. II)

Na marginesie wskazać wspomnieć również należy o instytucji czynnego żalu w związku z nowelizacją. Czynny żal to instytucja dająca podatnikowi, który złoży stosowne wyjaśnienia, możliwość uniknięcia kary z kodeksu karnoskarbowego za nieterminowe złożenie deklaracji podatkowej.

Do końca 2016 roku w sytuacji w której przedsiębiorca, który zdążył z nadaniem pisma wyjaśniającego przyczyny nieterminowego złożenia deklaracji do urzędu skarbowego wraz z zaległą deklaracją przed otrzymaniem wezwania przez urząd, miał szansę na uniknięcie kary pieniężnej. Z początkiem 2017 roku, z uwagi na obowiązywanie znowelizowanych przepisów, niezłożenie deklaracji do urzędu skarbowego wiąże się z dodatkową ww. 30% sankcją w wysokości zaniżonego zobowiązania podatkowego. Mając powyższe na względzie nie jest pewnym po nowelizacji przepisów czy czynny żal odniesie oczekiwany przez podatnika skutek jak miało to miejsce dotychczas.

Dodatkowo istotną kwestią jest fakt, iż zgodnie z wyjaśnieniami znajdującymi się w treści uzasadnienia do nowelizacji, błąd w rozliczeniu za dany okres,

w związku z którym zostanie nałożona sankcja, a który może mieć wpływ na kolejne rozliczenie podatnika, np. przez zmniejszenie kwoty do przeniesienia, nie oznacza, że w kolejnym rozliczeniu ten błąd będzie ponownie powodował nałożenie dodatkowego zobowiązania podatkowego. Nie można bowiem kumulować sankcji wywołanych jednym błędem.

Ponadto w przypadku opóźnionego rozliczenia VAT z tytułu danej transakcji sankcja nie znajdzie zastosowania, jeżeli takie rozliczenie nastąpiło przed dniem wszczęcia kontroli podatkowej (postępowania kontrolnego). Jest to korzystne rozwiązanie dla podatników, którzy rzetelnie się rozliczają lecz popełniają błędy w rozliczeniach, ze względu na skomplikowane i ciągle zmieniające się przepisy.

Podkreślić należy, iż regulacje dotyczące sankcji w wysokości 100% są przepisami szczególnymi wobec regulacji dotyczących sankcji 30% i 20%. Tym samym zastępują zasady podstawowe, a w rezultacie nie dojdzie do kumulacji sankcji.

Z uwagi na treść przepisów przejściowych żadna z sankcji nie może zostać wymierzona w zakresie okresów rozliczeniowych przypadających przed dniem 1 stycznia 2017 roku. Oznacza to, że dopiero podczas kontroli za okresy po 1 stycznia 2017 roku dodatkowe zobowiązanie będzie mogło zostać ustalone.

### Zmiany dotyczące kks

Najważniejsza modyfikacja kodeksu karnoskarbowego dotyczy art. 62 tejże ustawy. Nowelizacja wprowadziła częściową zmianę normatywną art. 62 kks obejmującą przede wszystkim czyn zabroniony stypizowany w § 2 tego przepisu.

Przedmiotem bezpośredniego działania czynu wystawienia faktury lub rachunku w sposób wadliwy albo nierzetelny tj.

przestępstwa z art. 62 § 1 i 2 kks oraz czynu posługiwania się fakturą wystawioną w sposób wadliwy albo nierzetelny są faktura oraz rachunek. Do czasu nowelizacji art. 62 § 1 i 2 kks istniały pewne trudności interpretacyjne. Związane one były ze znamieniem dookreślającym fakturę i rachunek. W poprzednim brzmieniu art. 62 § 1 i 2 kks mowa była o fakturze i rachunku za wykonanie świadczenia. Kwestia interpretacyjna dotyczyła tego czy wskazany przepis mówi nie o każdej fakturze lub rachunku, ale tylko o takiej, która faktycznie dokumentowała wykonanie określonego świadczenia. Bynajmniej nie było pewności czy świadczenie miało nastąpić w rzeczywistości czy też również o świadczenie, które w rzeczywistości nie zaistniało, a które zostało ujęte w fakturze lub rachunku. W związku z powyższym w praktyce powstawało szereg trudności interpretacyjnych. Obecnie, wobec usunięcia z dnia 1 stycznia 2017 roku z ustawowych opisów czynów zabronionych z art. 62 § 1 i 2 kks fraz „za wykonanie świadczenia” (§ 1) i „określone w § 1” (§ 2), wszelkie wątpliwości zostały szczęśliwie unieważnione, co należy odczytywać jako zabieg trafiony. Nie może już przeto wzbudzać sprzeciwu stwierdzenie, że każda faktura i rachunek, w tym fikcyjna, posiada kwalifikację karnoskarbowe.

