

# RB MAGA ZINE

listopad 11/2017

**PODATEK VAT W ZAKRESIE  
NIEODPŁATNEGO PRZEKAZANIA  
ARTYKUŁÓW REKLAMOWYCH LUB  
PROMOCYJNYCH**

**KWESTIA NIEUMYŚLNOŚCI  
PRZESTĘPSTWA SKARBOWEGO**

RAFAŁ DĄBROWSKI

**ZMIANY W PODATKACH W 2018 R.**

EMILIA PASŁAWSKA

**CERTYFIKACJA W ZAKRESIE  
OCHRONY DANYCH OSOBOWYCH**

**FORBES: SPLIT PAYMENT -  
KŁOPOTLIWA BARIERA  
WOBEC WYŁUDZEŃ VAT**



Wesołych Świąt

Merry Christmas



Z okazji Świąt Bożego Narodzenia życzymy wiele radości i szczęścia oraz zrealizowania wszelkich planów zarówno na polu zawodowym jak i prywatnym.

Pragniemy podziękować Państwu za zaufanie jakim nas obdarzyliście oraz znakomitą współpracę.

Zespół Russell Bedford Poland



6

ZMIANY W PODATKACH W 2018 R.

Autor: Rafał Dąbrowski

22

OUTSOURCING PRACOWNICZY –  
POTENCJALNE KONSEKWENCJE PODATKOWE  
DLA PRACODAWCY

Autor: Aleksandra Księżyk



24

PYTANIA WS. NABYWANIA NIERUCHOMOŚCI  
PRZEZ DEWELOPERÓW

Autor: Justyna Kyć



# SPIS TREŚCI

Listopad / 2017

## RUSSELL BEDFORD NEWS

III Konferencja Ceny Transferowe 2017/2018 - fotorelacja 4  
Relacja ze śniadania z zakresu Ochrony Danych  
Osobowych GDPR/RODO .....5

## TEMAT NUMERU

Zmiany w podatkach w 2018 r. ....6  
Certyfikacja w zakresie ochrony danych osobowych .....7

## PODATKI

Zmiany w Ordynacji podatkowej .....8  
Zwolnienie z VAT badań medycznych .....9  
Podatek VAT w zakresie nieodpłatnego przekazania  
artykułów reklamowych lub promocyjnych .....10  
Ubytki naturalne są kosztem uzyskania przychodów .....11  
Powiadomienie CBC-P  
- ostatnie dni na złożenie informacji .....12  
Nieuczciwe agencje pracy tymczasowej, a koszty  
uzyskania przychodu .....13  
Jak ochronić swój majątek przed postępowaniem  
egzekucyjnym? .....14  
Zastosowanie różnych stawek akcyzy wobec paliwa  
dostarczanego z jednego zbiornika .....15  
Druga ustawa o innowacyjności .....16  
Moment powstania obowiązku akcyzowego w procesie  
produkcyjnym przy użyciu urządzeń kontrahenta .....17

## PRAWO

Jeden przelew do ZUS od 1 stycznia 2018 roku .....18  
Kolejna nowelizacja kodeksu karnego  
i kodeksu wykroczeń – zmiany dotyczące  
przypadku przedmiotów .....19  
Korzystanie z nieruchomości przez posiadacza  
samoistnego, który oddał rzecz do używania najemcy,  
polega wyłącznie na pobieraniu pożytków cywilnych –  
wskazał Sąd Najwyższy .....20



## PODATKI

Zmiany  
w Ordynacji  
Podatkowej

Outsourcing pracowniczy – potencjalne konsekwencje  
podatkowe dla pracodawcy .....22  
Pytania ws. nabywania nieruchomości przez  
deweloperów .....24  
Kwestia nieumyślności przestępstwa skarbowego .....25  
Zniesienie górnego limitu składek ZUS .....26

## MEDIA/PRASA

FORBES: Konstytucja biznesu. Rewolucyjny pakiet  
życzeń .....27  
FORBES: Split payment - kłopotliwa bariera wobec  
wyłudzeń VAT .....28

## TWOJA FIRMA

Cash pooling od ponad 20 lat na polskim rynku - część III  
pooling wirtualny .....30  
Obowiązek dokumentacji cen transferowych wobec cash  
poolingu wewnątrz grupy kapitałowej .....33

## INTERNATIONAL

Internal Revenue Service's Large Business and International  
Division is launching 11 more compliance campaigns .....34  
Russell Bedford firms contribute to World Bank Doing  
Business report 2018 .....36

# SZANOWNI PAŃSTWO

TYM RAZEM WYJĄTKOWO DŁUGO MUSIELI PAŃSTWO CZEKAĆ NA KOLEJNĄ PUBLIKACJĘ RB MAGAZINE, A TO DLATEGO, ŻE LISTOPAD PRZESZEDŁ WSZELKIE NASZE OCZEKIWANIA I OKAZAŁ SIĘ NIEZWYKLE PRACOWITYM, ALE TAKŻE OWOCNYM MIESIĄCEM DLA RUSSELL BEDFORD. PO PIERWSZE CHCIAŁAM Z PRZYJEMNOŚCIĄ ZAZNACZYĆ, IŻ NINIEJSZA PUBLIKACJA JEST NASZYM REKORDOWYM WYDANIEM POD WZGLĘDEM LICZBY ARTYKUŁÓW, GDYŻ ZAWIERA ICH AŻ 27.

Tematem przewodnim niniejszego wydania jest certyfikacja w zakresie ochrony danych osobowych zgodnie z wymogami RODO. Kwestię szczegółowo omawia Emilia Paśławska, artykuł ten znajduje się w dziale Prawo. Szczególnie polecam także tekst Rafała Dąbrowskiego pt. „Zmiany w podatkach w 2018 r.,” który analizuje kolejne nowelizacje w prawie podatkowym, wskazując najważniejsze zmiany, które wejdą w życie już niebawem.

Na samym początku miesiąca odbyło się w naszej firmie śniadanie z zakresu ochrony danych osobowych GDPR/RODO, które spotkało się z ogromnym zainteresowaniem wśród Klientów. Natomiast w ostatnich dniach miesiąca zorganizowaliśmy III Konferencję z zakresu Cen Transferowych, na którą przybyli specjaliści z branży prawno-podatkowej w celu omówienia wszelkich kwestii związanych z przygotowaniem dokumentacji podatkowej cen transakcyjnych. Relacje z powyższych wydarzeń znajdują się w dziale RB News. Jak widzicie Państwo – nie zwalniamy tempa, a wręcz przeciwnie-robimy wszystko, aby z dnia na dzień rozwijać się dla naszych Klientów.

W sekcji Podatki Leszek Dutkiewicz przypomina o ostatnich dniach na złożenie powiadomienia

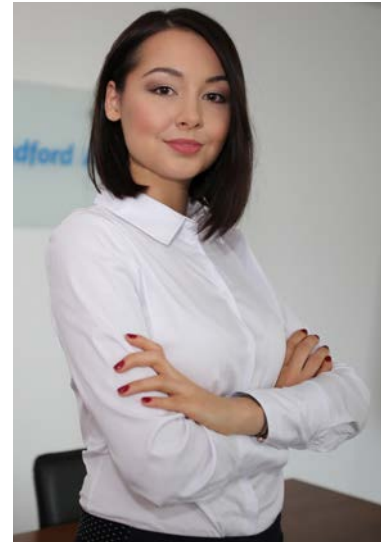
CBC-P. Natomiast Rafał Dąbrowski pochyla się nad tematem zmian w Ordynacji podatkowej.

Zaglądając do działu prawnego warto zatrzymać się przy artykule Piotra Bachnika, który pisze o kolejnej nowelizacji kodeksu karnego i kodeksu wykroczeń. Z kolei Aleksandra Księżyk przedstawia potencjalne konsekwencje podatkowe dla pracodawcy w kwestii outsourcingu pracowniczego.

Zachęcam również Państwa do zatrzymania się przy publikacjach Dr Andrzeja Dmowskiego, które ukazały się w minionym miesiącu na łamach Forbes.pl. Znajdą je Państwo w sekcji MEDIA/PRASA.

Z kolei w dziale TWOJA FIRMA ukazała się obiecana w poprzednim numerze, ostatnia (trzecia) część publikacji dr Adama Jaroszyńskiego dotyczącej cash pooling. Tym razem dr Jaroszyński bierze pod lupę pooling wirtualny.

Z tego miejsca chciałam z okazji zbliżających się Świąt Bożego Narodzenia życzyć Państwu wielu sukcesów zarówno w życiu zawodowym, jak i osobistym. Pragnę również serdecznie podziękować za zaufanie, jakim nas Państwo obdarzyli oraz znakomitą współpracę w mijającym roku.



Miłej lektury,  
Sylwia Bartoszek  
Redaktor naczelna

## LISTOPAD NR 11 (35) 2017

RB Magazine  
ul. Marynarska 11, 02-674 Warszawa  
tel. 22 276 61 84  
[rbmagazine.russellbedford.pl](mailto:rbmagazine.russellbedford.pl)

Wydawca



Redaktor Naczelna  
Sylwia Bartoszek  
[sylwia.bartoszek@russellbedford.pl](mailto:sylwia.bartoszek@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)

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.

## III KONFERENCJA CENY TRANSFEROWE 2017/2018 - FOTORELACJA



W dniach 28-29 listopada w warszawskim hotelu Golden Tulip odbyła się kolejna edycja konferencji z zakresu cen transferowych, organizowana przez Russell Bedford. Specjaliści z branży prawnopodatkowej ponownie zebrali się w celu omówienia wszelkich kwestii związanych z przygotowaniem dokumentacji podatkowej cen transakcyjnych.

Konferencję rozpoczął dr Andrzej Dmowski. Na wstępie przeprowadził on panele z zakresu identyfikacji obowiązku dokumentacyjnego na przełomie 2017 i 2018 roku, nowych obowiązków dokumentacyjnych, terminów, a także praktycznych problemów związanych ze zmianą zakresu wymogów dokumentacyjnych oraz możliwych podejść systemowych do dokumentowania transakcji.

Następnie pan Leszek Dutkiewicz omówił temat kontroli w zakresie cen transferowych - ich stan faktyczny, przebieg i rezultaty szczegółowych kontroli. Pani Ewa Ścierańska przybliżyła uczestnikom temat obowiązków raportowych dotyczących grup kapitałowych polskich i międzynarodowych, praktycznych aspektów sporządzania informacji CIT-TP, CbCr wraz z wymogami zawartości dokumentacji lokalnej. Panel dotyczył również obowiązków sporządzania dokumentacji grupowej (master file), z uwzględnieniem wykorzystania polityki cen transakcyjnych w procesie dokumentowania.

Pierwszy dzień konferencji zakończył pan Leszek Dutkiewicz, który pod lupę wziął temat dokumentowania transakcji szczególnego rodzaju w grupach kapitałowych wraz z zastosowaniem odpowiednich procedur. Rozpoczął on również kolejny, drugi dzień konferencji swoim wystąpieniem na temat wymogów sporządzania analiz porównawczych.

Następnie prelekcję swoją przedstawił pan Michał Serafin, omawiając wyczerpująco zagadnienie metodologii sporządzania analiz porównawczych, w odniesieniu do przyjętych metod oszacowania cen oraz procesu pozyskiwania danych do porównania. Kolejno pan Leszek Dutkiewicz skupił się na odpowiedzialności osób zarządzających jednostkami. Później głos oddał ponownie panu Michałowi Serafinowi, który przeanalizował konsekwencje zmian przepisów oraz działań organów podatkowych, konieczność zmiany podejścia w grupach kapitałowych, a także możliwości wprowadzenia procedur związanych z dokumentowaniem transakcji.

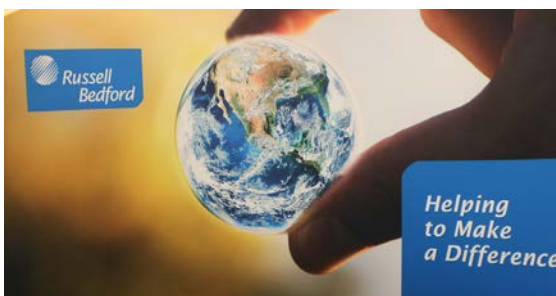
Ostatni panel poprowadził dr Andrzej Dmowski, przybliżając kierunki dalszych prac legislacyjnych. Konferencja zakończyła się dyskusją na temat przedstawionych powyżej zagadnień oraz wręczeniem uczestnikom certyfikatów. Dziękujemy Państwu za zaufanie oraz tak liczne przybycie. Było nam niezmiernie miło Państwa gościć i mamy nadzieję, że ponownie sprostaliśmy Państwa wszelkim oczekiwaniom.

**Bardzo dziękujemy również partnerom i sponsorom wydarzenia:**

UHY ECA, Infor.pl, Wydawnictwo LEGIS, IPIP, Bez Togi, KarierawFinansach.pl, eGospodarka.pl

Natomiast wszystkich Państwa już teraz serdecznie zapraszamy za rok na kolejną edycję konferencji z zakresu cen transferowych.

## RELACJA ZE ŚNIADANIA Z ZAKRESU OCHRONY DANYCH OSOBOWYCH GDPR/RODO



Dnia 13 listopada 2017 mieliśmy zaszczyt po raz kolejny gościć naszych Klientów na warszawskim śniadaniu prawno-informacyjnym. W spotkaniu uczestniczyło około 50 osób. Tematem przewodnim była ochrona Danych Osobowych zgodnie z wymogami GDPR/RODO.

Spotkanie biznesowe rozpoczął Wojciech Ośka, Partner Zarządzający Russell Bedford. Następnie specjaliści zaprezentowali najważniejsze zmiany w przepisach dotyczących Ochrony Danych Osobowych oraz ich wpływ na nowe obowiązki przedsiębiorców. Prowadzącymi była Anna Kamińska-Pietnoczko oraz Paweł Wróbel. Szczegółowo omówili oni ogólne zasady przetwarzania danych osobowych, weryfikację procedur postępowania z danymi osobowymi pod kątem wytycznych RODO, wyznaczanie danych i zbiorów do analizy ryzyka oraz etapy, podstawowe punkty, a także praktyczne przykłady analizy ryzyka. Podczas dodatkowego panelu Pan Tomasz Dmowski omówił nowy produkt RB Domu Brokerskiego, zabezpieczający interesy firmy pod względem Ochrony Danych Osobowych, między innymi wycieku danych osobowych i zwrotu kosztów poniesionych w ramach utraconych korzyści związanych z przetwarzaniem danych.

# ZMIANY W PODATKACH W 2018 R.

Podatnicy powinni przygotować się na kolejne nowelizacje w prawie podatkowym. Poniżej wskazane zostały najważniejsze zmiany, które wejdą w życie już w 2018 r.

## Ustawa o PIT:

- Dla osób zarabiających najmniej nastąpi podwyższenie kwoty wolnej od podatku. Kwota ta wzrośnie z obecnych 6,6 tys. zł do 8 tys. zł. Zmieni się wysokość kwoty zmniejszającej podatek z 556,02 zł do wartości od 1188 zł do 0 zł. Jej wysokość uzależniona będzie od wartości podstawy opodatkowania (przychód minus koszty podatkowe minus ulgi odliczane od dochodu). Im podstawa będzie wyższa, tym niższa będzie kwota zmniejszająca podatek, a tym samym tym więcej trzeba będzie oddać do urzędu skarbowego.
- Od 2018 r. składniki majątku o wartości do 5000 zł nie będą musiały być amortyzowane i będzie je można, jako wyposażenie, zaliczyć bezpośrednio do kosztów podatkowych.
- Resort finansów przygotował rozporządzenie, które określa nowe wzory oświadczeń, deklaracji i informacji podatkowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Modyfikacji ulegną m.in. wzory formularzy PIT-4R, PIT-6, PIT-8C, PIT-11 oraz PIT-R.

