

# Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN



W numerze:

Dr Andrzej Dmowski

**Rozszerzenie grona podmiotów odpowiedzialnych za zobowiązania podatkowe w przypadku podatku od towarów i usług – odpowiedzialność posiłkowa w zakresie przestępstw karnych skarbowych i karnych**

Leszek Dütkiewicz

**Ustalanie powiązań dla potrzeb cen transferowych – powiązania kapitałowe bezpośrednio i pośrednio**

Aleksandra Księżyk

**Sytuacja prawna przedsiębiorstwa osoby fizycznej prowadzącej jednoosobową działalność gospodarczą w przypadku śmierci takiego przedsiębiorcy**

Nr 1 sierpień 2018

ISSN 2545-2738



9 772545 273881



ZARZĄDZAJĄCY ALTERNATYWNYMI  
FUNDUSZAMI INWESTYCYJNYMI (ZAFI)

ALTERNATIVE INVESTMENT  
FUNDS MANAGER (AIFM)



## ALTERNATYWNE FUNDUSZE INWESTYCYJNE (ASI)

[www.rbafi.pl](http://www.rbafi.pl)

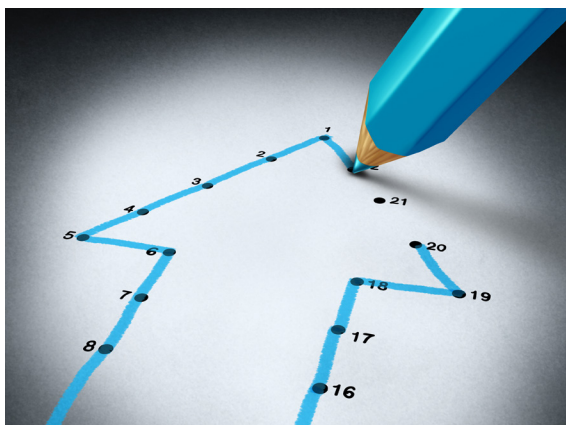
## Polecamy

### **Rozszerzenie grona podmiotów odpowiedzialnych za zobowiązania podatkowe w przypadku podatku od towarów i usług – odpowiedzialność posiłkowa w zakresie przestępstw karnych skarbowych i karnych**

Dr Andrzej Dmowski

*Analiza ściągłości w ostatnich latach podatku od towarów i usług wskazuje, że znacząca liczba podmiotów zobowiązanych do odprowadzenia tego podatku już nie istnieje lub nie ma środków finansowych na zaspokojenie zobowiązań podatkowych. Warto określić grono osób lub podmiotów, które mogą ponosić odpowiedzialność materialną lub inną, związaną z powstałymi zaległościami u innych podatników VAT czynnych – szczególnie spółek kapitałowych.*

**Patrz str. 6**



### **Ustalanie powiązań dla potrzeb cen transferowych – uwagi ogólne, powiązania kapitałowe bezpośrednie i pośrednie**

Leszek Dutkiewicz

*Obowiązki podmiotów powiązanych nie ograniczają się już tylko do sporządzenia stosownej dokumentacji dla własnych transakcji z jednostką powiązaną, ale oznaczają również konieczność właściwego rozpoznania powiązań w grupie kapitałowej (grupie podmiotów powiązanych) dla potrzeb przygotowania dokumentacji grupowej.*

**Patrz str. 33**

### **Sytuacja prawna przedsiębiorstwa osoby fizycznej prowadzącej jednoosobową działalność gospodarczą w przypadku śmierci takiego przedsiębiorcy**

Aleksandra Księżyk

*Powstanie nowa instytucja w polskim porządku prawnym – tymczasowy zarząd przedsiębiorstwem po śmierci przedsiębiorcy, który we własnym imieniu wykonywał działalność gospodarczą.*

**Patrz str. 41**

### **Obligatoryjność stosowania zwolnienia z podatku dostawy nieruchomości**

Paweł Dymłang

*Korzyści podatkowe, jakie płyną z opodatkowania czynności dostawy nieruchomości powodują, że należy z wielką uwagą dokonywać oceny stanu faktycznego – w szczególności, gdy podatnik ma wpływ na kształtowanie niektórych jego elementów, skutkujące zmianą kwalifikacji podatkowej.*