Za najważniejsze zmiany wskazać należy te dotyczące wprowadzenia dwóch trybów penalizacji za działania polegające na wystawianiu i posługiwaniu się nierzetelnymi fakturami.

Zgodnie z treścią art. 62 § 2 kks karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności na czas ponad roku lub bądź obu karom łącznie, podlega ten kto wystawia fakturę w sposób nierzetelny albo taką fakturą się posługuje. Wskazany, podstawowy tryb ma zastosowanie w sytuacji, gdy kwota

podatku wynikająca z faktury przewyższa kwotę 12-krotności minimalnego wynagrodzenia. Tryb uprzywilejowany, uregulowany w art. 62 § 2a kks, dotyczy faktur na kwoty poniżej małej wartości. W tym trybie ze względu na mniejszą wartość potencjalnego uszczuplenia, może być wymierzona kara pozbawienia wolności do roku. W każdym przypadku najsurowszą z kar będzie kara pozbawienia wolności.

Podkreślenia wymaga również fakt wprowadzenia odpowiedzialności karnej za wykroczenia skarbowe polegające na złożeniu deklaracji i informacji podsumowujących z pominięciem środków komunikacji elektronicznej, w przypadkach wskazanych w ustawie o VAT.

Niezależnie od konieczności przeciwdziałania praktykom polegającym wyłudzeniach podatku VAT poprzez nowelizacje unormowań podatkowych oraz karno-skarbowych, ustawodawca uznaje również za niezbędne zwalczanie zjawiska wyłudzenia podatku VAT przy użyciu instrumentów prawnokarnych. Chodzi bowiem o to, by tego typu zachowania zmierzające do nielegalnego uzyskania środków finansowych kosztem budżetu państwa stały się nieopłacalne, a odpowiednio surowa sankcja karna miała walor odstraszący potencjalnych sprawców. Jest bowiem oczywiste, że osoby popełniające przestępstwa karno- -skarbowe w większym stopniu niż sprawcy przestępstw kryminalnych planują swe działania, dokonując swoistego rachunku zysków i strat związanych z ich popełnianiem. Zagrożenie tych czynów jedynie sankcjami wynikającymi z Kodeksu karnego skarbowego trudno uznać za wystarczające, szczególnie w sytuacji, gdy powodują one znaczne uszczuplenia dochodów budżetowych.

Nowelizacja wprowadza przede wszystkim nowe przepisy typizujące nowe prze-

stępstwa są to m.in.:

- art. 270a kk tj. fałszowanie dokumentów faktur
- art. 271a kk tj. podanie w fakturze nieprawdy
- art. 277a kk tj. fałszowanie faktur ze znaczną kwotą należności

oraz dodany został również § 14a w art. 115kk w treści którego zdefiniowane jest pojęcie faktury stanowiące podstawę całej nowelizacji.

Na marginesie wskazać należy, iż odpowiedzialność karna jest odpowiedzialnością osobistą tzn. odpowiedzialność za dane przestępstwo ponosi jej rzeczywisty sprawca, a przestępstwa stypizowane w art. 270a kk i art. 271a kk są przestępstwami umyślnymi za wystawianie i używanie fałszywych faktur.

Inaczej mówiąc, gdy osoba prowadząca księgi podatkowe zaewidencjonuje taką fakturę dla potrzeb sporządzenia deklaracji podatkowych lub rozliczenia podatku, popełni czyn zabroniony. Tym samym, aby nie popełnić przestępstwa z winy umyślnej, osoba ta musi działać w całkowitym przekonaniu, że posługuje się prawdziwą, niesfałszowaną fakturą

Przecież tego rodzaju „faktura” nie różni się formalnie od rzetelnie wystawionego dokumentu, a wiedza osób prowadzących księgi ma ograniczony charakter co do ewidencjonowanych transakcji. Kluczem do sprawy jest dekretacja dokumentów przez osoby, które posiadają w tym zakresie dostateczną wiedzę. Musi powstać nowy system weryfikacji i dekretacji faktur przez podatników. Dotyczyć on musi wyłącznie faktur w rozumieniu podatku od towarów i usług, gdyż tylko do nich będzie mieć zastosowanie nowe art. 270a; 271a i 277a Kodeksu karnego. W każdej firmie musi być wypracowany wewnętrzny tryb weryfikacji tych dokumentów, który obejmować będzie

w szczególności:

- sprawdzenie, czy fakturę wystawił:
  - podmiot, który w rzeczywistości wykonał czynności,
  - czy podmiot ten jest realnie istniejącym podatnikiem,
  - czy treść dokumentu jest zgodna z prawdą,
- czytelną i jednoznaczną w swej treści dekretację tych dokumentów, jeśli zostały pozytywnie zweryfikowane,
- sposób i terminy poinformowania zarządu (właściciela), gdy faktura budzi wątpliwości weryfikatora,
- rodzaje faktur, których wiarygodność z istoty nie uzasadnia poddania ich tej weryfikacji,
- formy oznaczania faktur, które zostały zweryfikowane pozytywnie (pieczęć i podpis albo odpowiedni zapis elektroniczny)

W zakresie ww. przepisów wskazać należy, iż bardzo często osoby pełniące funkcję członków zarządów bądź też będący współnikami spółek, osobiście nie zajmują się wystawianiem i księgowaniem faktur związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Niemniej jednak mając względzie wyżej wskazane rozważania członka zarządu lub wspólnik spółki nie poniesie odpowiedzialności karnej za czyny osoby trzeciej np. księgowej czy faktycznego wystawcy danej faktury.

Wskazać należy, iż możliwe jest, aby odpowiedzialność spadła na kilka osób np. księgową i członka zarządu spółki w sytuacji, gdy obie te osoby będą działały wspólnie i w porozumieniu. Jednakże

w sytuacji w której księgowa wystawi pustą fakturę w celu użycia jej jako autentycznej lub przyjmie taki dokument, wiedząc, że jest on fałszywy, a osoby pełniące funkcje zarządzające w spółce nie będą miały żadnej wiedzy o przestępczym działaniu swojej księgowej, to odpowiedzialność karna spada tylko i wyłącznie na księgową

Podobne zapewnienia składa Ministerstwo Sprawiedliwości. „Żaden uczciwy przedsiębiorca nie zostanie skazany za niedopatrznie czy niezamierzony błąd w fakturze VAT” – napisał resort w komunikacie z dnia 13 września 2016 roku. Podkreślono również, że przestępstwo musi być umyślne i żeby doszło do odpowiedzialności karnej konieczne jest ustalenie, że sprawca działał z zamiarem fałszowania faktury. Nie dotyczy to zwykłych błędów przy wystawianiu faktur, które zdarzają się legalnie działającym przedsiębiorcom.

Odnośnie wysokości sankcji wskazać należy, iż będzie ona uzależniona od skali popełnionego oszustwa. Najwyższe kary w wymiarze do 15 lat pozbawienia wolności, dotyczą wyłącznie fałszywych faktur, które opiewają na kwoty w wysokości większej niż 5 mln złotych. Natomiast kara 25 lat pozbawienia wolności będzie mogła być orzeczona wyłącznie, gdy skala przestępstwa będzie jeszcze większa tj. gdy kwota należności wskazana na sfałszowanych fakturach przekroczy wartość 10 mln złotych. Zgodnie z informacjami pochodzącymi z Ministerstwa Sprawiedliwości celem kary ma być oddziaływanie, odstraszenie i bycie

realnym narzędziem nacisku w rękach przedstawicieli organów ścigania. Pomimo tego przepisy przewidują możliwość złagodzenia kary lub też odstąpienia od jej wymierzenia, w sytuacji gdy sprawca ujawni wszystkie okoliczności przestępstwa, wskaże osoby z nim współdziałające i zwróci całą bezprawnie uzyskaną korzyść majątkową.

### Podsumowanie

Zgodnie z zapewnieniami ustawodawcy wprowadzone zmiany w postaci podwyższenia sankcji nie będą stosowane w zakresie uczciwych podatników, którzy biorą udział w nielegalnych transakcjach nieświadomie dochowując należytej staranności w zakresie prowadzonego biznesu w szczególności sprawdzania swoich kontrahentów. Niemniej jednak wiąże się to z większą niż dotychczas aktywnością przedsiębiorców w zakresie podjęcia działań prewencyjnych i ukierunkowanych na zabezpieczenie swoich interesów.

Pomimo tego ogromne znaczenie będzie miała działalność organów skarbowych odnośnie wątpliwości interpretacyjnych w związku z wprowadzonymi zmianami w przepisach. Pomimo, iż od dnia 1 stycznia 2016 roku obowiązuje zasada rozstrzygnięcia wątpliwości co do treści przepisów podatkowych na korzyść podatnika wskazać należy, iż w momencie zaistnienia wątpliwości interpretacyjnych podatek może zdecydować się na rozwiązanie często mniej korzystne z punktu widzenia swoich interesów z uwagi na grożącą mu odpowiedzialność karną czy karnoskarbową.