## Ustawa o CIT:

- Nastąpi wyodrębnienie dwóch

źródeł przychodów: z zysków kapitałowych oraz z działalności gospodarczej i z działań specjalnych produkcji rolnej. Przychody i koszty w obu źródłach będą rozliczane odrębnie.

- Ograniczone zostanie zaliczenie do kosztów wydatków na usługi niematerialne (np. usługi doradcze, księgowo-reklamowe, marketingowe, prawne) oraz na korzystanie z praw autorskich, praw własności przemysłowej lub know-how do 5 proc. dochodu powiększonego o amortyzację oraz różnicę między przychodami i kosztami finansowania zewnętrznego. Limit ma zastosowanie do kosztów przekraczających 1 200 000 zł.
- Spółki działające w ramach podatkowych grup kapitałowych nie będą już mogły zaliczać darowizn do kosztów uzyskania przychodu.

## Ustawa o VAT:

- Wprowadzony zostanie mechanizm podzielonej płatności (ang. split payment). Polega on na tym, że jedna płatność (jeden przelew) za nabyty towar lub usługę będzie rozdzielana (automatycznie przez system bankowy) na dwa rachunki. Zapłata odpowiadająca wartości sprzedaży netto będzie wpływała na rachunek rozliczenio-

wy dostawcy. Natomiast pozostała zapłata odpowiadająca kwocie VAT będzie wpływała na specjalny rachunek bankowych dostawcy – rachunek VAT, co pozwoli organom skarbowym na większą kontrolę nad płatnościami z tytułu VAT.

- Zaplanowane jest wprowadzenie elektronicznych paragonów fiskalnych.
- Od 1 stycznia 2018 r. obowiązek prowadzenia elektronicznej ewidencji VAT (rejestr sprzedaży VAT i rejestr zakupów VAT) i przesyłania jej jako Jednolitego Pliku Kontrolnego dla potrzeb VAT (JPK\_VAT) obejmie również mikroprzedsiębiorców. Zatem obowiązek przekazywania JPK\_VAT bez wezwania organu podatkowego będzie od 2018 roku dotyczyć już wszystkich podatników VAT.

## Ustawa o podatku akcyzowym:

- Ministerstwo Rozwoju i Finansów chce również od 2018 r. objąć podatkiem akcyzowym płyny do papierosów elektronicznych (tzw. liquidy) oraz wyroby nowatorskie. Zastosowanie w tych przypadkach mają znaleźć ogólne przepisy o opodatkowaniu akcyzą, jak choćby te nakładające obowiązek banderolowania.

---

## RAFAŁ DĄBROWSKI

Starszy Manager w Dziale Doradztwa Podatkowego. Prawnik, Doradca Podatkowy. W Russell Bedford odpowiedzialny za Departament Doradztwa Podatkowego. Od 2011 roku zajmuje się doradztwem dla wiodących firm z różnych sektorów gospodarki. W szczególności specjalizuje się w doradztwie dla branży stalowej, paliwowej, budowlanej, transportowej, nieruchomości oraz IT. Doradzając przy licznych transakcjach gospodarczych oraz przeprowadzając i nadzorując badania due diligence podatkowe zyskał wieloletnią praktykę z dziedziny prawa podatkowego. Realizował procesy optymalizacyjne i restrukturyzacyjne oraz sporządzał dokumentacje cen transferowych. Autor licznych artykułów o tematyce podatkowej publikowanych w prasie branżowej.



# CERTYFIKACJA W ZAKRESIE OCHRONY DANYCH OSOBOWYCH

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (RODO) wprowadza m.in. procedurę certyfikacji ochrony danych osobowych. Mechanizmy certyfikacji ochrony danych osobowych, jako zupełnie nowe rozwiązania, mają zapewnić większą ochronę danych osobowych oraz zgodność ich przetwarzania z RODO oraz celami, w jakich dane osobowe zostały zebrane. Zgodnie z ogólnym rozporządzeniem o ochronie danych osobowych, certyfikacja będzie dobrowolna, niemniej wdrożenie przez administratora mechanizmów certyfikacji i uzyskanie stosownego certyfikatu będzie świadczyło o rzetelności przetwarzania danych osobowych. Procedura uzyskania certyfikatu została opisana w projekcie ustawy o ochronie danych osobowych z dnia 12 września 2017 r.

Przepisy ogólnego rozporządzenia o ochronie danych osobowych wprowadzają nowe rozwiązanie dotyczące certyfikacji w zakresie ochrony danych osobowych, którego założeniem było stworzenie mechanizmu oceny podmiotów pod kątem zgodności ich działań z przepisami RODO. Wprowadzenie procedury certyfikacji stanowi fundamentalną zmianę w stosunku do aktualnie obowiązujących regulacji prawnych, bowiem w aktualnym porządku prawnym brak jest jakiegokolwiek narzędzia umożliwiającego zweryfikowanie czy dany podmiot rzeczywiście posiada odpowiednie kwalifikacje i stosuje rozwiązania, do jakich jest zobligowany zgodnie z przepisami prawa.

Zgodnie z art. 42 ust. 1 RODO certyfikat świadczy o zgodności operacji

przetwarzania danych osobowych prowadzonych przez administratorów i podmioty przetwarzające z przepisami RODO. Certyfikat będzie więc stanowić urzędowe potwierdzenie tego, że administrator danych lub podmiot przetwarzający dane na zlecenie działa zgodnie z prawem. Posiadanie certyfikatu to także dobra wskazówka i argument, który ułatwi wybór odpowiedniego podmiotu przetwarzającego. Ogólne rozporządzenie o ochronie danych osobowych wprowadza bowiem obowiązek korzystania z usług takich podmiotów przetwarzających, które za pomocą odpowiednich środków technicznych i organizacyjnych zagwarantują przetwarzanie danych zgodnie z wymogami RODO oraz ochronę praw osób, których dane dotyczą.

Stosowanie mechanizmów certyfikacji

odgrywa także istotną rolę w procedurze nakładania kar pieniężnych przewidzianych w RODO. Zgodnie z art. 83 RODO każdy organ nadzorczy nakładając administracyjną karę pieniężną powinien wziąć pod uwagę wymienione w tym przepisie czynniki wpływające na wysokość kar, w tym stosowanie przez dany podmiot zatwierdzonych mechanizmów certyfikacji. Oznacza to, że legitymowanie się certyfikatem przez podmiot, na który ma zostać nałożona kara pieniężna, będzie wpływało na obniżenie tej kary.

Wprowadzenie mechanizmu certyfikacji niewątpliwie jest pozytywnym rozwiązaniem, certyfikacja wpłynie bowiem korzystnie na przestrzeganie przepisów o ochronie danych osobowych.

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.



## ZMIANY W ORDYNACJI PODATKOWEJ

Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego przygotowała projekt nowej Ordynacji podatkowej. Komisja wskazuje, że jego celem jest zwiększenie efektywności realizacji zobowiązań podatkowych oraz poszerzenie praw podatnika w jego relacjach z organami podatkowym. Projekt jest dwa razy obszerniejszy niż obowiązująca obecnie ustawa.

### Zmiany na korzyść podatnika

Zgodnie z projektem podatnik będzie mógł wnieść odwołanie w terminie 30 dni, zamiast 14-stu. Obecnie musi złożyć odwołanie od decyzji organu I instancji, natomiast według projektu podatnik mógłby skarżyć taką decyzję od razu do sądu. W sytuacji, gdyby fiskus stwierdził niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego, to musiałby je rozstrzygnąć na korzyść zobowiązanego. Przepisy miałyby wprowadzić także domniemanie dobrej wiary podatnika.

Nowy projekt pozwalałby na zapłatę przez osoby trzecie za podatnika: 5 tys. zł podatku, zaległości, odsetek za zwłokę, kosztów postępowania podatkowego i upomnienia

Nastąpią także zmiany w zakresie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego. Jeżeli do Ministra Finansów wpłynęłoby wiele wniosków o interpretacje indywidualne w podobnych stanach faktycznych, to musiałby on wydać interpretację ogólną. Mógłby też kierować pytania prawne do Naczelnego Sądu Administracyjnego, gdyby wyroki sądów były rozbieżne.

Projekt zakłada, że Minister Finansów musiałby wydawać urzędowe informacje o zmianach w przepisach podatkowych i o ich wpływie na sytuację podatników. Informacje te byłyby publikowane w Biuletynie Informacji Publicznej, a każdy, kto by się do nich zastosował, nie musiałby się martwić o konsekwencje zmiany stanowiska przez fiskusa

Możliwe byłoby także złożenie wniosku o umorzenie podatku jeszcze przed upływem terminu jego płatności.

Nie wszystkie zmiany korzystne

Projekt zakłada, że zobowiązania będą się przedawniały po maksymalnie 25 latach, a nie tak jak obecnie już po 5 latach.

Kontrola na zamówienie podatnika

Zupełna nowość to odpłatna kontrola na zamówienie podatnika. Wystąpienie do urzędu z wnioskiem, aby ten wydał decyzję w sprawie i określił podatek do zapłaty. W decyzji tej urząd badałby całość dokumentacji, a nie ograniczałby się do tego, co przedstawi mu podatnik.

---

### RAFAŁ DĄBROWSKI

Starszy Manager w Dziale Doradztwa Podatkowego. Prawnik, Doradca Podatkowy. W Russell Bedford odpowiedzialny za Departament Doradztwa Podatkowego. Od 2011 roku zajmuje się doradztwem dla wiodących firm z różnych sektorów gospodarki. W szczególności specjalizuje się w doradztwie dla branży stalowej, paliwowej, budowlanej, transportowej, nieruchomości oraz IT. Doradzając przy licznych transakcjach gospodarczych oraz przeprowadzając i nadzorując badania due diligence podatkowe zyskał wieloletnią praktykę z dziedziny prawa podatkowego. Realizował procesy optymalizacyjne i restrukturyzacyjne oraz sporządzał dokumentacje cen transferowych. Autor licznych artykułów o tematyce podatkowej publikowanych w prasie branżowej.

## ZWOLNIENIE Z VAT BADAŃ MEDYCZNYCH

Badania medyczne typu morfologia, EKG, USG, oraz zdjęcia rtg są zwolnione z VAT zarówno w przypadku gdy są wykonywane na podstawie skierowania lekarskiego jak i wtedy, gdy stanowią usługę na życzenie pacjenta. Tak wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 10 sierpnia 2017 r. sygn. 0111-KDIB3-2.4012.301.2017.2.MD.

Wnioskodawcą interpretacji jest szpital specjalistyczny oferujący m.in. różnego rodzaju badania wykonywane przez wykwalifikowanych specjalistów posiadających uprawnienia w zakresie zawodów medycznych. Wskazane wyżej usługi najczęściej wynikają ze skierowania lekarza. Niektóre badania są jednak wykonywane z inicjatywy pacjenta, bez skierowania, na jego życzenie i przez niego finansowane. Pytanie wnioskodawcy dotyczyło możliwości zastosowania zwolnienia z podatku VAT w przypadku usługi na życzenie pacjenta.

Zwolnienie podatkowe usług medycznych jest uregulowane w art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy VAT. Według tego przepisu zwalnia się od podatku usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia wykonywane przez osobę posiadającą odpowiednie uprawnienia zawodowe (np. lekarz).

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej powołał się na orzecznictwo TSUE dotyczące usług medycznych:

„Z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE wynika, że pojęcie „opieka medyczna” dotyczy świadczeń medycznych, które służą diagnozie, opiece oraz w miarę możliwości, leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia.”

Badania mają na celu diagnozowanie stanu zdrowia niezależnie od tego czy są wykonywane na podstawie skierowania. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, że należy wziąć pod uwagę jaki jest cel usługi medycznej:

„Ze zwolnienia będą korzystały jedynie badania związane z profilaktyką i ochroną zdrowotną. Natomiast badania mające cel wyłącznie ekspercki czy dowodowy – nie będą mogły korzystać ze zwolnienia od podatku VAT.” Z tego powodu wnioskodawca uzyskał korzystną interpretację, zgodnie z którą badania medyczne są zwolnione z VAT niezależnie od tego czy wynikały ze skierowania lekarza:

„Wykonanie opisanych badań diagnostycznych służących profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia zawiera się w pojęciu opieki medycznej (...) nie jest istotne czy usługa jest wykonywana na podstawie skierowania lekarza czy też bez skierowania, istotny jest cel świadczonej usługi”

Należy podkreślić, że zakres przedmiotowy zwolnienia usług medycznych nie został jednoznacznie sprecyzowany w ustawie VAT, z tego powodu interpretacja została oparta przede wszystkim na orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE.



PAWEŁ KULA

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

# PODATEK VAT W ZAKRESIE NIEODPŁATNEGO PRZEKAZANIA ARTYKUŁÓW REKLAMOWYCH LUB PROMOCYJNYCH

Nieodpłatne przekazanie artykułów reklamowych lub promocyjnych w zakresie których przysługiwało prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego od VAT należnego jest nieopodatkowane VAT. Tak wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 25 września 2017 r. sygn. 0114-KDIP1-1.4012.447.2017.1.AO.

Wnioskodawca interpretacji jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, czynnym podatnikiem VAT. Przedmiotem działalności jest dystrybucja paliw. Wnioskodawca wydaje swoim kontrahentom własne materiały reklamowe np. flagi, plakaty, naklejki.

Wyłącznym celem udostępniania jest promocja własnej marki lub ukazanie oferty spółki. Wnioskodawcy przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego związanego z zakupem lub wytworzeniem materiałów.

Spółka chciała uzyskać informację czy nieodpłatne przekazanie takich materiałów o wartości przekraczającej 10 zł jest opodatkowane podatkiem VAT.

Na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy VAT za dostawę towarów podlegająca co do

zasady opodatkowaniu VAT uważa się także przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej zwrócił uwagę, że należy rozważyć na ile przekazanie towarów może mieć charakter konsumpcyjny:

„podatek VAT obciąża konsumpcję danego towaru (lub usługi) przez którą należy rozumieć użycie nabytego towaru (lub usługi) w celu zaspokojenia jakiegokolwiek potrzeby konsumenta”.

W opisanym stanie faktycznym przekazanie kontrahentowi materiałów promocyjnych miało na celu wyłącznie promocję i reklamę przedsiębiorstwa, odbiorca nie mógł być uznany za konsumenta. Z tego powodu uznano, że wobec takich zdarzeń nie powstaje obowiązek zapłaty

podatku VAT:

„nieodpłatne wydanie kontrahentom materiałów reklamowych wskazanych w treści wniosku nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT(...) Przyczyną pozostawienia poza zakresem podatku VAT tych wydań jest brak ich konsumpcyjnego charakteru”.

Należy zwrócić uwagę, że opisanie wyłączenie z opodatkowania VAT dotyczy tylko towarów niemających wartości konsumpcyjnej. Gdyby przedsiębiorca rozdawał nieodpłatnie np. koszulki z logiem jego firmy o wartości przekraczającej 10 zł to taka czynność podlegałaby obowiązkowi zapłaty VAT (przy założeniu obniżenia podatku VAT należnego o kwotę VAT naliczonego w związku z tym towarem) dlatego, że taka odzież miałaby wartość nie tylko reklamową ale też użytkową.