**Patrz str. 19**

## Spis treści

### NOWOŚCI

*Paweł Kula*

Zmiany w podatkach: rachunki bankowe  
mniej prywatne..... 4

### PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

*Dr Andrzej Dmowski*

Rozszerzenie grona podmiotów odpowiedzialnych  
za zobowiązania podatkowe w przypadku  
podatku od towarów i usług – odpowiedzialność  
posiłkowa w zakresie przestępstw  
karnych skarbowych i karnych – część 1 ..... 6

*Marek Piotrowski*

Rozliczanie strat z lat ubiegłych przez podatników  
podatku dochodowego od osób prawnych ..... 12

*Paweł Kula*

Struktura wymiaru sprawiedliwości w Polsce ..... 16

### ARTYKUŁY I OPINIE

*Paweł Dymłang*

Obligatoryjność stosowania zwolnienia  
z podatku dostawy nieruchomości ..... 19

*Przemysław Ciszek*

Pytania i wątpliwości dotyczące potrzeby  
zmiany Kodeksu pracy ..... 24

*Ewelina Stambleska-Urbaniak, Adam Zbroiński*

Nowe regulacje w zakresie cen transferowych..... 28



### PUBLIKACJE RECENZOWANE

*Leszek Dutkiewicz*

Ustalanie powiązań dla potrzeb cen transferowych  
– uwagi ogólne, powiązania kapitałowe  
bezpośrednie i pośrednie – część 1..... 33

### JUDYKATURA, GLOSY, INTERPRETACJE

*Sławomir Wach*

Odliczanie podatku od towarów i usług z faktur  
wystawionych przez podmioty niezarejestrowane  
jako podatnicy VAT ..... 38

### ZMIANY LEGISLACYJNE

*Aleksandra Księżyk*

Sytuacja prawna przedsiębiorstwa osoby  
fizycznej prowadzącej jednoosobową  
działalność gospodarczą w przypadku  
śmierci takiego przedsiębiorcy ..... 41

## Drodzy Czytelnicy

**Jest to pierwszy numer naszego nowego czasopisma „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”. Wydawcą miesięcznika, który będzie ukazywał się w wersji papierowej i elektronicznej, jest Russell Bedford Poland Sp. z o.o.**

Naszym celem jest zamieszczanie publikacji, które będą miały opiniotwórczy i krytyczny charakter. Dlatego w Biuletynie będziemy skupiali się na pogłębionej analizie ustaw, rozporządzeń, regulacji prawnych, a także zmian podatkowych i prawnych, postępowań podatkowych, karnych skarbowych, cywilnych, karnych, administracyjnych czy też egzekucyjnych. Będziemy zatem interpretowali przepisy oraz przedstawiali stanowisko judykatury, wnioski z wyroków Wojewódzkich Sądów Administracyjnych, Naczelnego Sądu Administracyjnego, Sądu Najwyższego, a także prezentowali orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i jego wpływ na krajowe regulacje.

Autorami publikacji są wybitni menedżerowie, wykładowcy i współpracownicy Russell Bedford oraz eksperci reprezentujący Partnerów zewnętrznych Biuletynu – firmy, kancelarie prawne i wydawnictwa.

Polscy przedsiębiorcy, właściciele firm i podatnicy są wciąż zasypywani – chyba jak nigdy przedtem – nowymi regulacjami prawnymi bądź nowelizacjami już obowiązujących ustaw i rozporządzeń. Niestety, często niedopracowanymi oraz sformułowanymi w pośpiechu, co skutkuje wydawaniem kolejnych aktów prawnych, oznaczających nierzadko powrót do wcześniej obowiązujących zasad działania. Nic dziwnego, że w tak zmiennym otoczeniu prawnym rośnie ryzyko związane z działalnością podatników CIT, PIT, podmiotów biorących udział w fuzjach czy też różnego rodzaju przekształceniach.

W Biuletynie będziemy starali się zdiagnozować to ryzyko, wskazywać i doradzać, co należy zrobić, aby go uniknąć.