PIOTR BACHNIK

Adwokat. Od lutego 2016 roku związany z kancelarią Russell Bedford Poland. Posiada wykształcenie prawnicze, ukończył studia na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego oraz jest absolwentem Szkoły Prawa Włoskiego i Europejskiego na WPiA UW prowadzonej wspólnie z Wydziałem Prawa Uniwersytetu w Katanii, Włochy. W latach 2014-2016 pracował w kancelarii Mamiński & Wspólnicy. Specjalizuje się w prawie karnym, egzekucji sądowej oraz prawie cywilnym. Posługuje się językiem angielskim wraz z terminologią prawniczą.



# SKŁADKI OD WYNAGRODZEŃ OSÓB ZATRUDNIONYCH PRZEZ PODWYKONAWCÓW

Pracodawcy coraz częściej płacą składki od wynagrodzeń osób zatrudnionych przez podwykonawców. Podstawą żądań ZUS jest art. 8 ust. 2a ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych oraz budzące wątpliwości orzeczenie Sądu Najwyższego.

W ostatnim czasie ZUS prowadzi kontrole, których wyłącznym celem jest ściąganie dodatkowych składek od wynagrodzeń osób zatrudnionych przez podwykonawców. Podstawę kontroli ZUS stanowi art. 8 ust. 2a ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, zgodnie z którym za pracownika, w rozumieniu ustawy, uważa się także osobę wykonującą pracę na podstawie umowy agencyjnej, umowy zlecenia lub innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia, albo umowy o dzieło, jeżeli umowę taką zawarła z pracodawcą, z którym pozostaje w stosunku pracy, lub jeżeli w ramach takiej umowy wykonuje pracę na rzecz pracodawcy, z którym pozostaje w stosunku pracy.

Powyższy przepis, jako mało precyzyjny - daje pole do różnorodnych interpretacji. Wątpliwości budzi bowiem druga część przepisu, która mówi, że za pracownika uważany jest także zleceniobiorca (wykonawca dzieła), jeżeli w ramach umowy cywilnoprawnej zawartej z podmiotem trzecim wykonuje pracę na rzecz pracodawcy, z którym pozostaje w stosunku

pracy. Początkowo ZUS, nakładał obowiązek zapłaty składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe pracownika na zewnętrznego zleceniodawcę. Sytuacja zmieniła się jednak w związku z wydaniem przez Sąd Najwyższy uchwały z dnia 2 września 2009 r., sygn. akt II UZP 6/09, w której sędziowie stwierdzili, że to pracodawca ma zapłacić składki od wynagrodzenia z umowy zlecenia (umowy o dzieło) mimo, iż została ona zawarta przez jego pracownika z innym przedsiębiorcą. Sąd Najwyższy oparł bowiem swoje orzeczenie na art. 18 ust. 1a ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, zgodnie z którym w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe uwzględnić należy również przychód z umowy zlecenia (umowy o dzieło). Wniosek powyższy nie budzi wątpliwości w przypadku pracownika, z którym sam pracodawca zawarł umowę cywilnoprawną w sytuacji określonej w art. 8 ust. 2a ustawy. Przepis ten nie może mieć jednak zastosowania w przypadku, gdy umowa cywilnoprawna została zawarta przez pracownika z podmiotem innym niż pracodawca. Rozciągnięcie

obowiązku wspólnego rozliczenia i zapłaty składek od wynagrodzenia wypłaconego przez zewnętrznego podmiot jest bowiem sprzeczne z art. 4 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, który wyraźnie wskazuje, że płatnikiem składek jest zawsze podmiot wypłacający wynagrodzenie.

Niemniej po wydaniu uchwały przez Sąd Najwyższy, ZUS automatycznie stosuje korzystną dla siebie wykładnię art. 8 ust. 2a ustawy, mimo iż nie dotyczy on każdego trójkąta umów. Interpretacja przedmiotowego przepisu dokonana przez Sąd Najwyższy była niejednokrotnie krytykowana w literaturze jako niezgodna z konstrukcjami prawnymi ubezpieczenia społecznego i naruszająca chronione dobra. Wskazuje się bowiem, że przepis art. 8 ust. 2a ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych jest potrzebny, jednakże jego interpretacja przenosząca obowiązek zapłaty składek od umowy zlecenia ze zleceniodawcy na pracodawcę jest do nie przyjęcia, zaś w walce ZUS pomoc może wyłącznie Trybunał Konstytucyjny.