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.

# UBYTKI NATURALNE SĄ KOSZTEM UZYSKANIA PRZYCHODÓW



W trakcie transportu, magazynowania i sprzedaży dochodzić może do uszkodzeń nabytych towarów, czy pogorszenia ich jakości, które uniemożliwiają ich dalszą sprzedaż. Tego typu okoliczności nazywa się ubytkami naturalnymi. Analizując orzecznictwo oraz wydane interpretacje indywidualne prawa podatkowego w tym zakresie, wydaje się, że można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów ubytek naturalny w towarze. Muszą być spełnione trzy warunki: straty muszą być rzeczywiste, nie mogą być zawinione przez podatnika oraz powinny być we właściwy sposób udokumentowane. Wydatki związane z likwidacją towarów, utylizacją oraz transportem likwidowanych towarów także korzystają z powyższego prawa.

Istotnym jest, aby poniesiona strata była rzeczywista, tzn. aby posiadane przez podatnika środki obrotowe faktycznie uległy zniszczeniu lub nie nadawały się do normalnego użycia. Udokumentowanie rzeczywiście poniesionej straty spoczywa na podatniku, a jej wykazanie musi mieć niewątpliwy charakter. Konieczne jest również udokumentowanie poniesionego ubytku np. poprzez sporządzenie odpowiedniego protokołu np. na okoliczność inwentaryzacji towarów. Podobnie w wyroku WSA w Warszawie

z dnia 3 sierpnia 2016 r. o sygn. akt III SA/Wa 1717/15.

Straty w środkach obrotowych mogą stanowić koszty uzyskania przychodów, jeżeli cechuje je rzeczywiste poniesienie, niezawinione i właściwie udokumentowanie. Podobnie w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 11 marca 2014 r. o sygn. akt I SA/Gl 779/13. Jedynie niezawinione straty w środkach obrotowych mogą być uznane za koszt uzyskania przychodów,

przy czym straty te należy odpowiednio udokumentować, rozliczyć różnice inwentaryzacyjne oraz wyjaśnić przyczynę ich powstania

Podatnik powinien właściwie udokumentować powstanie ubytku. Może być on udokumentowany protokołem na okoliczność inwentaryzacji towarów. Niedobór towarów stwierdzony w wyniku inwentaryzacji powinien wyjaśniać konkretne przyczyny powstania niedoboru.

## RAFAŁ DĄBROWSKI

Starszy Manager w Dziale Doradztwa Podatkowego. Prawnik, Doradca Podatkowy. W Russell Bedford odpowiedzialny za Departament Doradztwa Podatkowego. Od 2011 roku zajmuje się doradztwem dla wiodących firm z różnych sektorów gospodarki. W szczególności specjalizuje się w doradztwie dla branży stalowej, paliwowej, budowlanej, transportowej, nieruchomości oraz IT. Doradzając przy licznych transakcjach gospodarczych oraz przeprowadzając i nadzorując badania due diligence podatkowe zyskał wieloletnią praktykę z dziedziny prawa podatkowego. Realizował procesy optymalizacyjne i restrukturyzacyjne oraz sporządzał dokumentacje cen transferowych. Autor licznych artykułów o tematyce podatkowej publikowanych w prasie branżowej.

# POWIADOMIENIE CBC-P - OSTATNIE DNI NA ZŁOŻENIE INFORMACJI

Dla wielu spółek czas na przekazanie informacji po raz pierwszy upłynął z końcem października, sprawdź czy Twojej spółki dotyczy ten obowiązek i jaki termin na złożenie pierwszej informacji znajdzie zastosowanie?

W dniu 31 października 2017 r. dla wielu spółek funkcjonujących w grupach kapitałowych minął ustawowy termin na złożenie po raz pierwszy informacji CBC-P.

Formularz CBC-P powinna złożyć każda spółka funkcjonująca w grupie kapitałowej, jeżeli jej sprawozdanie finansowe podlega konsolidacji, a skonsolidowane przychody przekraczają 750 mln EUR. Należy przy tym odróżnić powiadomienie CBC-P, które ma funkcję informacyjną, gdzie podatnicy mają wskazać, czy będą obowiązywać do składania zasadniczego raportu CBC-R, od samego raportu CBC-R, który będzie stanowić kompleksową informację o grupie podmiotów przekazywaną do Szefa KAS. Omawiane obowiązki dotyczą tych jednostek, które są konsolidowane metodą pełną lub metodą proporcjonalną, nie znajdują zastosowania do jednostek konsolidowanych metodą praw własności.

A zatem w pierwszej kolejności do złożenia powiadomienia CBC-P zobowiązana jest ta spółka w grupie podmiotów powiązanych, która:

po pierwsze należy do grupy kapitałowej, w której sporządzane jest skonsolidowane sprawozdanie (przy spełnieniu wskazanego wyżej progu przychodu 750 mln EUR) oraz

1. jest jednostką dominującą (lub wyznaczoną), która jest zobowiązana do przygotowania informacji CBC-R;
2. nie jest jednostką obowiązującą do

składania CBC-R, ale należy do grupy, w której raport CBC-R, będzie składany - w takiej sytuacji spółka składająca CBC-P jest obowiązana wskazać, która spółka w grupie będzie przygotowywać raport CBC-R.

W uzupełnieniu do wcześniejszych informacji publikowanych na naszych stronach uprzejmie informujemy, że na stronach Ministerstwa Finansów jest od niedawna dostępny formularz powiadomienia CBC-P w formie elektronicznej. Możliwy jest do pobrania bezpośrednio od niniejszym artykule.

CBC-P może być złożony zarówno w formie papierowej jak i elektronicznej - wg uznania podatnika.

W przypadku składania powiadomienia w formie elektronicznej, najwygodniej jest skorzystać z systemu e-Deklaracje. Decydując się na złożenie powiadomienia CBC-P w formie papierowej, druki należy kierować na adres Ministerstwa Finansów (Departament Poboru Podatków, ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa).

Przepisy ustawy o wymianie informacji podatkowej nie nakładają bezwzględnego obowiązku posługiwania się formularzem urzędowym, podatnik może złożyć powiadomienie w formie pisemnej korzystając z własnego wzoru i takie powiadomienie będzie przyjęte przez administrację podatkową, pod warunkiem, że zawierać będzie wszystkie informacje wskazane w ustawie, czyli:

- dane adresowe i identyfikacyjne jednostki składającej powiadomienie (CBC-P);
- dane adresowe i identyfikacyjne jednostki składającej raport o grupie (CBC-R);
- rok, za który będzie składany raport o grupie (CBC-R);
- państwo, w którym będzie przekazana informacja o grupie (CBC-R).

Odnosząc się do kwestii terminu, do kiedy pierwsze powiadomienie CBC-P powinno zostać przekazane administracji skarbowej, to jest on uzależniony od stosowanego przez podatnika roku sprawozdawczego:

1. Do 31.10.2017 r. powiadomienie CBC-P [za rok 2016] powinny złożyć te spółki, które mają rok sprawozdawczy odpowiadający rokowi kalendarzowemu;
2. W terminie 10 miesięcy od zakończenia roku sprawozdawczego [za rok rozpoczynający się pomiędzy 1.01.2016 r. a 31.12.2016 r.] - w przypadku spółek stosujących rok sprawozdawczy inny niż kalendarzowy.

Za kolejne lata powiadomienie CBC-P będzie składane do końca każdego roku sprawozdawczego, którego będzie dotyczył.

W przypadku wątpliwości co do terminu, jaki Państwa dotyczy bądź sposobu wypełnienia informacji CBC-P, służymy pomocą.

LESZEK DUTKIEWICZ

Partner w Russell Bedford. Od 2011 roku związany z Russell Bedford Poland. W latach 2008 – 2011 pracował dla czołowych firm doradczych (Ernst&Young, KPMG, BDO) świadcząc usługi z zakresu doradztwa podatkowego. Specjalizuje się w prawie podatkowym i gospodarczym, przede wszystkim w zakresie prawa podatkowego międzynarodowego, postępowań podatkowych, podatku VAT oraz cen transakcyjnych. Autor publikacji o tematyce związanej z prawem podatkowym, cywilnym i międzynarodowym. Wykładowca na szkoleniach z zakresu prawa podatkowego. Posiada wykształcenie prawnicze, w 2008 roku ukończył studia na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego.

# NIEUCZCIWE AGENCJE PRACY TYMCZASOWEJ, A KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODU

Ostatnimi czasy pojawiły się na rynku nieuczciwe agencje pracy tymczasowej (zarządzane przez jedną osobę) oferowały przedsiębiorcom, że wynajmą odpłatnie dotychczasowych pracowników i przejmą obowiązek opłacania zaliczek na PIT i składek ZUS od ich wynagrodzenia. Cena takiej usługi była niższa niż koszty zatrudnienia ponoszone przez pracodawcę. Agencje informowały, że pozyskały dotację unijną na ten cel. Z czasem przestały, jednak płacić zaliczki na PIT i składki ZUS za pracowników. Na tym procederze najwięcej stracą pracodawcy, ponieważ nie będą mogli zaliczyć do kosztów pracowniczych ceny płaconej agencji pracy tymczasowej. Nie przysługuje im także prawo do odliczenia podatku VAT zapłaconego przez pracodawcę agencji na podstawie wystawianych przez nią faktur VAT.

Sądy administracyjne w dwóch ostatnich wyrokach przyjęły, że jeżeli zostanie wykazane, że fikcyjne było udostępnianie przez agencję pracy pracowników – zleceniobiorców ich faktycznemu pracodawcy w celu wykonywania zasadniczo tych samych czynności na podstawie umowy zlecenia/ o dzieło/ usług, oraz na podstawie umowy o pracę, wówczas całe zdarzenie gospodarcze jest obciążone fikcyjnością i w konsekwencji pracodawca nie może uznać za koszt uzyskania przychodów należności zapłaconych agencji pracy tymczasowej za usługi, które były wykonywane w praktyce przez samych pracowników pracodawcy. Podobnie NSA z 4 października 2017 r. sygn. akt II FSK 2460/15 oraz II FSK 1474/16. Zatem w powyższym stanie faktycznym to pracodawca ma obowiązek wpłacania zaliczek na PIT od wynagrodzenia.



Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z dnia 7 listopada 2017 r. sygn. akt I FSK 280/16 oraz 281/16 i 282/16 zakwestionował też prawo do odliczenia podatku VAT zapłaconego przez pracodawcę agencji na podstawie wystawianych przez nią faktur VAT. Powyższe zostało

uzasadnione przez NSA tym, że skoro stosunki prawne pomiędzy pracodawcą a agencją pracy przy zaangażowaniu pracowników pracodawcy jako rzekomych zleceniobiorców czy usługobiorców były w istocie fikcją, to prawo do odliczenia VAT nie przysługuje.

## RAFAŁ DĄBROWSKI

Partner w Russell Bedford. Od 2011 roku związany z Russell Bedford Poland. W latach 2008 – 2011 pracował dla czołowych firm doradczych (Ernst&Young, KPMG, BDO) świadcząc usługi z zakresu doradztwa podatkowego. Specjalizuje się w prawie podatkowym i gospodarczym, przede wszystkim w zakresie prawa podatkowego międzynarodowego, postępowań podatkowych, podatku VAT oraz cen transakcyjnych. Autor publikacji o tematyce związanej z prawem podatkowym, cywilnym i międzynarodowym. Wykładowca na szkoleniach z zakresu prawa podatkowego. Posiada wykształcenie prawnicze, w 2008 roku ukończył studia na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego.

# JAK OCHRONIĆ SWÓJ MAJĄTEK PRZED POSTĘPOWANIEM EGZEKUCYJNYM?

W sytuacji zastosowania środka egzekucyjnego przerwany zostaje bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Z tego powodu urzędnicy podatkowi intensyfikują swoje działania względem podatników, gdy zbliża się koniec roku.

Urząd skarbowy używa różnych metod w celu wyegzekwowania należności podatkowych. Na początku stosuje miękkie formy perswazji np. SMS, e-mail, faks lub telefon zgodnie z rozporządzeniem w sprawie trybu postępowania wierzycieli należności pieniężnych przy podejmowaniu czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych. Kolejnym krokiem może być zabezpieczenie jeszcze przed upływem terminu płatności np. w trakcie kontroli podatkowej. Ordynacja podatkowa przewiduje w takiej sytuacji hipotekę przymusową i zastaw rejestrowy, a organ podatkowy może zwrócić się do podatnika o wyjawienie urzędnikom rzeczy ruchomych i praw zbywalnych, do których przysługuje mu prawo własności.

Następnie urząd skarbowy doręcza upomnienie wzywające do dobrowolnego uregulowania podatku wraz z kosztami upomnienia i odsetkami za zwłokę w terminie 7 dni. Zgodnie z art. 26 Ordynacji podatkowej za zobowiązania podatkowe podatnik odpowiada całym swoim majątkiem. W przypadku przedsiębiorcy urząd skarbowy może zatem zająć nie tylko mienie firmowe, lecz także przedmioty prywatne. m.in. gotówkę, pensję (w części niewyłączonej od zajęcia na podsta-



wie odrębnych przepisów), oszczędności, emeryturę, rentę, udziały, wierzytelności, samochód czy nieruchomości. Przedmiotów zapewniających dłużnikowi i jego rodzinie minimum egzystencji, nie można zająć.

Częstą praktyką wśród podatników jest wyzbywanie się majątku po tym jak organy podatkowe zaczną interesować się ich rozliczeniami podatkowymi. Warto wiedzieć, że działania takie mogą wypełniać znamiona czynu zabronionego, za który grożą poważne konsekwencje karne. Skorzystanie z usług doradcy podatkowego może pomóc ochronić majątek

tak, by nie popaść w konflikt z prawem i zapobiec postawieniu zarzutów karnych (związanych na przykład z utrudnianiem lub udaremnianiem egzekucji) czy wytożczeniem powództwa cywilnego. Kancelaria Russell Bedford Poland oferuje przedsiębiorcom kompleksowe doradztwo podatkowe na każdym stadium postępowania. Nasze usługi obejmują kontrole podatkowe, postępowania podatkowe, a także sprawy karno-skarbowe. Zespół doświadczonych specjalistów traktuje każdą sprawę indywidualnie. Wybieramy rozwiązania optymalne wobec każdego klienta.

RAFAŁ DĄBROWSKI

Partner w Russell Bedford. Od 2011 roku związany z Russell Bedford Poland. W latach 2008 – 2011 pracował dla czołowych firm doradczych (Ernst&Young, KPMG, BDO) świadcząc usługi z zakresu doradztwa podatkowego. Specjalizuje się w prawie podatkowym i gospodarczym, przede wszystkim w zakresie prawa podatkowego międzynarodowego, postępowań podatkowych, podatku VAT oraz cen transakcyjnych. Autor publikacji o tematyce związanej z prawem podatkowym, cywilnym i międzynarodowym. Wykładowca na szkoleniach z zakresu prawa podatkowego. Posiada wykształcenie prawnicze, w 2008 roku ukończył studia na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego.





## ZASTOSOWANIE RÓŻNYCH STAWEK AKCYZY WOBEC PALIWA DOSTARCZANEGO Z JEDNEGO ZBIORNIKA

Paliwo w formie gazu LNG lub CNG może być dostarczane finalnemu nabywcy z tego samego zbiornika z zastosowaniem różnych stawek akcyzy. Tak wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 28 lipca 2017 r. sygn. 0114-KDIP1-2.4013.12.2017.1.SM.