W pierwszym wydaniu Biuletynu zwracamy m.in. uwagę na kwestie dotyczące ustalania powiązań między podmiotami dla potrzeb cen transferowych; rozszerzenia grona podmiotów odpowiedzialnych za zobowiązania podatkowe w przypadku VAT, zwolnienia z podatku dostawy nieruchomości; zarządu sukcesyjnego po śmierci osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą; zmian Kodeksu pracy; odliczania podatku od towarów i usług z faktur wystawionych przez podmioty niezarejestrowane jako podatnicy VAT.



*Życzę pożytecznej lektury!*

*Dr Andrzej Dmowski*

*Redaktor naczelny miesięcznika  
„Doradztwo Prawne i Podatkowe  
- RB Biuletyn”*



## ZMIANY W PODATKACH: RACHUNKI BANKOWE MNIJ PRYWATNE

Rząd wprowadził zmiany w Ordynacji podatkowej, które mają przyczynić się do jeszcze mocniejszego uszczelnienia systemu podatkowego. Tym razem w centrum uwagi organów podatkowych znalazły się konta bankowe oraz ich kontrola i możliwość zablokowania.

Poprzednie przepisy umożliwiały krótkotrwałe zablokowanie rachunku bankowego, który stwarza podejrzenia co do uczciwości właściciela. Tymczasowa blokada miała uniemożliwić, przykładowo, przelew środków finansowych za granicę w celu uniknięcia opodatkowania w kraju.

W myśl zmian w Ordynacji podatkowej<sup>1</sup>, zablokowanie rachunku bankowego na 72 godziny nie podlega zaskarżeniu.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej nie rozpozna środka odwoławczego w tym zakresie, a w ślad za tym taka blokada nie będzie mogła być zaskarżona do sądu administracyjnego.

Blokada na dłuższy czas ma jednak podlegać zaskarżeniu w formie zażalenia do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Jeśli zażalenie nie zostanie pozytywnie rozpatrzone, to pojawi się możliwość wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

Ministerstwo Finansów przekonuje, że celem zmiany było dążenie do spójności regulacji prawnych w zakresie blokad na krótki okres, dlatego, że w polskim systemie prawnym zasadą jest brak zaskarżalności blokad na krótki czas, jeśli blokada nie jest dokonywana na żądanie prokuratora.

Wedle resortu krótkotrwała blokada rachunku bankowego ma charakter prewencyjny i jednocześnie musi zapewnić poufność działań operacyjnych.

<sup>1</sup> Ustawa z 5 lipca 2018 roku o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2018 poz. 1499) dokonała zmian w: Kodeksie postępowania cywilnego z 17 listopada 1964 r., ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji z 17 czerwca 1966 r., ustawie o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych z 5 listopada 2009 r., ustawie z 29 sierpnia 1997 - Prawo bankowe, ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej z 16 listopada 2016 r., ustawie z 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, ustawie z 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw i ustawie z 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.



**Paweł Kula**

Autor jest doradcą podatkowym. Od 2016 roku związany z Russell Bedford Poland. Absolwent studiów prawniczych, specjalizuje się w podatku akcyzowym oraz dokumentacji cen transferowych. Autor artykułów o tematyce podatkowej publikowanych na branżowych portalach internetowych.

**Słowa kluczowe:** podatki, rachunki bankowe, Ordynacja podatkowa, blokada, split payment, bank, SKOK, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## Wniosek o informacje o żądaniu blokady rachunku

Według ustawy banki lub SKOK-i poinformują o żądaniu blokady na wniosek. W ocenie skutków regulacji czytamy: „Bank lub SKOK będą miały możliwość przekazania podmiotowi kwalifikowanemu na jego wniosek informacji o żądaniu blokady przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. W przypadku złożenia ww. wniosku bank lub SKOK będą przekazywały dodatkowo Szefowi KAS informacje np. o adresie skrzynki elektronicznej nadawcy wniosku, jego adresie IP, numerze telefonu (...)”<sup>2</sup>.