## EMILIA PASŁAWSKA

Radca prawny w Departamencie Prawnym Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji na Uniwersytecie Gdańskim oraz Podyplomowego Studium Podatków i Prawa Podatkowego na Uniwersytecie Warszawskim. W 2016 roku ukończyła aplikację radcowską przy Okręgowej Izbie Radców Prawnych w Warszawie, następnie zdała z wynikiem pozytywnym egzamin radcowski. Doświadczenie zawodowe zdobywała w trójmiejskich i warszawskich kancelariach prawnych, prowadząc obsługę prawną osób fizycznych i prawnych. Posiada ponadto doświadczenie zawodowe w zakresie reprezentowania klientów przed sądami powszechnymi i administracyjnymi. Jej zainteresowania koncentrują się wokół prawa cywilnego i gospodarczego.

## BĘDZIE ŁATWIEJ ODZYSKAĆ DŁUG

Ustawa wprowadza liczne narzędzia dyscyplinujące nierzetelnych kontrahentów Ustawa z 7 kwietnia 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ułatwienia dochodzenia wierzytelności, której znaczna część przepisów weszła w życie 1 czerwca 2017 r., wprowadza liczne narzędzia mające wpłynąć na ograniczenie nierzetelności kontrahentów związanej m.in. nieterminowym regulowaniem zaciągniętych przez nich zobowiązań

Zmiany wprowadzone w ramach tzw. pakietu wierzytelności przede wszystkim dotyczą kwestii proceduralnych — m.in. zwiększają wysokość roszczeń dochodzonych w postępowaniu uproszczonym z 10 tys. zł do 20 tys. zł, jak również rozbudowują katalog spraw, jakie mogą być dochodzone w postępowaniu grupowym.

Ustawa wydłuża również termin upadku zabezpieczenia, który co do zasady następować będzie po upływie dwóch miesięcy (dotychczas po upływie jednego miesiąca), liczonych od uprawomocnienia się orzeczenia uwzględniającego roszczenie albo od uprawomocnienia się postanowienia o odrzuceniu apelacji lub innego środka zaskarżenia, wniesionego przez obowiązanego od orzeczenia uwzględniającego roszczenie, które podlegało zabezpieczeniu.

Nowelizacja dotyczy także postępowania egzekucyjnego — w sytuacji, gdy wierzyciel wykaże, że na skutek prowadzonej egzekucji jego należność nie zo-

stała zaspokojona, będzie mógł żądać zobowiązania dłużnika do złożenia wykazu majątku wraz z informacją o czynnościach prawnych, których przedmiotem jest rzecz lub prawo o wartości przekraczającej wysokość minimalnego wynagrodzenia za pracę, dokonanych na rzecz osób trzecich w ciągu 5 lat od wszczęcia egzekucji i które wyłynęły na poziom jego niewypłacalności.

W ustawie przewidziano także nowy sposób zabezpieczenia roszczeń poprzez możliwość dokonania w księdze wieczystej wpisu ostrzeżenia o zakazie zbywania lub obciążania nieruchomości albo spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, którego podstawę stanowić będzie postanowienie o udzieleniu zabezpieczenia i który to wpis dokonywany będzie przez sąd z urzędu.

Nowe regulacje odnoszą się również do Kodeksu cywilnego i wprowadzają solidarną odpowiedzialność inwestora i wykonawcy za zapłatę wynagrodzenia należnego podwykonawcy tytułu wyko-

nanych przez niego robót budowlanych, których szczegółowy przedmiot został zgłoszony inwestorowi przed przystąpieniem do wykonywania tych robót, o ile inwestor nie złoży w terminie 30 dni sprzeciwu w tym zakresie. Takie same skutki wywołuje określenie w umowie przez inwestora i wykonawcę szczegółowego zakresu robót zleczanych podwykonawcy.

Kolejne elementy „pakietu wierzytelności” wejdą w życie 13 listopada 2017 r., 1 stycznia 2018 r. oraz 1 czerwca 2018 r. i dotyczyć będą przede wszystkim działalności biur informacji gospodarczej, w tym szybszego przekazywania przez wierzycieli informacji o zaległych zobowiązaniach swoich kontrahentów oraz utworzenia Rejestru Należności Publicznoprawnych. Powyższe zmiany będą miały na celu ułatwienie przedsiębiorcom uzyskanie informacji o potencjalnych kontrahentach, dzięki czemu będą mogli w przyszłości uniknąć problemów w zakresie problemów z wyegzekwowaniem należnych im płatności.

EMILIA PASŁAWSKA

Adwokat w warszawskim biurze Russell Bedford Poland. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego oraz studiów podyplomowych z zakresu prawa spółek prowadzonych w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie. Doświadczenie zawodowe zdobywała w dziale prawnym spółki internetowej, a także w polskich oraz międzynarodowych kancelariach prawnych. Specjalizuje się w prawie cywilnym procesowym i materialnym, prawie handlowym oraz w prawie gospodarczym.