Stawki podatku akcyzowego zostały określone w różnej wysokości w zależności od przeznaczenia paliwa gazowego. Przykładowo, inna stawka obowiązuje przy sprzedaży tego paliwa finalnemu nabywcy w celach ogrzewania budynków oraz inna jeśli ma być użyte jako paliwo silnikowe.

Paliwo gazowe występuje w różnych formach. Stawka akcyzy określana jest odmiennie dla gazu ziemnego skroplonego (LNG) i dla formy lotnej sprężonej (CNG). Szczegółowe dane w tym zakresie zawarte są w 89 ust. 1 pkt 12 ustawy o podatku akcyzowym.

Wnioskodawca jest spółką dostarczającą paliwo gazowe odbiorcom instytucjonalnym. Zamierza sprzedawać gaz

w formach LNG oraz CNG z tego samego zbiornika na rzecz finalnych nabywców przeznaczających paliwo do różnych celów (paliwo silnikowe lub opałowe). Wnioskodawca chciał uzyskać informację czy będzie mógł stosować różne stawki akcyzy pomimo że paliwo pochodzi z tego samego zbiornika.

Spółka, przy użyciu posiadanych, zatwierdzonych i dopuszczonych do użytku, urządzeń pomiarowych zamierza sporządzić odpowiednią ewidencję dla potrzeb podatku akcyzowego.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej zwrócił uwagę na konieczność prawidłowego pomiaru i ewidencjonowania sprzedawanego produktu w celu spełnienia wymagań określonych w art. 138j

ustawy o podatku akcyzowym:

„Aby zatem Spółka mogła dokonywać sprzedaży gazu z jednego zbiornika LNG z zastosowaniem różnych stawek podatku akcyzowego (czy zwolnienia od akcyzy), powinna mieć możliwość precyzyjnego określenia podstawy opodatkowania dla tej czynności, tj. poszczególnych ilości gazu sprzedawanego dla różnych celów w różnej jego postaci.”

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał, że opisane przez spółkę urządzenia pomiarowe zapewniają odpowiednią ewidencję i z tego powodu wnioskodawca będzie mógł stosować różne stawki akcyzy dla paliwa gazowego sprzedawanego z tego samego zbiornika.

PAWEŁ KULA

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

# DRUGA USTAWA O INNOWACYJNOŚCI

Prezydent podpisał tzw. drugą ustawę o innowacyjności. Przewiduje ona ograniczenie barier w prowadzeniu działalności innowacyjnej oraz podniesienie atrakcyjności podatkowych instrumentów wsparcia działalności innowacyjnej w Polsce.

Ustawa wprowadza zmiany zarówno podatkowe jak i w obszarze nauki i szkolnictwa wyższego. Najistotniejsza zmiana polega na zwiększeniu ulgi podatkowej dla przedsiębiorców na działalność badawczo-rozwojową do 100 proc. (150 proc. dla Centrów Badawczo-Rozwojowych – CBR). Akt przewiduje wydłużenie do 2023 r. wyłączenia tzw. podwójnego opodatkowania spółek kapitałowych i spółek komandytowo-akcyjnych zaangażowanych w działalność badawczo-rozwojową. Umożliwia on korzystanie z powyższej ulgi dla części przedsiębiorstw działających poza Specjalnymi Strefami Ekonomicznymi. Doprecyzowany i rozszerzony został katalog kosztów kwalifikowanych do ulgi o środki inne niż trwałe i o formy zatrudnienia inne niż umowa o pracę.

Zmiany w obszarze nauki i szkolnictwa wyższego polegają na zwiększeniu zakresu działania spółek celowych two-

rzonych przez uczelnie i instytuty naukowe Polskiej Akademii Nauk (PAN) o działalność gospodarczą. Uczelnie i instytuty naukowe PAN będą mogły tworzyć spółki do zarządzania infrastrukturą badawczą.

Dwie ustawy o innowacyjności nie są jednak jedynymi aktami prawnymi, które ułatwiają współpracę biznesu i nauki. W ramach prac Rady ds. Innowacyjności powstała Biała Księga Innowacyjności. Jej celem jest rozpoznanie i skatalogowanie barier, które uniemożliwiają swobodny transfer nowej wiedzy do gospodarki, a także zaproponowanie rozwiązań, które te bariery zburzą. W wyniku konsultacji przeprowadzonych przy okazji powstania Białej Księgi Innowacji Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego postanowiło stworzyć dodatkowe instrumenty:

- Doktoraty wdrożeniowe, które pozwalają na tworzenie pracy doktorskiej w przedsiębiorstwach i w uczelniach,
- Sieć Badawcza: Łukasiewicz, której celem będzie prowadzenie badań naukowych i prac badawczo-rozwojowych ważnych dla realizacji polityki gospodarczej państwa (projekt ustawy przyjęty 9 listopada przez Komitet Stały Rady Ministrów).

Powstało także Centrum Zaawansowanych Materiałów i Technologii CEZAMAT. Prowadzi ono prace badawczo-rozwojowe nad nowymi, posiadającymi potencjał komercyjny, technologiami, które będą miały wpływ na rozwój gospodarki i sukces ekonomiczny Polski.

Druga ustawa o innowacyjności wejdzie w życie 1 stycznia 2018 r.

---

## RAFAŁ DĄBROWSKI

Partner w Russell Bedford. Od 2011 roku związany z Russell Bedford Poland. W latach 2008 – 2011 pracował dla czołowych firm doradczych (Ernst&Young, KPMG, BDO) świadcząc usługi z zakresu doradztwa podatkowego. Specjalizuje się w prawie podatkowym i gospodarczym, przede wszystkim w zakresie prawa podatkowego międzynarodowego, postępowań podatkowych, podatku VAT oraz cen transakcyjnych. Autor publikacji o tematyce związanej z prawem podatkowym, cywilnym i międzynarodowym. Wykładowca na szkoleniach z zakresu prawa podatkowego. Posiada wykształcenie prawnicze, w 2008 roku ukończył studia na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego.

# MOMENT POWSTANIA OBOWIĄZKU AKCYZOWEGO W PROCESIE PRODUKCYJNYM PRZY UŻYCIU URZĄDZEŃ KONTRAHENTA

Zużycie energii elektrycznej w procesie produkcyjnym przy wykorzystaniu urządzeń firmy zewnętrznej nie stanowi sprzedaży energii. Jeśli taka operacja została dokonana przez podmiot posiadający koncesję na obrót energią elektryczną to obowiązek akcyzowy powstaje w dniu zużycia energii. Tak wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19 czerwca 2017 r. sygn. 0111-KDIB3-3.4013.21.2017.2.MK.

Interpretacja dotyczy spółki produkującej wyroby stalowe. Wnioskodawca posiada koncesję na obrót energią elektryczną i z tego powodu nie może być uznany za nabywcę końcowego. Spółka wytwarza we własnym zakresie, jednak przy użyciu urządzeń spółek zewnętrznych, substancje w stanie lotnym (tlen, azot, sprężone powietrze) wykorzystywane następnie w dalszej produkcji.

Wnioskodawca chciał uzyskać informację czy ten proces może być uznany za sprzedaż energii elektrycznej na rzecz właścicieli tych urządzeń (właściciele urządzeń nie mają koncesji na obrót energią elektryczną i z tego powodu mogliby zostać uznani za odbiorców końcowych).

Zgodnie z treścią art. 2 ust. 1 pkt 19 ustawy o podatku akcyzowym nabywcą końcowym jest podmiot nabywający energię elektryczną, nieposiadający koncesji na wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucję lub obrót energią elektryczną w rozumieniu przepisów ustawy prawo energetyczne. Sprzedaż energii elektrycznej takiemu podmiotowi jest czynnością opodatkowaną akcyzą (art. 9 ust. 1 pkt. 2 ustawy o podatku akcyzowym).

W przypadku spółki posiadającej koncesję na obrót energią elektryczną (takiej jak wnioskodawca interpretacji) przedmiotem opodatkowania jest zużycie energii elektrycznej przez ten podmiot (art. 9 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku akcyzowym).

Wnioskodawca zaprezentował stanowisko własne, zgodnie z którym nie występuje sprzedaż energii elektrycznej na rzecz kontrahentów-właścicieli urządzeń dlatego że nie mają oni możliwości dysponowania energią a spółka nie obciąża ich kosztami tej energii.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał stanowisko własne wnioskodawcy za prawidłowe. Powołał się jednocześnie na orzeczenie WSA w Szczecinie z 8 stycznia 2015 r. sygn. akt I SA/Sz 950/14 zgodnie z którym zużycie wyrobu akcyzowego powinno być rozumiane jako dokonane, definitywne wykorzystanie wyrobu akcyzowego.

---

PAWEŁ KULA

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



## JEDEN PRZELEW DO ZUS OD 1 STYCZNIA 2018 ROKU

Nowelizacja ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o zmianie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych oraz ustawy o zmianie ustawy – Kodeks pracy oraz niektórych innych ustaw, wprowadziła m.in. zmiany dotyczące rachunków bankowych, na które mają być dokonywane wpłaty z tytułu składek na ubezpieczenia. Zmienione przepisy nałożyły na ZUS obowiązek wygenerowania indywidualnych numerów rachunków bankowych dla każdego przedsiębiorcy w Polsce.

Obecnie wszyscy płatnicy składek dokonują co miesiąc kilka oddzielnych przelewów z tytułu składek na ubezpieczenia. Oddzielnymi przelewami opłacane są bowiem składki na ubezpieczenie społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, składki na Fundusz Pracy oraz składki na Fundusz Emerytur Pomostowych, co wiąże się z koniecznością dokładnego oznaczania przelewów. Płatnicy są obowiązani podawać dane, które pomogą ZUS zaksięgować i rozliczyć wpłaty, tj. numer

konta bankowego, dane identyfikacyjne przedsiębiorcy (NIP, REGON, PESEL, nazwa, imię oraz nazwisko), okres rozliczeniowy (miesiąc i rok).

Od 1 stycznia 2018 roku wszystkie zobowiązania do ZUS regulowane będą jednym zbiorczym przelewem kierowanym na indywidualny rachunek płatnika. Dzięki temu składki od płatników nie będą zbierane na jednym wspólnym koncie, ale na odrębnym rachunku każdego przedsiębiorcy. Po otrzymaniu

składek zadaniem ZUS będzie rozdysponowanie środków między poszczególne fundusze oraz ich dysponentów. Będzie to realizowane w oparciu o algorytm podziału wpłaty na określone tytuły. W dalszej kolejności nastąpi zaksięgowanie wyliczonych wartości na koncie płatnika składek. Nowy system niewątpliwie pozwoli na uniknięcie dotychczasowych problemów z błędnymi przelewami i brakiem możliwości zidentyfikowania wpłat z tytułu składek.

---

EMILIA PAŚLAWSKA

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.

# KOLEJNA NOWELIZACJA KODEKSU KARNEGO I KODEKSU WYKROCZEŃ – ZMIANY DOTYCZĄCE PRZEPADKU PRZEDMIOTÓW

8 listopada 2017 roku Sejm skierował do dalszych prac komisji projekt zmiany kodeksu karnego oraz kodeksu wykroczeń. Zmiany dotyczą przypadku rzeczy wykorzystanych do popełnienia przestępstwa lub wykroczenia. Stwierdzić należy, iż proponowane zmiany są korzystne i zostały poparte przez wszystkie kluby sejmowe. Pomimo wszystko ministerstwo sprawiedliwości widzi możliwość oraz potrzebę dodatkowych korekt w proponowanych zmianach.

Przedmiotowa nowelizacja jest konsekwencją wyroku Trybunału Konstytucyjnego (TK) w sprawie o sygn. akt SK 59/13 z dnia 28 października 2015 roku. TK uznał wówczas, iż przepisy umożliwiające orzeczenia przypadku rzeczy użytych w przestępstwie stypizowanym w ustawie o przeciwdziałaniu narkomanii w przypadku gdy właścicielem jest osoba trzecia są niekonstytucyjne. Precyzując TK orzekł, iż orzeczenie przypadku przedmiotu służącego do popełnienia czynu zabronionego, nie będącego własnością sprawcy, jeżeli właściciel lub inna osoba uprawniona, mimo zachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach, nie przewidywała i nie


mogła przewidzieć, że może on służyć do popełnienia któregoś z tych przestępstw, jest niezgodny z przepisami Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Wskazać należy, iż analogiczne regulacje zawarte są w innych ustawach które zawierają przepisy karne. Niemniej jednak, jak to wynika z uzasadnienia projektu, zmiany dotyczące jedynie kodeksu karnego i kodeksu wykroczeń będą mimo wszystko uniwersalne. Tym samym proponowane zmiany dotyczą przepisu zgodnie z treścią którego przepadek przedmiotów które nie są własnością sprawcy będzie można orzec jeśli ich właściciel lub inna osoba uprawniona

przewidywała, że mogą one służyć lub być przeznaczone do popełnienia przestępstwa albo mogła to przewidzieć przy zachowaniu ostrożności wymaganej w danych okolicznościach. Niemniej jednak wg wiceministra sprawiedliwości konieczne jest wprowadzenie domniemania, iż właściciel danej rzeczy wiedział lub mógł się dowiedzieć, że dana rzecz będzie użyta jako przyrząd do popełnienia przestępstwa i to na tym właścicielu spoczywać ma wykazanie że tak nie było. Wg wiceministra obowiązek dowodzenia w tym zakresie nie może spoczywać na Sądzie. Następnym krokiem są prace sejmowej komisji nadzwyczajnej do spraw zmian w kodyfikacjach.

## PIOTR BACHNIK

Adwokat w kancelarii Russell Bedford Poland, związany z firmą od lutego 2016 roku. 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.



# KORZYSTANIE Z NIERUCHOMOŚCI PRZEZ POSIADACZA SAMOISTNEGO, KTÓRY ODDAŁ RZECZ DO UŻYWANIA NAJEMCY, POLEGA WYŁĄCZNIE NA POBIERANIU POŻYTKÓW CYWILNYCH – WSKAZAŁ SĄD NAJWYŻSZY

Sprawa rozpoczęła się z powództwa M. W. i K. F. przeciwko Miastu Stołecznemu Warszawie o zapłatę z tytułu wynagrodzenia za bezumowne korzystanie z lokali w jednej z warszawskich nieruchomości. Powodowie bowiem, w rezultacie stwierdzenia nieważności decyzji administracyjnej o nabyciu lokali przez jednostkę organizacyjną miasta, nabyli własność lokali mieszkalnych, które były dotychczas wynajmowane przez Miasto Stołeczne Warszawa.

Po rozpatrzeniu sprawy Sąd Okręgowy oddalił powództwo. Sąd uznał, że żądanie zapłaty za bezumowne korzystanie z rzeczy można kierować tylko wobec osoby mającej faktyczne władztwo nad rzeczą. Wobec tego posiadacz samoistny, który oddał rzecz w posiadanie zależne, nie może być stroną pozwaną w sprawie. Po złożeniu apelacji przez powoda, Sąd Apelacyjny w toku rozpoznawania sprawy powziął wątpliwość, czy posiadacz samoistny nieruchomości, którą wynajął rzecz osobie trzeciej, może być pozwanym w sprawie o zapłatę wynagrodzenia za

tw. bezumowne korzystanie z nieruchomości. Sąd w toku rozpoznawania sprawy zwrócił się do Sądu Najwyższego o wydanie rozstrzygnięcia w zakresie zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości.