Cytowany fragment wskazuje, że złożenie wniosku o udzielenie informacji na temat blokady rachunku spowoduje ujawnienie administracji podatkowej szeregu danych, m.in. takich, jak adres IP komputera, z którego obsługiwany jest rachunek bankowy. W dalszej części te same oceny skutków regulacji można przeczytać: „Informacje te mogą okazać się przydatne do ustalenia lokalizacji podmiotu i ewentualnego podjęcia wobec niego adekwatnych działań przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej lub inne właściwe organy”.

Paradoks polega na tym, że wniosek o informacje jest, przynajmniej teoretycznie, środkiem ochrony, jednak użycie go spowoduje podjęcie konkretnych działań władczych ze strony administracji skarbowej (zbieranie danych).

## Informacje o numerach IP

W nowelizacji Ordynacji podatkowej nastąpiło ponadto rozszerzenie zakresu informacji przekazywanych przez banki i SKOK-i. Chodzi przede wszystkim o numery IP, z których logowano się w celu obsługi rachunku bankowego. Już w projekcie tej nowelizacji zakładano bowiem: „Rozszerzenie zakresu informacji i zestawień przesyłanych codziennie przez banki, SKOK-i oraz izbę rozliczeniową. Rozszerzenie dotyczy: dostępnych adresów IP, z których następowały logowania na serwis internetowy służący obsłudze rachunku podmiotu kwalifikowanego (...), informacji o innych blokadach oraz zajęciach wierzytelności oraz informacji o danych identyfikacyjnych pełnomocnika do rachunku podmiotu kwalifikowanego, reprezentanta podmiotu kwalifikowanego, a także jego beneficjenta rzeczywistego (...)”<sup>3</sup>.

Powyższy fragment wskazuje na tendencję do rozszerzania zakresu narzędzi przeznaczonych do kontroli podatników. Przestrzeń internetowa staje się coraz mniej anonimowa, a dane elektroniczne bardziej dostępne dla organów państwowych.

## Przeciwko zagranicznym przelewom

Kolejna zmiana związana jest z funkcjonowaniem systemu podzielonej płatności (split payment). W ustawie przewiduje się blokowanie możliwości przelewu za granicę w rachunku typu „VAT”: „ogra-

niczy się możliwość obciążania rachunku VAT w celu dokonania płatności na rachunek odbiorcy prowadzony przez zagraniczny bank lub instytucję kredytową, która nie działa w formie oddziału na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, czyli blokuje się możliwość przekazywania środków z rachunku VAT za granicę, ponieważ to przekazanie następowaloby poza mechanizmem podzielonej płatności”<sup>4</sup>.

Cytowane uzasadnienie ustawy wskazuje na zaletę split payment w postaci przeciwdziałania nadużyciom podatkowym, jednak pomija kwestię potencjalnych utrudnień wobec drobnych przedsiębiorców. Istotą tego systemu jest ograniczenie możliwości dysponowania środkami finansowymi przez podatnika.

## Więcej państw w wymianie informacji o rachunkach raportowanych

Międzynarodowa współpraca podatkowa pomiędzy państwami jest coraz większa i coraz szersze są też listy państw uczestniczących w programach wymiany informacji. Według Ministerstwa Finansów pełna lista państw, które zobowiązały się do udziału w wymianie informacji o rachunkach raportowanych nie została opublikowana w 2017 r. ze względu na opóźnienia legislacyjne w niektórych krajach. Konieczne jest zatem uzupełnienie listy tzw. jurysdykcji uczestniczących.

<sup>2</sup> Ocena skutków regulacji dotycząca projektu ustawy z 16 maja 2018 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw.

<sup>3</sup> Ibidem.

<sup>4</sup> Ibidem.