# DOBRA WIARA JAKO OCHRONA PRZED SANKCJĄ VAT

Od dnia 1 stycznia 2017 roku została wprowadzona tzw. sankcja VAT tj. dodatkowe zobowiązanie, które można na podatnika nałożyć w przypadku gdy ten zaniżył zobowiązanie VAT, zawiążył kwotę obniżającą wysokość zobowiązania lub kwotę podlegającą zwrotowi. Ustawodawca przewidział trzy stawki sankcja VAT. Pierwsza wynosi 30% zaniżonej kwoty zobowiązania VAT lub zawiązonej kwoty obniżającej wysokość zobowiązania lub kwoty podlegającej zwrotowi. W sytuacji, gdy podatnik po zakończeniu kontroli podatkowej lub celno-skarbowej w sposób dobrowolny skoryguje swoje błędne rozliczenie obowiązujące go będzie sankcja w wysokości 20%. W przypadku, gdy błędne rozliczenie wynikać będzie z popełnienia oszustwa podatkowego sankcja wyniesie nawet 100% naliczonego podatku. Ustawodawca wskazuje na prewencyjny charakter wprowadzonych sankcji niemniej jednak pojawia się pytanie czy podatnik będzie mógł się powołać na dobrą wiarę celem uniknięcia zapłaty sankcji.

Zgodnie z treścią uzasadnienia podatnicy, którzy nieświadomie biorą udział w niezgodnych z prawem transakcjach dochowując należytej staranności i działając w dobrej wierze mają nie być obciążani sankcją w wysokości 100%. Wskazać należy, iż w takich przypadkach pełne zastosowanie znaleźć ma orzecznictwo polskich sądów administracyjnych oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w zakresie działania w dobrej wierze i z należyłą starannością. Zgodnie z utrwalonym poglądem w tymże orzecznictwie na organie podatkowym ciąży obowiązek dowodu, na podstawie obiektywnych przesłanek, że podatnik miał wiedzę lub powinien ją posiadać, iż dany kontrakt który ma być podsta-

wą prawa do odliczenia VAT wiązał się z przestępstwem popełnionym przez wystawcę faktury lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu, by móc pozbawić podatnika prawa do odliczenia VAT.

Wskazać również należy, iż przepisy o sankcji nie znajdują zastosowania w sytuacji, gdy zniżenie podatku lub zawiązenie zwrotu albo różnicy podatku do przeniesienia, wynikało z popełnionych w deklaracji błędów rachunkowych lub oczywistych omyłek.

Zarówno błąd rachunkowy (pomyłka w działaniu matematycznym) jak i oczywista omyłka (np. drobny błąd pi-

sarski, komputerowy) są wynikiem niestaranności podatnika niemniej jednak znajdującej akceptację u ustawodawcy. W rezultacie spodziewać się należy, iż organy przed stosowaniem danej sankcji będą ustalać z czego dokładnie dany błąd w deklaracji jest wynikiem czyli organ badać będzie czy błąd w deklaracji jest wynikiem winy umyślnej podatnika czy działaniem niecelowym.

Posiłkując się doświadczeniem zawodowym wskazać należy, iż w tego typu sprawach organ starać się będzie wykazać winę podatnika, natomiast rolą podatnika będzie wykazanie działania niezamierzonego w postaci błędu rachunkowego lub oczywistej omyłki.

## PIOTR BACHNIK

Od lutego 2016 roku związany z kancelarią Russell Bedford Poland. Posiada wykształcenie prawnicze, ukończył studia na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego oraz jest absolwentem Szkoły Prawa Włoskiego i Europejskiego na WPIA UW prowadzonej wspólnie z Wydziałem Prawa Uniwersytetu w Katanii, Włochy. Obecnie odbywa aplikację adwokacką pod patronatem adwokata Wiesława Wasilewskiego w Okręgowej Radzie Adwokackiej w Warszawie. W latach 2014-2016 pracował w kancelarii Mamiński & Wspólnicy. Specjalizuje się w prawie karnym, egzekucji sądowej oraz prawie cywilnym. Posługuje się językiem angielskim wraz z terminologią prawniczą.

# CROSS-BORDER BRANDS, TRANSFER PRICING AND THE IMPACT OF BEPS

For multinational groups, a change in a local tax regime may lead to higher overall corporate income taxes for the group. Nowadays, with tax authorities around the world on the lookout for tax avoidance, there is little room left for tax planning. Early compliance is now the key and may open up new opportunities or reduce your tax risks.

One area that is often neglected, in the context of transfer pricing, is the cross-border use of corporate brands or trademarks by related companies. Often, subsidiaries trade under the same name as their parent, and use the same brands or trademarks. This raises the question of when intra-group licence fees or royalties are chargeable for the privilege.