W związku z powyższym, siedmioosobowy skład Sądu Najwyższego wydał uchwałę z dnia 19 kwietnia 2017 r. (sygn.: III CZP 84/16) i stwierdził, że posiadacz samoistny, który wynajął osobie trzeciej posiadaną nieruchomość może być pozwanym w procesie, jednak jego odpowiedzialność jest ogra-

niczona. Powód może bowiem żądać od niego jedynie zapłaty wartości pożytków cywilnych osiągniętych z tytułu wynajmu nieruchomości.

W pierwszej kolejności skład orzekający zauważył, że kwestia kto może być pozwanym w podobnej sprawie jest jedynie pochodną zagadnienia, na kim ciąży w takim wypadku odpowiedzialność za tzw. bezumowne korzystanie z nieruchomości. Rozstrzygnięcie tego zagadnienia determinuje, kto może zostać pozwany przez właściciela bezprawnie używanej nieruchomości.

Sąd uznał, że uznanie legitymacji biernej posiadacza samoistnego, który oddał rzecz w posiadanie zależne byłoby niezrozumiałe wobec treści przepisu art. 224 Kodeksu cywilnego. Przewiduje on m. in. roszczenie o zwrot pożytków cywilnych, z którym można wystąpić tylko przeciw posiadaczowi samoistnemu tylko wtedy, gdy odda rzecz w posiadanie zależne. Obowiązek zwrotu pożytków cywilnych istnieje bowiem, gdy posiadacz samoistny oddał rzecz w posiadanie zależne na podstawie stosunku prawnego przynoszącego takie korzyści.

Sąd Najwyższy stwierdził, że oddanie rzeczy posiadaczowi zależnemu powoduje, iż posiadacz samoistny w zasadzie nie ma możliwości wykorzystywania wartości użytkowej nieruchomości, poza możliwością pobierania pożytków cywilnych. Uznano, że skoro zakres możliwości korzystania z nieruchomości ulega ograniczeniu, to ograniczeniu ulega również zakres odpowiedzialności posiadacza samoistnego za korzystanie z cudzej nieru-

chomości. Wobec tego stwierdzono, że właściciel może żądać wyłącznie zwrotu pożytków cywilnych od posiadacza samoistnego, który wynajął nieruchomości.

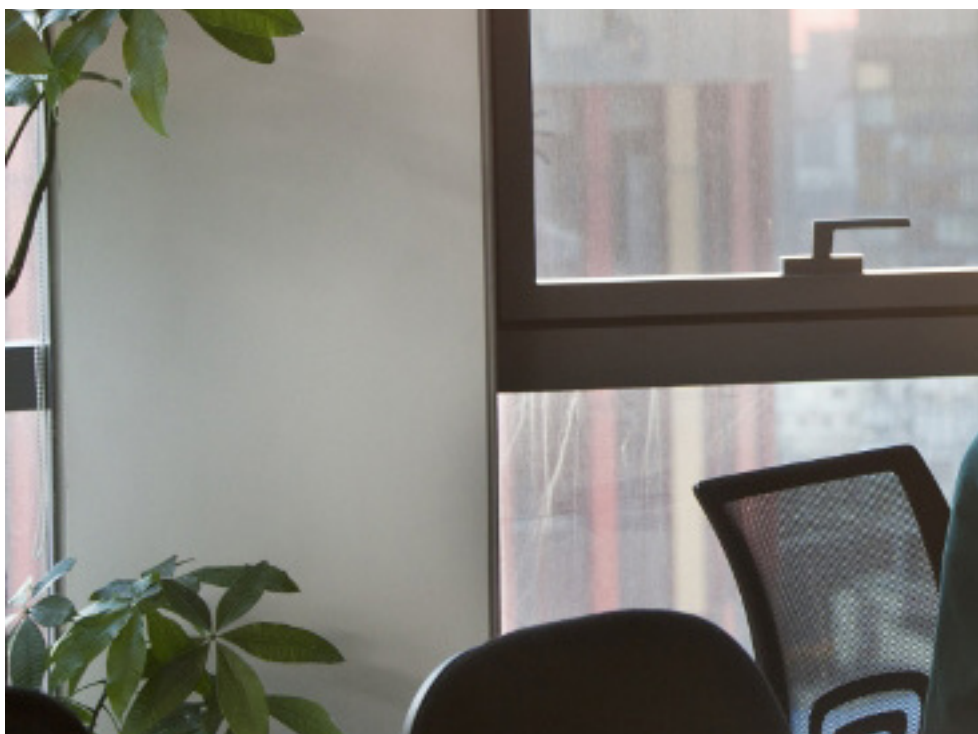
Warto zauważyć, że Sąd Najwyższy odstąpił od stwierdzenia istnienia obowiązku zapłaty wynagrodzenia za korzystanie z rzeczy przez posiadacza zależnego. Wskazano jedynie, że treść podjętej przez skład orzekający uchwały nie prowadzi automatycznie do obciążenia posiadaczy zależnych obowiązkiem zapłaty wynagrodzenia za korzystanie z zajmowanych lokali. Wydaje się, że powyższe stanowisko jest jak najbardziej słuszne, skoro, wobec właściciela to posiadacz samoistny jawi się jako ten podmiot, który uzyskuje korzyści z posiadania, wówczas to on powinien zostać obciążony odpowiedzialnością za bezumowne korzystanie, a nie posiadacz zależny, którzy mogą nawet nie mieć wiedzy o relacjach właściciel – posiadacz samoistny.

Warto zauważyć,  
że Sąd Najwyższy  
odstąpił od  
stwierdzenia istnienia  
obowiązku zapłaty  
wynagrodzenia  
za korzystanie z rzeczy  
przez posiadacza  
zależnego.

#### ALEKSANDRA KSIĘŻYK

Dyrektor Działu Prawnego w Warszawie. Radca prawny, od 2013 roku związana z Russell Bedford. Kieruje Działem Prawnym w Kancelarii Russell Bedford. Posiada wieloletnie doświadczenie w pracy w warszawskich Kancelariach Prawnych głównie przy obsłudze średnich i dużych przedsiębiorstw, ale również spółek Skarbu Państwa. W swojej praktyce zajmowała się postępowaniami sądowymi i administracyjnymi, a także tworzeniem różnego rodzaju umów, w tym z elementami prawa własności intelektualnej, porozumień, regulaminów, dokumentacji wewnętrznej, a także zakupowej. Jednakże głównym obszarem praktyki i zainteresowania jest prawo handlowe i procesy transformacyjne przedsiębiorstw z elementami prawa podatkowego i bilansowego. Zajmuje się przygotowaniem, a następnie wdrożeniem i przeprowadzeniem procesów połączeń, podziałów i przekształceń, a także tworzeniem i likwidacją podmiotów. W zakresie postępowań opracowuje strategię procesowe lub negocjacyjne. Realizuje niestandardowe projekty i wdraża nieszablonowe rozwiązania, przygotowywane zgodnie z indywidualnymi potrzebami klientów. Autorka artykułów dotyczących głównie aspektów związanych z procesami transformacyjnymi.

# OUTCOUR- CING PRA- COWNICZY – POTENCJAL- NE KONSE- KWENCJE PO- DATKOWE DLA PRACODAWCY



O pułapkach outsourcingu pracowniczego i wynikających z tego konsekwencjach pisaliśmy już kilkakrotnie na naszych stronach. Tym razem chcielibyśmy zwrócić uwagę na niekorzystne konsekwencje podatkowe, które mogą być skutkiem skorzystania przez przedsiębiorcę z usług agencji pracy tymczasowej, w sytuacji, gdy zostanie uznane, że osoby fizyczne będące zleceniobiorcami/usługobiorcami i jednocześnie pracownikami u swojego pracodawcy, nie podlegali faktycznie kierownictwu agencji i nie wykonywali czynności pod jej nadzorem, ale nadal pracowali w zakładzie swojego pracodawcy na tych samych stanowiskach i wykonując w ramach umowy o pracę i w ramach przykładowo umów zlecenia te same czynności.

Otóż sądy administracyjne w dwóch ostatnich wyrokach przyjęły, że jeżeli zostanie wykazane, że fikcyjne było udostępnianie przez agencję pracy pracowników – zleceniobiorców ich faktycznemu pracodawcy w celu wykonywania zasadniczo tych samych czynności na podstawie umowy zlecenia/ o dzieło/ usług, oraz na podstawie umowy o pracę, wówczas całe zdarzenie gospodarcze jest obciążone fikcyjnością i w konsekwencji pracodawca nie może uznać za koszt uzyskania przychodów należności

zapłaconych agencji pracy tymczasowej za usługi, które były wykonywane w praktyce przez samych pracowników pracodawcy. Powyższe wynika z orzeczeń NSA z 4 października 2017r. sygn. akt II FSK 2460/15 oraz II FSK 1474/16.

Niestety Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z dnia 7 listopada 2017r. sygn. akt I FSK 280/16 oraz 281/16 i 282/16 zakwestionował też prawo do odliczenia podatku VAT zapłaconego przez pracodawcę agencji na podstawie

wystawianych przez nią faktur VAT. Powyższe zostało uzasadnione przez NSA tym, że skoro stosunki prawne pomiędzy pracodawcą a agencją pracy przy zaangażowaniu pracowników pracodawcy jako rzekomych zleceniobiorców czy usługobiorców były w istocie fikcją, to prawo do odliczenia VAT nie przysługuje. Z powyższym stanowiskiem należy polemizować, ponieważ nie sposób nie zauważyć, że faktycznie operacja gospodarcza miała miejsce, dokument faktury VAT zasadniczo prawidłowo dokumen-





„Nie można również bezkrytycznie przyjmować twierdzeń o fikcyjności, w sytuacji, gdy dany stosunek cywilnoprawny był realny, ustalano szczegółowy zakres czynności w umowie, wypłacano wynagrodzenie i odprowadzano składkę na ubezpieczenie zdrowotne. Zresztą ustalenie czy w danej sprawie można w ogóle mówić o pozorności czy nie, powinno być rolą sądu powszechnego, a nie administracyjnego.

tował zdarzenie i faktycznie dokonano zapłaty na rzecz agencji za usługę. Nie można również bezkrytycznie przyjmować twierdzeń o fikcyjności, w sytuacji, gdy dany stosunek cywilnoprawny był realny, ustalano szczegółowy zakres czynności w umowie, wypłacano wynagrodzenie i odprowadzano składkę na ubezpieczenie zdrowotne. Zresztą ustalenie czy w danej sprawie można w ogóle mówić o pozorności czy nie, powinno być rolą sądu powszechnego, a nie administracyjnego.

Należy zatem podkreślić, że dla ustale-

nia czy dane zdarzenia były fikcyjne czy nie, istotne znaczenie może mieć rozstrzygnięcie sądu powszechnego – Sądu Okręgowego w konkretnej sprawie, ponieważ sądy powszechne jako właściwe do rozpoznania odwołań od decyzji ZUS ustalających, że to pracodawca jest zobowiązanych do odprowadzenia składek od całości przychodów pracownika, tj. zarówno ze stosunku pracy jak też z innej umowy cywilnoprawnej, której efekty osiągał właśnie pracodawca – badają także element pozorności czynności prawnych pomiędzy pracodawcą, agencją i pracownikiem-zleceniobiorcą

czy usługobiorcą.

Gdyby zatem nawet okazało się, że sąd powszechny nie uwzględni odwołania, ale nie ustali pozorności w danej sprawie, wówczas może być to cenny argument dla pracodawcy w sporze z fiskusem.

Warto zatem wnieść odwołanie od decyzji ZUS zarówno ze strony pracodawcy jak i pracownika, do czego zachęcamy i służymy w tym zakresie pomocą i naszym doświadczeniem, bowiem prowadzimy ponad 2000 podobnych spraw.

#### ALEKSANDRA KSIĘŻYK

Starszy Manager w Departamencie Prawnym. Radca prawny, od 2013 roku związana z Russell Bedford. Kieruje Działem Prawnym w Kancelarii Russell Bedford. Posiada wieloletnie doświadczenie w pracy w warszawskich Kancelariach Prawnych głównie przy obsłudze średnich i dużych przedsiębiorstw, ale również spółek Skarbu Państwa. W swojej praktyce zajmowała się postępowaniami sądowymi i administracyjnymi, a także tworzeniem różnego rodzaju umów, w tym z elementami prawa własności intelektualnej, porozumień, regulaminów, dokumentacji wewnętrznej, a także zakupowej. Jednakże głównym obszarem praktyki i zainteresowania jest prawo handlowe i procesy transformacyjne przedsiębiorstw z elementami prawa podatkowego i bilansowego. Zajmuje się przygotowaniem, a następnie wdrożeniem i przeprowadzeniem procesów połączeń, podziałów i przekształceń, a także tworzeniem i likwidacją podmiotów. W zakresie postępowania opracowuje strategię procesowe lub negocjacyjne. Realizuje niestandardowe projekty i wdraża nieszablonowe rozwiązania, przygotowywane zgodnie z indywidualnymi potrzebami klientów. Autorka artykułów dotyczących głównie aspektów związanych z procesami transformacyjnymi.

# PYTANIA WS. NABYWANIA NIERUCHOMOŚCI PRZEZ DEWELOPERÓW

Jakie największe problemy, natury prawnej, pojawiają się na rynku ziemi, która ma zostać przeznaczona pod budowę nieruchomości komercyjnych – a konkretnie – obiektów handlowych?

Główną bolączką wszelkiego rodzaju inwestorów, w tym przede wszystkim deweloperów, jest brak miejscowych planów zagospodarowania miejscowego. Nawet w większych miastach odsetek gruntów objętych MPZP jest w dalszym ciągu niski, a w razie braku miejscowego planu niezbędne jest wydanie decyzji o warunkach zabudowy. W konsekwencji, mając na uwadze również konieczność uzyskania pozwolenia na budowę, okazuje się, że do samego rozpoczęcia inwestycji potrzebne są już dwie decyzje administracyjne. To z kolei pociąga za sobą podwójne ryzyko i konieczność zdania się na przysłowiową łaskę i niełaskę urzędników, ponieważ w praktyce każdy z urzędników nieco odmiennie dokonuje interpretacji przepisów, w szczególności rozporządzeń wykonawczych i kieruje się albo bardziej liberalną ich wykładnią albo też niestety bardzo restrykcyjną.

Zawsze też istnieje prawdopodobieństwo zaskarżenia takiej decyzji administracyjnej przez właścicieli sąsiednich działek, którzy zgodnie z Prawem budowlanym mają status uczestników postępowania administracyjnego. To z kolei pociąga za sobą ryzyko wstrzymania inwestycji.

Kolejną bardzo istotną przeszkodą utrudniającą inwestycje w praktyce jest brak odpowiedniej infrastruktury, np. sieci energetycznej, sieci wodociągowej czy brak drogi publicznej, zwłaszcza na

obrzeżach miast. W takiej sytuacji inwestor często musi przekonać magistrat, by sieć energetyczna czy wodociągowa została poprowadzona w jak najkrótszym terminie. Choć nie jest to warunkiem uzyskania pozwolenia na budowę, to może to być problem na kolejnym etapie, tj. przy uzyskiwaniu pozwolenia na użytkowanie. Natomiast warunkiem uzyskania pozwolenia na budowę jest dostęp do drogi publicznej. W praktyce w miejscach gdzie nie ma infrastruktury drogowej, gminy często wręcz wymuszają na deweloperach obowiązek wykonania drogi dojazdowej, która następnie zostanie bezpłatnie przekazana na rzecz gminy. W praktyce zdarza się, że gminy uzależniają od tego wydanie pozwolenia na budowę. Może też pojawić się problem z uzyskaniem zgody na lokalizację zjazdu, np. w przypadku zjazdu z autostrady lub z drogi wojewódzkiej.