### Podsumowanie

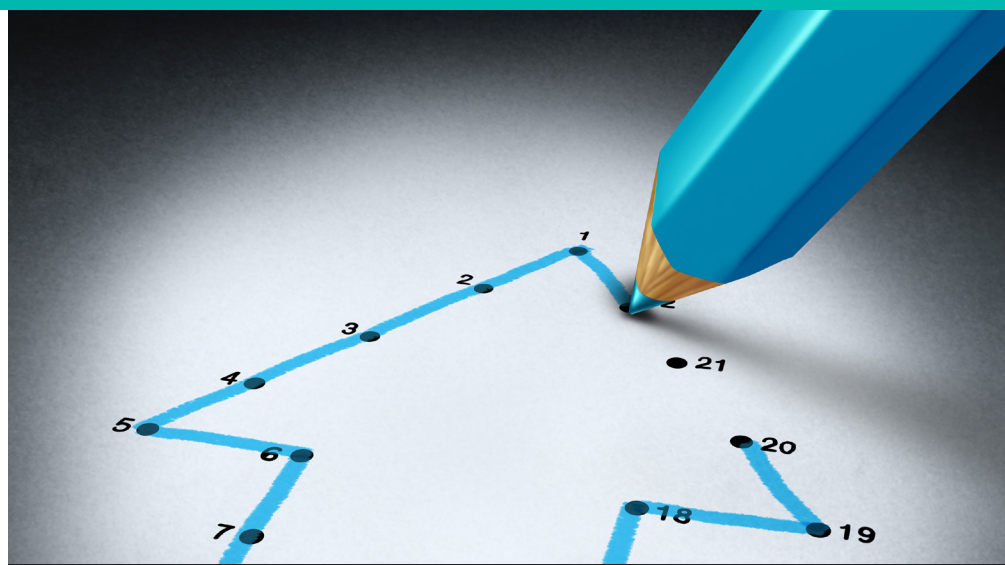
Resort finansów poinformował jeszcze w maju 2018 r., że „Projekt nie będzie poddany uzgodnieniom i konsultacjom publicznym z uwagi na potrzebę wejścia w życie ustawy z dniem 1 lipca 2018 r. i tym samym konieczność jego pilnego procedowania”. Przewidziano także, że nowe rozwiązania nie będą miały wpływu na dochody i wydatki sektora finansów publicznych. Niezależnie od tych prognoz, niektóre propozycje – zwłaszcza w zakresie ujawniania numerów IP – należy uznać za kontrowersyjne. Brak konsultacji publicznych na pewno nie jest zaletą tych regulacji.



**dr Andrzej Dmowski**

Autor jest redaktorem naczelnym miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”. 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 Przepstępstw i Nadużyć Gospodarczych, Certified Internal Controls Auditor - Międzynarodowy Auditor 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.

**Słowa kluczowe:** podatki, VAT, podatek od towarów i usług, zobowiązania podatkowe, podmioty odpowiedzialne, odpowiedzialność posiłkowa, przestępstwa karne skarbowe, przestępstwa karne, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,



## ROZSZERZENIE GRONA PODMIOTÓW ODPOWIEDZIALNYCH ZA ZOBOWIĄZANIA PODATKOWE W PRZYPADKU PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG – ODPOWIEDZIALNOŚĆ POSIŁKOWA W ZAKRESIE PRZESTĘPSTW KARNYCH SKARBOWYCH I KARNYCH – CZĘŚĆ 1

Analizując efektywność ściągalsności podatku od towarów i usług na przestrzeni ostatnich lat w Polsce, można dojść do wniosku, iż znacząca liczba podmiotów zobowiązanych do odprowadzenia tego podatku – biorąc pod uwagę kwoty należnego VAT do odprowadzenia na rzecz Skarbu Państwa – już nie istnieje lub nie posiada środków finansowych pozwalających na zaspokojenie zobowiązań podatkowych. Problem jest tym bardziej istotny w przypadku uwzględnienia faktu, iż osoby działające w imieniu i na rzecz tych podatników, po zakończeniu postępowań likwidacyjnych lub upadłościowych tychże podatników, zakładają lub kierują analogicznymi – nowymi – podmiotami, które już nie są zobowiązane do odprowadzenia „zaległego” podatku od towarów i usług.