Use of a company name and brand in German tax law. Conclusions from various court cases, and changes in German tax law, prompted the German Ministry of Finance to issue guidance in April 2017, setting out criteria for defining a chargeable transaction. A chargeable transaction arises where:

- a licence agreement exists allowing the use of a name or product related brand; and
- there is an unbreakable connection between the name and the brand; and
- the name or brand has a clearly distinguishable value (benefit test).

Until 2013, the absence of a licence fee agreement, or the presence of an uncompensated usage agreement in a company's articles of association, shareholder agreements or bylaws could prevent any obligation to charge for the use of a name or brand. However, changes to the tax law in 2013 and 2015 have now regulated that the tax authorities can deem a level of licence income with no written or oral agreement. And the authorities will disregard shareholder agreements regarding the uncompensated usage of a name or brand, if not intrinsically associated with the shareholding.

This does not apply if the usage of a name or brand has been charged for in another way, for example through the sale of goods

to a sales subsidiary. On the other hand, if a company gains an advantage from manufacturing products or rendering services by exercising its right to use a name or brand, the tax authorities could easily value these rights, giving rise to a chargeable transaction.

## Impact of the OECD's BEPS project

Now, in the case of a German company paying a foreign company royalties for the use of its name or brand, a question arises regarding the tax deductibility of these payments.

For some time now, jurisdictions have been competing to attract inward investment in research and development (R&D). Initiatives include favourable tax treatment of licence income through 'patent box', 'licence box', and 'IP box' regimes. However, the OECD's report into base erosion and profit shifting (BEPS) found this had the potential to encourage companies to shift profit artificially from one jurisdiction to another with lower taxes.

BEPS Action 5 – Countering Harmful Tax Practices More Effectively aims to tackle these abuses. One example would be where a company produces patents in a high-tax jurisdiction, incurring tax-deductible expenses, but accrues its profits in a low-tax jurisdiction. Because the jurisdiction carrying the expense burden earns no tax revenue from any profits, Action 5 introduced the 'modified nexus' approach.

This approach requires that, for a business to benefit from a favourable regime, it must not only make profits in that regime but must also engage in a significant proportion of R&D activities and incur actual expenditure that contributes to the profit in the same jurisdiction

As of January 2018, Germany will restrict the tax deductibility of licence payments and royalties that do not follow the modified nexus approach

This restriction will only apply where the licence income is taxed in the destination jurisdiction at a rate lower than 25%. Where the rate is lower, the tax-deductibility of the licence fee will be partly restricted to offset the preferential tax treatment

Where related companies use common names or brands, the new legislation is likely to create non-deductible licence expenses for German companies paying a licence fee to a company in a preferential tax jurisdiction. It may be difficult to gain an exemption under the modified-nexus approach as it will be hard to prove the necessary local R&D spend

## What to do next?

The new tax legislation applies to both German inbound and outbound usage of rights.

Where it is a German company using a name or brand, an agreement may reduce the taxable base. However, the BEPS rules we've discussed, and in some cases German rules on controlled foreign companies (CFCs), could restrict this.

Where it is a German company allowing the use of a name or brand, the tax authorities may deem a contract exists even if there is none in place, or if the usage right exists in a shareholder related document, taxing deemed income.

Multinational groups with German companies should evaluate their branding and trademarks and seek professional advice to mitigate any risks.

*Authors: Stephan Strothenke, Victoria Willcox-Heidner*



# DATA ANALYTICS – RISING UP THE CORPORATE AGENDA

The amount of data that organisations generate every day has surged in recent times. Data comes in many shapes and forms – from financial and operational data to emails and tweets – and is a major asset to organisations. But it is often difficult to exploit data to gain insights that will help achieve growth and identify underlying risks

Tesco plc was one of the first major organisations to recognise the value of data by studying customer spending patterns through its Clubcard loyalty scheme and using the data to send out specific promotional material to individual customers, tailored to their spending patterns.

As well as identifying opportunities to improve business performance, data analytics can also highlight risks before they materialise in a detrimental way. Many accounting scandals could have been spotted in advance if the right data analytics had been in place to spot red flags from within the data. External auditors of large organisations now use data analytics to trawl through millions of journal entries looking for red-flag characteristics appearing in the data.

## Creating a data analytics strategy

To be successful you need a clear data analytics strategy that addresses the areas of people, technology and process. The most important element is people. There needs to be a drive and appetite among data analytics specialists, and management needs to support and encourage the use of data analytics. Only by doing this can you be sure it supports your business in key areas such as: marketing, finance, compliance, and audit and risk

## Defining a process

You need a clear process that gives you

access to your key data sets. This data may come from your actual systems or data warehouses. By collaborating with your IT team, access to data can be seamless while not putting your systems at risk by placing too much demand on them or allowing too much access.