Dodatkowo, w grę wchodzi też uwarunkowania lokalne, charakterystyczne dla danej lokalizacji. Klasycznym przykładem jest ziemia rolna, którą na chwilę obecną można sprzedać tylko rolnikowi, chyba że Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa (następca prawny Agencji Nieruchomości Rolnych) wyrazi zgodę na odstępstwo od tej zasady. Ponadto, w przypadku gdy nabywana ziemia jest zanieczyszczona, inspektor ochrony środowiska może nałóżyc na właściciela takiego gruntu kosztowny obowiązek

remediacji.

Czy deweloperzy są skłonni kupować grunty, których sytuacja prawna nie jest jasna, pod zabudowę obiektów handlowych? Np. w sytuacji gdy lokalizacja jest doskonała? Czy interesują się wyłącznie ziemią na której można szybko ruszyć z budową?

Praktyka wskazuje na to, że dla deweloperów decydująca jest cena działki. Nieuregulowana sytuacja prawna raczej nie odstraszy dewelopera, jeśli działkę można nabyć w atrakcyjnej cenie. Niemniej zależy to przede wszystkim od strategii danego dewelopera. Zależy to na pewno od skali inwestycji danego dewelopera oraz ilości aktualnie realizowanych inwestycji. Oczywiście najbardziej optymalną i pożądaną sytuacją jest jak najszybsze ukończenie inwestycji, bowiem każda nieruchomość, zwłaszcza komercyjna, generuje koszty w postaci podatku od nieruchomości. Im dłużej trwa regulowanie sytuacji prawnej gruntu, tym wyższe są koszty ponoszone w związku z jego utrzymaniem, w tym również wydatkami na doprowadzenie nieruchomości do stanu, który pod względem prawnym nie będzie w przyszłości generował istotnych ryzyk. Na podjęcie decyzji co do zakupu danej działki jednak zawsze ostateczny wpływ będzie miała przede wszystkim cena skalkulowana w oparciu o bilans ewentualnych zysków i strat.

## JUSTYNA KYĆ

Radca prawny w Departamencie Prawnym. Od 2017 roku związana z Russell Bedford Poland. Specjalizuje się w obsłudze klientów korporacyjnych, w szczególności w zakresie sporządzania i negocjacji umów handlowych oraz świadczenia bieżącego doradztwa prawnego. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach oraz Międzywydziałowych Studiów Europejskich w College of Europe/Collège d'Europe w Brugii (Natolin Campus). Ukończyła także studia podyplomowe z zakresu zamówień publicznych prowadzone przez Szkołę Główną Handlową w Warszawie. Od 2015 r. członek Okręgowej Izby Radców Prawnych w Katowicach.

# KWESTIA NIEUMYŚLNOŚCI PRZESTĘPSTWA SKARBOWEGO

W poprzednim artykule omówiłem kwestię możliwości popełnienia przestępstwa skarbowego w sposób umyślny. W niniejszym wpisie skupię się na kwestii kary grzywny wymierzonej w przypadku popełnienia przestępstwa skarbowego oraz wykroczenia skarbowego.

W przypadku przestępstwa skarbowego kara grzywny wymierzana jest kwotowo i określona jest w stawkach dziennych. Wymierzając karę grzywny sąd określa liczbę stawek oraz wysokość jednej stawki dziennej. Najniższa liczba stawek wynosi 10 a najwyższa 720. Natomiast ustalając stawkę dzienną sąd bierze pod uwagę takie okoliczności jak dochody sprawcy, jego warunki osobiste, rodzinne czy też możliwości zarobkowe.

Stawka dzienna nie może być niższa niż jedna trzydziesta minimalnego wynagrodzenia i przekraczać jej (tj. tej 1/30) czterystukrotności (art. 23 kks). W konsekwencji najniższa stawka dzienna w 2017 roku wynosi 66,67 złotych, najwyższa zaś 26.666,66 złotych ponieważ minimalne wynagrodzenie w 2017 roku zostało ustalone na poziomie 2.000 złotych. Tym samym najniższa kara za przestępstwo skarbowe w 2017 roku waha się w granicach: od kwoty 666,66 złotych do kwoty 19.199.995,20 złotych.

W przypadku wykroczeń skarbowych kwestia wysokości kary grzywny prezen-

tuje się inaczej, a mianowicie kara grzywny nie może być niższa od jednej dziesiątej części minimalnego wynagrodzenia ani też przekraczać jej dwudziestokrotności (art. 48 kks).

W konsekwencji najniższa kara za wykroczenie skarbowe wynosi w 2017 roku 200 złotych, natomiast najwyższa stawka kary za wykroczenie skarbowe w 2017 roku to kwota 40 000 złotych.



## PIOTR BACHNIK

Adwokat w kancelarii Russell Bedford Poland, związany z firmą od lutego 2016 roku. 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. Postępuje się językiem angielskim wraz z terminologią prawniczą.

## ZNIESIENIE GÓRNEGO LIMITU SKŁADEK ZUS

Ministerstwo Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej przygotowało projekt zmiany ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, który zakłada zniesienie górnego limitu składek ZUS, powyżej którego najlepiej zarabiający nie płacą obecnie składek na ubezpieczenia emerytalno - rentowe. Zgodnie z proponowanymi przez resort zmianami, składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe od stycznia 2018 r. będą odprowadzane od całości przychodu.



W aktualnie obowiązującym porządku prawnym roczna podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe w danym roku kalendarzowym nie może być wyższa od kwoty odpowiadającej 30-krotności prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce na dany rok. Oznacza to, że osoby, które zarabiają trzydziestokrotność (lub więcej) przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia, nie płacą składek na ubezpieczenia emerytalno - rentowe od

nadwyżki ponad ten próg. Taka regulacja miała uchronić ZUS przed wypłatą bardzo wysokich emerytur w przyszłości i pogłębieniem nierówności społecznych.

Według założeń od 2018 r. składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe będą odprowadzane od całości przychodu, tak jak ma to miejsce w przypadku ubezpieczenia chorobowego i wypadkowego. Oznacza to, że niezależnie od wysokości wynagrodzenia, zawsze od

całości tej kwoty będą odprowadzane składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Zasada ta zostanie również wprowadzona przy składkach odprowadzanych przez płatnika za pracowników zatrudnionych w warunkach szczególnych na Fundusz Emerytur Pomostowych. Szacuje się, że budżet państwa zyska na proponowanych zmianach ok. 5,4 mld zł rocznie. Zniesienie górnego limitu składek dotyczy ok. 350 tys. osób., czyli ok. 2 proc.

### EMILA 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.

FORBES:

# KONSTITUCJA BIZNESU. REWOLUCYJNY PAKIET ŻYCZEŃ

Rząd przyjął projekt pakietu ustaw określanych jako konstytucja biznesu. Według ministra Morawieckiego proponowane zmiany „odmienia rzeczywistość gospodarczą” oraz będą stanowić „kluczowy etap reformy prawa gospodarczego”. Na czym ma polegać rewolucja? Wicepremier tłumaczy, że chodzi o rozwiązania systemowe takie jak pewność prawa oraz nowe zasady relacji urzędnik-przedsiębiorca. Pojawia się jednak pytanie, czy nie jest w tym więcej marketingu niż rewolucji.

Konstytucja biznesu zakłada ustanowienie zbioru zasad na poziomie państwo-przedsiębiorca. Jedną z nich jest uznanie, że jeśli prawo czegoś nie zabrania to uznajemy postępowanie za dozwolone. Takie założenie należy ocenić jako słuszne, jednak wartość merytoryczna pozostaje zerowa.

Interpretacja przepisów prawnych nie jest, jak się niektórym wydaje, kwestią całkowicie dowolną. Wszystko opiera się na tzw. wnioskowaniach prawniczych oraz uniwersalnych zasadach, które są takie same w zachodniej kulturze prawnej. Inaczej mówiąc, można mieć własne zdanie na temat znaczenia przepisu ale w pewnych logicznych granicach poza które nie wolno wychodzić.

Jedną z takich uniwersalnych zasad stanowi, że obywatel może robić wszystko czego prawo mu nie zabrania. To nie jest żadne rewolucyjne odkrycie tylko elementarna wiedza prawnicza. Powtórzenie jej w konstytucji biznesu żadnej szkody nie przyniesie, ale nowości nie spowoduje.

Przedsiębiorca nie musi udowadniać uczciwości

Kolejnym nowoczesnym standardem z konstytucji biznesu jest założenie, że przedsiębiorca jest uczciwy i nikt nie musi tego udowadniać. W przypadku tej zasady również trudno mówić o rewolucji.

W prawie karnym obowiązuje zasada domniemania niewinności tzn. nikt nie musi udowadniać, że nie popełnił przestępstwa. Z kolei kodeks cywilny zakłada domniemanie tzw. dobrej wiary (w razie wątpliwości uznaje się, że ktoś działał w dobrej a nie złej wierze). W tym kontekście uznanie za standard, że ktoś jest uczciwy trudno uznać za nowość.

Przedsiębiorca, który zaniżył wartość podatku na pewno nie powie urzędnikowi, że działał celowo jednak powołanie się przez niego na omawianą zasadę może mieć wątpliwą siłę przekonywania.

Zasada proporcjonalności i równego traktowania

Pakiet ustaw ministra Morawieckiego zakłada, że urzędnik musi zastosować rozsądne proporcje w działaniu, a przedsiębiorcy powinni być równo traktowani.

Taki sposób postępowania zasługuje na pochwałę, ale po raz kolejny żadnej nowości nie stanowi.

Zasada proporcjonalności jest jednym z fundamentów prawa podatkowego zarówno na poziomie krajowym jak i w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE. Zasada równości jest z kolei wyrażona wprost w art. 32. Konstytucji RP.

Wracając do regulacji unijnych. Jedną z nowych ustaw zakłada, że należy unikać nadimplementacji prawa Unii Europejskiej. Ciężko przewidzieć co takie założenie może oznaczać w praktyce.

Nowa jakość dla gospodarki

Pakiet ustaw Ministerstwa Finansów zawiera pewne ułatwienia jak np. wydłużenie możliwego czasu zawieszenia działalności gospodarczej oraz większe ulgi w składkach na ZUS dla nowych przedsiębiorców jednak podobne nowelizacje przepisów występowały już wiele razy. Nazywanie tego konstytucją biznesu i zapowiadanie nowej rzeczywistości gospodarczej może być nieco na wyrost.

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 Przestępstw 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.

# FORBES: SPLIT PAYMENT - KŁOPOTLIWA BARIERA WOBEC WYŁUDZEŃ VAT

Trwają prace Sejmu nad nowym narzędziem do uszczelnienia VAT. Split payment to mechanizm zakładający zapłatę za towar lub usługę na dwa różne konta. Na jedno trafia kwota netto a na drugie wartość podatku VAT. Pojawia się jednak obawa zaburzenia płynności finansowej mikroprzedsiębiorców. Zastrzeżenia zgłasza też sektor finansowy. Wiceprezes Związku Banków Polskich przewiduje, że koszty poniosą posiadacze zwykłych rachunków bankowych.

Podstawowym założeniem split payment jest zablokowanie części należności, którą otrzymuje przedsiębiorca. Jeśli cena towaru kształtowałaby się na poziomie 1230 zł w tym 1000 zł netto i 230 zł VAT to na zwykłe konto trafiłoby jedynie 1000 zł. Wartość VAT w wysokości 230 zł zostałaby „zamrożona” na oddzielnym rachunku bankowym, który byłby zwolniony z jakichkolwiek opłat.

Środki zgromadzone na takim koncie mogą być wykorzystane na dwa sposoby. Pierwszy to zapłata należnego podatku VAT właściwemu urzędowi skarbowemu. Druga możliwość to przelew bankowy, który pokrywa wartość VAT przy zakupie towaru lub usługi od kontrahenta.

Potencjalne trudności dla mikroprzedsiębiorców

Przedsiębiorca posiadający środki na rachunku typu VAT w systemie split payment dysponuje nimi w bardzo ograniczonym zakresie. Może ich używać do bieżących zakupów tylko w przypadku przelewu bankowego na rzecz kontrahenta będącego podatnikiem VAT.

Schemat komplikuje się jednak w grupie mikroprzedsiębiorców. W praktyce dokonują oni przede wszystkim zakupów

bezpośrednich tj. bez pośrednictwa banku. Przykładowo w supermarkecie albo na stacji benzynowej.

Mikroprzedsiębiorca zajmujący się remontowaniem domów najprawdopodobniej dokona zakupu paneli podłogowych w markecie budowlanym. W takim przypadku nie będzie mógł wykorzystać środków na rachunku typu VAT ani na zapłatę kwoty netto, ani na pokrycie wartości podatku VAT.

Należy wziąć pod uwagę, że jeśli przedsiębiorca otrzymuje wynagrodzenie za towar lub usługę w ramach bieżącego rozliczenia, to musi uiścić należny VAT

do 25. dnia następnego miesiąca. W praktyce może dysponować kwotą otrzymaną jako VAT przez kilka tygodni. Taka możliwość manewru może być kluczowa dla płynności finansowej.

Wróćmy do przykładu mikroprzedsiębiorcy remontującego mieszkania. Obecnie może dokonać zakupu materiałów budowlanych z kwoty otrzymanego VAT-u, a następnie wykonać usługę i zapłacić VAT po otrzymaniu należności.

Jednoosobowa działalność gospodarcza dotyczy grupy kilkuset tysięcy osób. Mechanizm blokujący im możliwość



operowania częścią środków finansowych może spowodować dla nich znaczne trudności.

Projekt ustawy dotyczącej split payment zakłada, że w każdym miesiącu można zwrócić się do Naczelnika Urzędu Skarbowego o pozwolenie na dysponowanie środkami na rachunku typu VAT. Podstawowym mankamentem jest tu termin na wydanie takiej zgody - 60 dni. Ten okres może sprawić, że wniosek przedsiębiorcy stanie się bezużyteczny. Ciężko byłoby uzgodnić z marketem budowlanym, że zapłata nastąpi za kilka tygodni po otrzymaniu odpowiedniego pisma z urzędu skarbowego.

Mechanizm split payment ma być barierą, która uniemożliwi malwersacje w rodzaju ucieczka do ciepłych krajów z kwotą VAT należną Urzędowi Skarbowemu. W przypadku mikroprzedsiębiorców takie operacje są raczej mało prawdopodobne.

Zwalczanie oszustw podatkowych ma na celu zwiększenie dochodów budżetu państwa. Stosowanie rozwiązań typu split payment musi być jednak na tyle ostrożne, aby nie powodować niepotrzebnych barier dla rozwoju gospodarczego.

*„Zwalczanie oszustw podatkowych ma na celu zwiększenie dochodów budżetu państwa. Stosowanie rozwiązań typu split payment musi być jednak na tyle ostrożne, aby nie powodować niepotrzebnych barier dla rozwoju gospodarczego.*”



Potencjalne poprawki wobec projektu split payment

Wnoskowanie co miesiąc do Urzędu Skarbowego o możliwość dysponowania własnymi środkami jest konstrukcją, delikatnie mówiąc, ułomną.

Znacznie bardziej sensownym rozwiązaniem byłoby zwolnienie z ograniczeń stałej kwoty w każdym miesiącu danego roku. Można by ją określić jako ułamek średniej kwoty podatku VAT naliczonego za poprzedni rok albo np. równowartość najniższej miesięcznej składki do ZUS.

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.

# CASH POOLING OD PONAD 20 LAT NA POLSKIM RYNKU - CZĘŚĆ III POOLING WIRTUALNY

Cash Pooling Wirtualny, jak wspomniano, był pierwszym rodzajem optymalizacji wyniku odsetkowego grupy w polskich realiach. Rozwiązanie to nie wiąże się z fizycznym transferem środków (nie ma dziennych księgowania widocznych na wyciągach bankowych). W ramach scenariusza „co by było gdyby dokonać fizycznego transferu?” (w literaturze występuje pojęcie „what-if scenario”) kalkulowany jest wynik wirtualnej konsolidacji sald.

Pooling ten oferowany jest w kilku modelach zależnych m.in. od dostępnej infrastruktury technologicznej banku. Banki nazywając w swych ofertach usługę poolingiem wirtualnym różnią się co do stosowanej techniki kalkulacji. Rozwiązania wiążą się z matematycznym wyliczeniem wyniku odsetkowego grupy. Jeden z nich zakłada funkcjonowanie rachunków technicznych (pomocniczych). Dla klienta są one niewidoczne a służą jedynie do przeprowadzenia kalkulacji wirtualnego salda. Salda z rachunków źródłowych przenoszone są w tym wypadku na koniec dnia na rachunki techniczne. Każdego dnia roboczego, o określonej umownie godzinie, na rachunkach bieżących uczestników usługi ustalane są środki podlegające „wirtualnej” konsolidacji i przenoszone na rachunki techniczne.

W jednym z banków przenoszenie następuje w sposób proporcjonalny, zgodnie z wyliczonym wskaźnikiem udziału (tzn. w efekcie suma sald na wszystkich rachunkach pomocniczych ma wynosić „0”). W kolejnym dniu roboczym, przed rozpoczęciem dnia rozliczeniowego dokonywane są zwrotne przeksięgowania kwot z rachunków technicznych na rachunki bieżące uczestników.

Odsetki naliczane od sald (ujemnych lub dodatnich) na rachunkach technicz-

nych rozliczane są w ciężar lub na rzecz rachunku bieżącego danego uczestnika.

Zarządzanie odsetkami występuje także w schematach wirtualnych nie wykorzystujących infrastruktury rachunków technicznych. Jeden z najstarszych rynkowych modeli zakłada porównanie sumy rzeczywiście skalkulowanych w ciągu dnia odsetek na rachunkach uczestników z odsetkami obliczonymi od wirtualnie skonsolidowanego salda. Różnica pomiędzy tymi dwoma wartościami nazywana jest premią odsetkową, akumulowaną do końca miesiąca, aby następnie być rozdzieloną pomiędzy uczestników. Jej alokacja następuje w formie odsetek, dodatnich lub ujemnych, w zależności od wysokości sald.

## POOLING BEZ BANKU?

Zarządzanie środkami finansowymi grupy i osiągnięcie efektów podobnych do opisanych wyżej może się odbywać także bez banku. Koncept ten określany jest w literaturze anglojęzycznej jako Bank Independent Cash Pooling.

Na rynku polskim nie istnieje rozwiązanie bankowe umożliwiające pooling wielobankowy, a w sytuacji, gdy z pewnych względów środki finansowe spółek należących do grupy i przepływy pieniężne są rozproszone w różnych bankach (wyma-

gają tego np. zapisy umów kredytowych) uruchomienie jednobankowego poolingu może być utrudnione bądź niemożliwe.

Rozwiązaniem wspomagającym pozycję odsetkową członków grupy a także poprawiającym ich sytuację płynnościową może okazać się wówczas pooling wewnątrzgrupowy, przygotowany i zarządzany na poziomie grupy kapitałowej. Zazwyczaj jest on uruchamiany przez jednostkę zarządzającą płynnością w grupie.

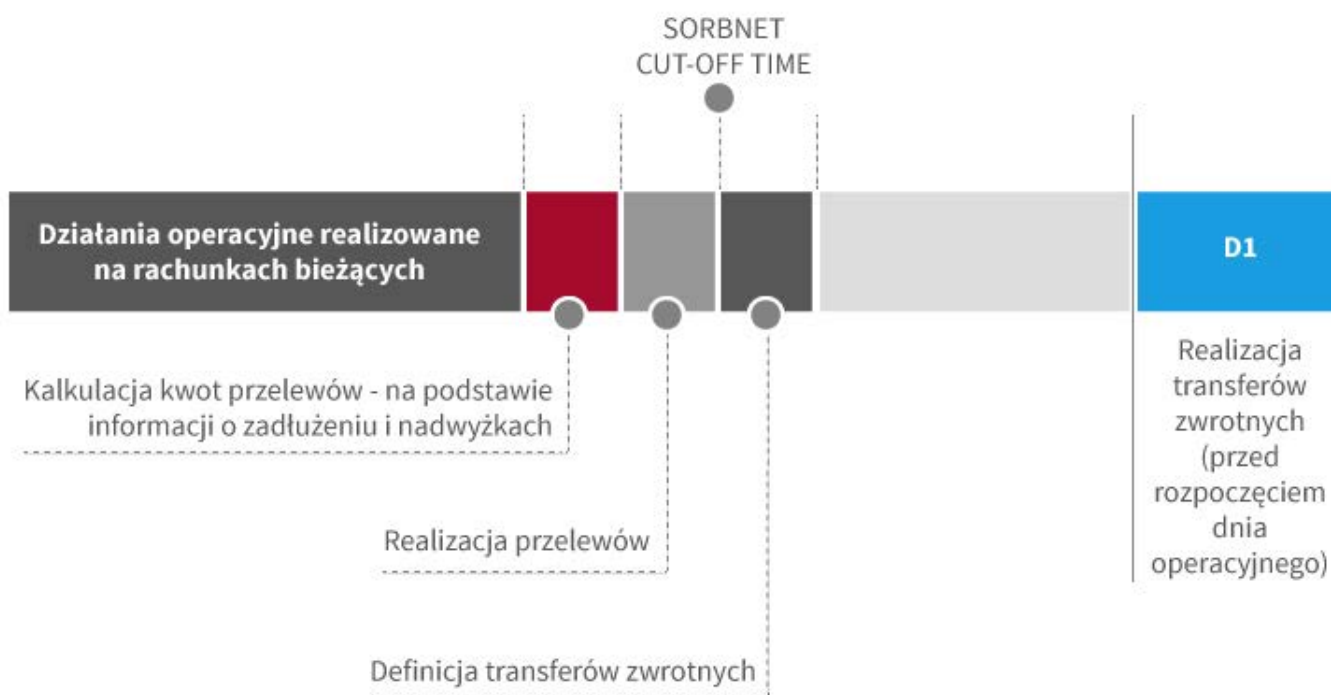
Takie finansowanie wewnątrzgrupowe oparte jest na pożyczkach, których strony sobie wzajemnie udzielają. Dla uczestników wykazujących na koniec dnia roboczego salda ujemne skutkiem finansowym będzie uzyskanie korzystnego oprocentowania pożyczanych środków, a dla uczestników udzielanie pożyczek w ramach grupy jest atrakcyjną alternatywą lokowania nadwyżek finansowych (na warunkach korzystniejszych niż krótkoterminowe lokaty bankowe). Dawca (dawcy) pożyczki biorcy (biorcom) kwotę potrzebną do minimalizacji lub likwidacji zadłużenia występującego na koniec dnia w rachunku bieżącym. Następnego dnia zwykle następuje transfer zwrotny na rachunek (lub rachunki) pożyczkodawcy (pożyczkodawców).



Z powyższym mechanizmem wiąże się, co prawda, eliminacja bankowych kosztów usługi poolingowej (aczkolwiek w analizie przygotowawczej należy uwzględnić koszty transferów w ramach systemu SORBNET), ale nie należy lekceważyć perspektywy wielu czynności przygotowawczych i administracyjnych. Już uzgodnienie tego procesu pomiędzy spółkami może okazać się dużym

wyzwaniem. Należy bowiem nie tylko wyznaczyć komórkę odpowiedzialną za prowadzenie czynności operacyjno-rozliczeniowych, ale też prowadzić skrupulatną analizę prognozy płynnościowej spółek – istotne jest przewidywane codzienne wykorzystanie limitów w rachunkach bieżących i spodziewana wysokość wolnych środków potencjalnych pożyczkodawców. Ważne jest też

ustalenie klucza, wg którego następować będzie zasilanie rachunków (np. kto w jakiej części będzie pożyczkodawcą – możliwość zastosowania modelu z „poolingu wierzytelności”) i wskaźnika wg którego następować będą pożyczki (WLBOR?) – zachowane być muszą rynkowe warunki każdej transakcji.



Rys. 2 Główne punkty harmonogramu poolingowego (opracowanie własne)

Powyższy schemat przedstawia kilka istotnych punktów na dziennej osi czasu. Zakładamy, że Lider poolingowego ma uprawnienia do zarządzania rachunkami uczestników (choć nie można wykluczyć scenariusza z aktywnym udziałem spółek w transferach), zna prognozy przepływów i stan sald na rachunkach we wszystkich bankach obsługujących spółki. Musi on dokonać stosownych transferów na rachunki z ujemnymi saldami (wg wspomnianego wyżej klucza) i jest w tym procesie ograniczony godzinami granicznymi rozliczeń prowadzonych przez Krajową Izbę Rozliczeniową.

To jedna z zasadniczych różnic operacyjnych pomiędzy poolingiem prowadzonym przez jeden bank a poolingiem „bez

banku”. W pierwszym przypadku do konsolidacji mogą być wykorzystane wszystkie środki, które spływają na rachunki uczestników praktycznie do chwili rozpoczęcia bankowej procedury zakończenia dnia. Także te, które rozliczane są w czasie ostatniej sesji systemu Elixir, tj. po godzinie 17:30. W przypadku transferów międzybankowych, a więc takich, które następują w ramach poolingowego, za godzinę graniczną należy przyjąć tzw. „cut-off time” składania zleceń w systemie SORBNET, który w bankach waha się najczęściej od 14:30 do 15:30. Środki, które zostaną zaksięgowane na rachunkach uczestników po tej godzinie, będą musiały „przeczekać” w swoim banku.

Analizując możliwości wprowadzenia tego rodzaju poolingowego należy mieć na uwadze także inne uwarunkowania. Weryfikacji poddane być muszą możliwości technologiczne wprowadzenia i utrzymywania systemu. Konieczne jest też m.in. przygotowanie procedur definiujących codzienne procesy, rejestrację czynności i zapis informacji (konieczność zdefiniowania miejsca/zasobu przechowywania danych związanych z przebiegiem procesu – m.in. nazwy plików, ścieżki dostępu itd. oraz procedur back-up’u), w tym ewidencję transakcji z podmiotami powiązanych.

Duża część obowiązków operacyjnych w przypadku poolingowego „bankowego” leży po stronie banku – to także trzeba mieć

na uwadze przed podjęciem decyzji o wyborze rozwiązania.

#### OPŁATY I PROWIZJE

Warto zwracać uwagę na wszelkie opłaty związane z usługą. Może być ich całkiem sporo i dobrze, jeśli uda nam się zidentyfikować i zinwentaryzować parametry i zdarzenia, które będą przedmiotem opłat. Bank zazwyczaj pobiera od uczestników (indywidualnie lub od Lidera) wynagrodzenie za obsługę poolingu. Wysokość opłaty jest zwykle ustalana indywidualnie z grupą.

Banki zresztą nie upubliczniają szczegółów swoich ofert w zakresie usług poolingowych. W materiałach drukowanych i cyfrowych pojawiają się jedynie krótkie wzmianki zachęcające zainteresowanych do indywidualnego kontaktu. Bankowe taryfy opłat i prowizji także zwykle nie dają szczegółowych informacji (lub w ogóle nie zawierają danych o poolingu). Zapis w taryfie banku BZ WBK jest dość powszechny: 4. Cash Pooling rzeczywisty – aktywacja i świadczenie usługi wg umowy Na ślady potencjalnego poziomu opłat można trafić w taryfie banku Citi Handlowy :

3. Konsolidacja Sald (Cash Pooling) - wiel.opodmiotowa

a) Opłata za aranżacyjna za każdą strukturę Indywidualna

b) Opłata miesięczna od każdego uczestnika 120,00 PLN

c) Opłata miesięczna za raporty i alokację odsetek od każdego uczestnika 680,00 PLN

Oznacza to, że oprócz bliżej nieokreślonej jednorazowej opłaty za uruchomienie struktury, w przypadku 10 spółek w grupie musimy liczyć się z miesięcznym kosztem 8 000 PLN. W kontekście korzyści wynikających z wewnątrzgrupowego finansowania ta kwota może okazać się znikoma, ale trzeba ją brać pod uwagę przed podjęciem ostatecznej decyzji o wyborze rozwiązania.

Warto pamiętać, że dla banku cash pooling sam w sobie jest usługą deficytową, wiąże się bowiem ze zmniejszeniem dochodów odsetkowych. Należy do tzw. produktów kotwiczących (ang. anchor products), pozwalających na zatrzymanie klienta lub jego pozyskanie. Umożliwia jednak pozyskanie większej liczby spółek z Grupy i stworzenie możliwości operacyjnej (transakcyjnej) współpracy, która może być dochodowa w wyniku tzw. cross-sellingu.

#### UWAGI KOŃCOWE

Z powyższego widać, że wdrożenie cash poolingu wiąże się z wieloma decyzjami i procesami. Podstawą będzie kwestia wyboru wariantu: rozwiązanie banko-

we czy własne, grupowe. Na wybór ten wpływa analiza rozwiązań technologicznych i operacyjnych a także, choć nie to było przedmiotem niniejszego tekstu – podatkowych i prawnych.

Decydując się na wariant „bankowy” i podejmując rozmowy z instytucjami finansowymi warto rozważyć symulację poolingu. Do tego potrzebne będzie przygotowanie danych (np. salda na rachunkach spółek w okresie 1 miesiąca), na podstawie których banki przedstawiają nam efekty działania swoich rozwiązań.

Dokładnej analizy wymagać będzie dokumentacja związana z usługą. Dotyczy to umowy głównej i wszystkich umów towarzyszących. Zapisy umowy będą zresztą podstawą do pozyskania interpretacji podatkowych.

Cenne okazać może się uzyskanie z banku referencji i możliwość konsultacji z innymi grupami (klientami banku) korzystającymi z podobnej usługi – nie jest to jednak praktyka powszechna i na liście zadań projektowych referencje powinny otrzymać status „opcjonalnie”.

Podobnie opcjonalnie potraktować możemy pilotaż - z udziałem rachunków wybranych przedsiębiorstw. Pilotaż da nam potwierdzenie sprawności operacyjnej banku (funkcjonowanie mechanizmu, przepływ danych, księgowania, raporty, poziom obsługi itd.)