## Using technology

You will find a range of technology on the market that will help you analyse your data. These tools can be as simple as Excel through to advanced analytics platforms that perform predictive analytics using historical events to pre-empt future events. Most of these tools enable you to develop insights from data provided that you ensure the right people with the right skills develop the analytics

Recently the trend has been towards data visualisation tools that take data and portray it dashboards, storyboards, infographics and charts. Illustrating data on geographical maps is also a popular way of gaining at-a-glance insights from data. Data visualisation tools are popular because people who are short of time find it easier and quicker to understand the results as a visual representation. A picture really is worth a thousand words

## Ownership of the data

You need to address who is responsible for developing and maintaining your data and analytics. Large organisations that recognise the value of data appoint

Chief Data Officers (CDOs) who have total responsibility for overseeing and governing an organisation's data

Andrew Day, the CDO at Sainsbury's in the UK says: "My role is to help the business make better decisions based on information and analytics. I'm responsible for leading a team of data engineers, scientists, analysts and reporting types, and I work out where to apply their skills to create positive outcomes for the business

„I also provide an indirect leadership role for data and analytics across the Sainsbury's group, to ensure that we're providing learning and development opportunities for people, and sharing best practice.

While appointing a CDO may be a step towards ensuring that you make the most of your data, it may not be a viable option for smaller businesses. Instead, responsibility for these activities may fall to an IT function. Other business functions may also have to play the role of CDO, seeking direction from your IT function or external consultant.

Data analytics has been around for a long time but many organisations often struggle to benefit because of a lack of direction and skills. To gain a competitive edge over your rivals, and remain on the right side of legislation, you need to work out the right strategy that will create positive outcomes for your business.

*Author: Robin Clough Wakefield, UK*

# IDEA ASESORES INCREASES RUSSELL BEDFORD PRESENCE IN SPAIN



Global professional services group Russell Bedford International has further strengthened its presence in Spain with the addition of Málaga firm Idea Asesores.

Founded in 2000, Idea Asesores is a multi-discipline consulting firm headed by senior partner Juan Macías and with the support of audit director Ana Pérez and tax director Rocío Luna.

Idea Asesores joins as part of the national network, Grupo Español Russell Bedford, increasing its presence to six locations, covering Barcelona, Madrid, San Sebastian, Valencia, Zaragoza, and now Málaga.

The firm's broad range of services include corporate finance, accounting, tax consultancy, audit, due diligence and

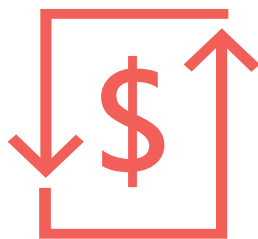
business recovery administration. It also has an associated legal practice, Idea Abogados.

Idea Asesores has an extensive portfolio of clients, largely consisting of SMEs in various sectors including construction, hotels, technology and retail.

Stephen Hamlet, CEO of Russell Bedford International, commented: "We are thrilled with the speed at which Grupo Español Russell Bedford has expanded in only a short few months. The addition of Idea Asesores' multi-discipline consulting firm reinforces our already strong Spanish presence.

Russell Bedford is now represented in six key locations throughout Spain. We welcome Juan and his team to the network and look forward to meeting at our many international conferences."

Juan Macías added: "Joining Russell Bedford International is an important step for the development of our firm - our new membership will allow us to offer our clients optimum global service. As the second Spanish firm to join Russell Bedford this summer, we are very excited to be joining a network that is undoubtedly growing in Europe and beyond."



# Ceny Transferowe 2018



KONFERENCJA

## CENY TRANSFEROWE 2018

WARSZAWA, HOTEL RADISSON BLU SOBIESKI, 27-28 LISTOPADA 2017

### PROWADZĄCY



dr Andrzej  
Dmowski



Ewa  
Ścierańska



Michał  
Serafin



Leszek  
Dutkiewicz

### ORGANIZATORZY I PARTNERZY



*www.russellbedford.pl*

*rbmagazine.russellbedford.pl*

**Biuro Warszawa**

ul. Marynarska 11  
02-674 Warszawa  
T: 22 299 01 00  
F: 22 427 44 02  
E: office@russellbedford.pl

**Biuro Gdańsk**

ul. Jaśkowa Dolina 81  
80-286 Gdańsk  
F: 22 427 44 02  
E: gdansk@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

**Biuro Kraków**

Al. Płk. Wł. Beliny-Prażmowskiego 29/7  
31-514 Kraków  
T: 32 731 34 20  
F: 22 427 44 02  
krakow@russellbedford.pl