---

#### DR ADAM JAROSZYŃSKI

Doktor nauk humanistycznych. Absolwent Instytutu Herzinga (Herzing Institute) w Toronto (Kanada) i Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Analityk systemów biznesu. Konsultant, trener i wykładowca akademicki, Ekspert z zakresu cash management i bankowości transakcyjnej. Posiada ponad dwudziestoletnie doświadczenie na rynku usług finansowych, zdobył je podczas pracy w Wielkopolskim Banku Kredytowym (obecnie BZ WBK), BRE Banku (obecnie mBank), Banku BPS czy PKP S.A. Prelegent na wielu konferencjach krajowych i zagranicznych, wykładowca uniwersytecki (SGH, Collegium Civitas, Uniwersytet im. A. Mickiewicza w Poznaniu), twórca autorskich programów szkoleniowych i zajęć warsztatowych, a także autor artykułów o rozwiązaniach systemowych i technologicznych (m.in. „Payments Technology: The Polish Revolution” – gtnews, „Droga do bankowości elektronicznej” w: „Telekomunikacja a handel”, „EDI w sektorze bankowym – praktyczne zastosowania i perspektywy rozwoju”, w: „Elektroniczna gospodarka/EDI. Polska”). Także badacz historii gospodarczej i autor publikacji z zakresu ekonomii antyku. Wyróżniony Honorową Odznaką Związku Banków Polskich.

# OBOWIĄZEK DOKUMENTACJI CEN TRANSFEROWYCH WOBEC CASH POOLINGU WEWNĄTRZ GRUPY KAPITAŁOWEJ

Cash pooling wewnątrz grupy kapitałowej powoduje obowiązek sporządzania podatkowej dokumentacji cen transferowych. Tak wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 29 grudnia 2016 r. sygn. 1462-IP-PB5.4510.992.2016.1.JC.

Wnioskodawca interpretacji zaprezentował stanowisko własne, z którego wynikało że cash pooling wewnątrz grupy kapitałowej nie podlega obowiązkowi podatkowej dokumentacji cen transferowych, gdyż taka czynność nie może być uznana za transakcję w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych:

„Pojęcie „transakcji” nie posiada definicji legalnej(...) należy posłużyć się znaczeniem słownikowym, zgodnie z którym w przedmiotowym zakresie za transakcję należy uznać: operację handlową dotyczącą kupna lub sprzedaży towarów lub usług lub umowę handlową na kupno lub sprzedaż towarów lub usług; też zawarcie takiej umowy”

Wnioskodawca argumentował, że przepływy pieniężne oraz związana z nimi wypłata odsetek nie mogą być uznane

za usługę.

Powołał się także na kilka interpretacji indywidualnych z lat 2011 a 2013, które wskazywały na brak obowiązku dokumentacyjnego w podobnych przypadkach.

Organ podatkowy ocenił to stanowisko jako nieprawidłowe:

„Umowa cash poolingu nie została uregulowana w polskim systemie prawnym, jest zatem tzw. umową nienazwaną w rozumieniu prawa cywilnego. Jednakże, biorąc pod uwagę charakter tej umowy i jej cele, stwierdzić należy, że ma ona cechy zbliżone do umowy pożyczki”

W podobnym tonie wypowiedział się WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 13 września 2016 r., sygn. akt I SA/GI 362/16 a także NSA w wyroku z dnia 26 lipca 2016 r., sygn. akt II FSK 991/16, który orzekł:

„faktycznym celem umowy cash-poolingu jest udostępnianie środków pieniężnych pomiędzy podmiotami z grupy oraz osiąganie przez te podmioty korzyści w postaci odsetek. Oznacza to tym samym, że w ramach zawartej umowy jej uczestnicy dokonują transakcji, (...) a zatem o ile przekroczą one ustawowe kwoty opisane w art. 9a ust. 2 u.p.d.p. będą zobowiązane do sporządzenia stosownej dokumentacji podatkowej takich transakcji.”

Stanowisko organu podatkowego zwraca uwagę, że w przedmiotowej sprawie konieczne było badanie realnego celu czynności jaką jest cash pooling a nie tylko nie tylko definicji słownikowej pojęcia transakcji.

---

PAWEŁ KULA

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

# INTERNAL REVENUE SERVICE'S LARGE BUSINESS AND INTERNATIONAL DIVISION IS LAUNCHING 11 MORE COMPLIANCE CAMPAIGNS

The Internal Revenue Service's Large Business and International division is launching 11 more compliance campaigns looking at various ways to ensure companies are meeting their tax obligations. The LB&I division announced in January the rollout of its first 13 campaigns (see ). Accounting Today It's continuing to move toward issue-based examinations and a compliance campaign process in which it decides which compliance issues present the most risks and require various types of treatment. This approach makes use of IRS knowledge and aims to deploy the appropriate resources to address those issues. The 11 additional campaigns were identified through data analysis and suggestions from IRS compliance employees with the goal of improving return selection, identifying issues representing a risk of noncompliance, and making the most use of limited resources.

The 11 campaigns selected for this rollout are:

#### Form 1120-F Chapter 3 and Chapter 4 Withholding Campaign

This campaign is designed to verify withholding at source for 1120-Fs claiming refunds. To make a claim for refund or credit to estimated tax on any U.S. source income withheld under chapters 3 or 4, a foreign entity has to file a Form 1120-F. Before a claim for credit (refund or credit elect) is paid, the IRS must verify that withholding agents have filed the required returns (Forms 1042, 1042-S, 8804, 8805, 8288 and 8288-A). This campaign focuses upon verification of the withholding credits before the claim for refund or credit is allowed. The campaign will address noncompliance through different treatment streams including, but not limited to, examinations.

#### Swiss Bank Program Campaign

In 2013, the Justice Department announced

the Swiss Bank Program as a path for Swiss financial institutions to resolve potential criminal liabilities. Banks participating in the program supply information on U.S. taxpayers with beneficial ownership of foreign financial accounts. The campaign will address noncompliance of taxpayers who are or may be beneficial owners of these accounts, through a variety of treatment streams including, but not limited to, examinations.

#### Foreign Earned Income Exclusion Campaign

People who meet certain requirements may qualify for the foreign earned income exclusion and/or the foreign housing exclusion or deduction. This campaign deals with taxpayers who have claimed those benefits but don't meet the requirements. The IRS will address noncompliance through a variety of treatment streams, including examination.

#### Verification of Form 1042-S Credit Claimed

on Form 1040NR

This campaign aims to ensure the amount of withholding credits or refund/credit elect claimed on Forms 1040NR, U.S. Nonresident Alien Tax Return, is verified and whether the taxpayer has accurately reported the income reflected on Form 1042-S, Foreign Person's U.S. Source Income Subject to Withholding. Before a refund is issued or credit allowed, the IRS verifies the withholding credits reported on Form 1042-S. The campaign will address noncompliance through different treatment streams including, but not limited to, examinations.

#### Agricultural Chemicals Security Credit Campaign

The Agricultural chemicals security credit is claimed under Section 450 of the Tax Code and allows a 30 percent credit to any eligible agricultural business that paid or incurred security costs to safeguard agricultural chemicals. The credit is nonrefundable and



is limited to \$2 million a year on a controlled group basis with a 20-year carryforward provision. On top of that, there is a facility limitation outlined in Section 450(b). The IRS will verify that only qualified expenses by eligible taxpayers are considered and that taxpayers are properly defining facilities when they're figuring the credit. The treatment stream for this campaign is issue-based examinations.

#### Deferral of Cancellation of Indebtedness Income Campaign

During 2009 and 2010, taxpayers who incurred cancellation of indebtedness income from the reacquisition of debt instruments at an issue price less than the adjusted issue price of the original instrument may have elected to defer the COD income. Taxpayers are supposed to report the COD income ratably over five years starting in 2014 and continuing through 2018. When a taxpayer defers the COD income, any related original issue discount deductions on the new debt instrument, resulting from debt-for-debt exchanges that triggered the COD must also be deferred ratably and in the same manner as the deferred COD income. The campaign will verify that taxpayers who properly deferred COD income in 2009/2010 properly report it in subsequent years starting in 2014, unless an accelerating event requires earlier recognition under Section 108(i) of the Tax Code; and/or properly defer reporting OID deductions during the deferral period under Section 108(i)(2). The treatment stream for this campaign is issue-based examinations. The IRS is considering the use of so-called „soft letters” mailed to taxpayers to encourage compliance.

#### Energy Efficient Commercial Building Property Campaign

The Energy Efficient Commercial Building Deduction (Section 179D of the Tax Code) permits taxpayers who own or lease a commercial building to deduct the cost or portion of the cost of installing energy efficient commercial building property. If the equipment is installed in a government-owned building, the deduction is allocated to the people primarily responsible for designing the property. The goal of the campaign is to ensure taxpayer compliance with the Section 179D deduction. The treatment stream is issue-based examinations.

#### Corporate Direct (Section 901) Foreign Tax Credit

Domestic corporate taxpayers may elect to take a credit for foreign taxes paid or accrued in lieu of a deduction. The goal of the campaign is to improve return and issue selection through filters and resource utilization for corporate returns that claim a direct Foreign Tax Credit under Section 901 of the Tax Code. The campaign will focus on taxpayers who are in an excess limitation position. The treatment stream will be issue based examinations. This is the first of several FTC campaigns planned by the IRS. Future campaigns may address indirect credits and FTC limitation issues under Section 904(a).

#### Section 956 Avoidance

If a Controlled Foreign Corporation makes a loan to its U.S. parent, Section 956 generally requires an income inclusion equal to the amount of the loan. This campaign focuses on situations where a controlled foreign corporation loans funds to a U.S. parent company, but doesn't include a Section 956 amount in income. The goal of the campaign is to determine to what extent taxpayers are using cash pooling arrangements and

other strategies to improperly avoid the tax consequences. The treatment stream is issue based examinations.

#### Economic Development Incentives Campaign

Taxpayers can be eligible to receive various government economic incentives, such as refundable credits (refunds in excess of tax liability), tax credits against other business taxes (i.e. payroll tax), nonrefundable credits (refunds limited to tax liability), transfer of property including land, and grants including cash payments. Some taxpayers improperly treat those government incentives as non-shareholder capital contributions, exclude them from gross income and claim a tax deduction without offsetting it by the tax credit received. The goal of the IRS campaign is to ensure taxpayer compliance, and the treatment stream is issue-based examinations.

#### Individual Foreign Tax Credit (Form 1116)

Individuals file Form 1116 to claim a credit that reduces their U.S. income tax liability for the amount of foreign taxes paid on their income from foreign sources. The campaign addresses taxpayer compliance with the computation of the foreign tax credit limitation on Form 1116. Due to the complexity of figuring the Foreign Tax Credit and the challenges associated with third-party reporting information, some taxpayers face the risk of claiming an incorrect amount for the credit. The IRS will address noncompliance through various treatment streams including examinations.

The 11 new campaigns represent a second wave of the IRS LB&I division's issue-based compliance work, but it plans to identify, approve and launch more campaigns in the months ahead.

# RUSSELL BEDFORD FIRMS CONTRIBUTE TO WORLD BANK DOING BUSINESS REPORT 2018

Forty seven member firms of the Russell Bedford International accounting network have again supported the World Bank in compiling the 15th edition of its annual World Bank Doing Business Report's Paying Taxes survey



Russell Bedford International member firms have, for the ninth consecutive year, assisted the World Bank in researching its annual Doing Business project, contributing data on tax regulation, recent reforms, and the real costs of tax compliance worldwide. The report, *Doing Business 2018: Reforming to Create Jobs* (which can be downloaded [HERE](#)), again highlights the performance of emerging economies, while solid performances from the UK and USA offset concerns regarding the impacts of increasing protectionism worldwide.

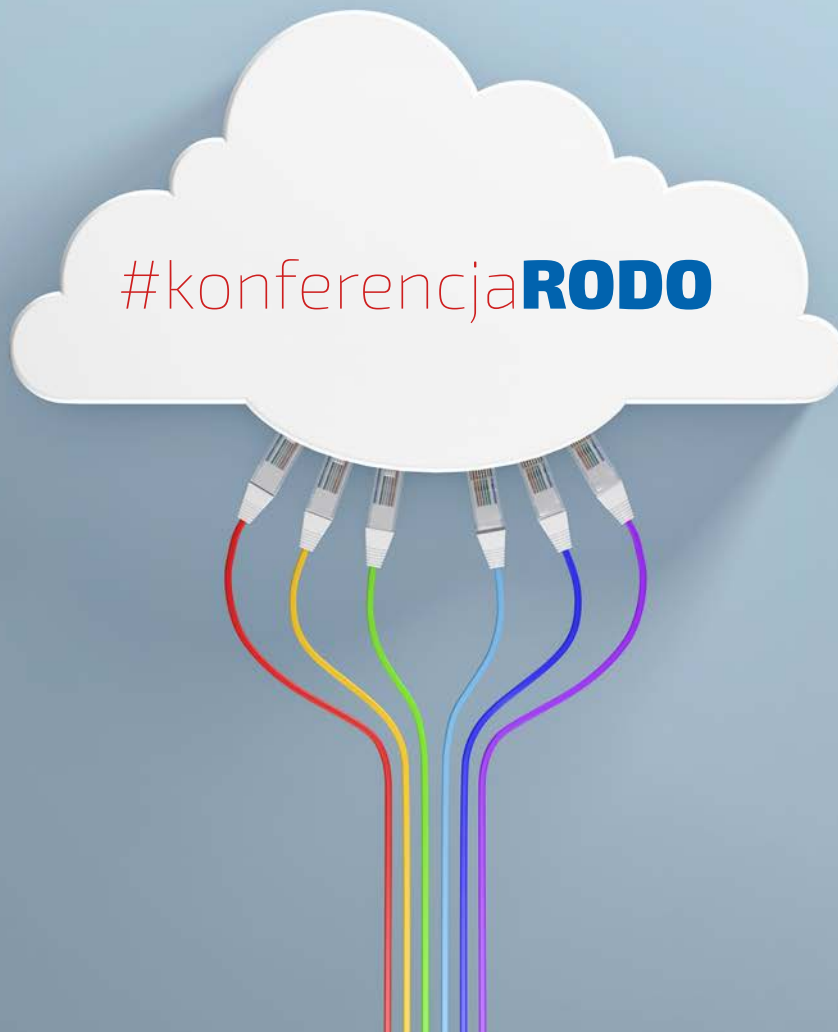
This latest report shows no change on last year's top-performing countries, with New Zealand, Singapore and Denmark again taking the top three slots. The former Soviet Republic of Georgia is a surprise new entrant to the top 10, up seven places to ninth place,

ahead of Sweden. India (the report's single best performer, rising 30 places to just make it into the top 100) again highlights consistent improvements throughout emerging markets, although Russia – in 35th place beating several EU economies, including Italy, Belgium and Luxembourg – has given rise to some controversy concerning the report's methodology. Among high-income OECD economies, consistent performances from the USA and the UK (at sixth and seventh, respectively) have done much to offset concerns of increasing protectionism on both sides of the Atlantic.

The report's Paying Taxes survey this year shows some remarkable improvements in individual countries' regulatory regimes – again revealing a preponderance among emerging markets, with El Salvador, Vietnam,

Uzbekistan, Angola and India showing exponential improvements, up 105, 81, 60, 54 and 53 places, respectively. Italy shows the best performance of OECD high income economies, moving from 126 to 112, while the United Kingdom, conversely, shows its worst performance in recent years, down 13 places from 10 to 23.

Stephen Hamlet, CEO, Russell Bedford International, commented: "While the performances of individual countries this year do raise questions regarding methodology, the World Bank Doing Business report remains one of the most consistent barometers of the regulatory burden on businesses and entrepreneurs worldwide – and an initiative we are proud to support."



# Rewolucja w ochronie danych osobowych od maja 2018 roku - Rozporządzenie RODO

Warszawa, Golden Tulip, 1-2 luty 2018

Organizator



Partner strategiczny



Partnerzy medialni



więcej: (22) 276 61 84

*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