### Wprowadzenie

Przedmiotowy artykuł poświęcony jest określeniu grona osób lub podmiotów, które mogą ponosić odpowiedzialność materialną lub inną, związaną z powstałymi zaległościami u innych podatników VAT czynnych – w szczególności spółek kapitałowych – w podatku od towarów i usług. Rozważania będą dotyczyły w pierwszej kolejności odpowiedzialności

osób trzecich za zobowiązania podatkowe oraz odpowiedzialności osób trzecich w przypadku odpowiedzialności karnej skarbowej i karnej dotyczącej: zwrotu korzyści majątkowej, przepadku przedmiotów, ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów oraz tzw. konfiskaty rozszerzonej<sup>1</sup>.

Prawo podatkowe nie definiuje pojęcia odpowiedzialności<sup>2</sup>. W konsekwencji, przy analizie

<sup>1</sup> Zgodnie z przepisami Kodeksu karnego (dalej: k.k.), Dz.U. 2018 poz. 652.

<sup>2</sup> A. Mariański i in., *Odpowiedzialność członków zarządu spółki z o.o.*, wyd. 2, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2006.



zagadnienia odpowiedzialności w prawie podatkowym należy korzystać z dobrodziejstwa prawa cywilnego. Z drugiej strony należy podkreślić, iż podstawą istnienia odpowiedzialności w tym zakresie są przepisy tej gałęzi prawa – tj. prawa podatkowego, za jakiego typu zobowiązania ma ona dotyczyć<sup>3</sup>.

Należy odróżnić dług od odpowiedzialności<sup>4</sup>. Fakt istnienia długu wiąże się tylko z powinnością świadczenia (pieniężnego) przez dłużnika, a istnienie odpowiedzialności związane jest z możliwością przymusowej realizacji tego świadczenia. Jeżeli istnieje dług bez odpowiedzialności, to dłużnik ma możliwość niewykonania ciążącego na nim zobowiązania. Należy przyjąć, iż odpowiedzialność, w szczególności podatkowa, to możliwość (uprawnienie) żądania przez wierzyciela (Skarb Państwa/jednostkę samorządu terytorialnego) zapłaty zobowiązania od dłużnika. Uprawnienie to może być realizowane poprzez stosowanie przewidzianych prawem instrumentów w celu przymusowego wyegzekwowania należnych zobowiązań z majątku podmiotów lub osób, ponoszących odpowiedzialność<sup>5</sup>.

Zakres podmiotowy odpowiedzialności dotyczy – co do zasady – dwóch grup podmiotów<sup>6</sup>, tj.: w pierwszej kolejności podmiotów odpowiedzialnych za własne działanie lub zaniechanie. Na tle

regulacji ustawy o podatku od towarów i usług (dalej: u.p.t.u.)<sup>7</sup>, w pierwszej grupie podmiotów umieścilibyśmy podmioty będące podatnikami tego podatku (podmiotami zobowiązanymi do odprowadzenia nadwyżki podatku należnego nad naliczonym) lub podmiotami, na rzecz których został dokonany nienależny, lub w wysokości innej niż należny zwrot różnicy podatku lub zwrot podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, a także inne formy zwrotu podatku przewidziane w przepisach prawa podatkowego. Do drugiej grupy podmiotów można zaliczyć jednostki ponoszące odpowiedzialność za tzw. cudzy dług. Takie rozwiązanie przewiduje zarówno prawo cywilne<sup>8</sup>, jak też prawo podatkowe<sup>9</sup>. Część przedstawicieli doktryny wskazuje także kategorię pośrednią, tj. następców prawnych, którzy odpowiadają za cudze zobowiązania – poprzednika, ale odpowiadają za nie tak, jakby to było ich własne zobowiązanie<sup>11</sup>.

### Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe

Starając się zdefiniować odpowiedzialność podatkową za cudzy dług można wskazać, iż jest to możliwość „żądania zapłaty podatku od podmiotów ponoszących taką odpowiedzialność obok lub zamiast żądania takiej zapłaty przez podatnika, a czasami również płatnika (inkasenta), w tym także poprzez wyko-

nania zobowiązania w drodze przymusowej”<sup>12</sup>.

W konsekwencji, odpowiedzialność podatkowa może dotyczyć:

- wynikających z zobowiązań podatkowych podatków<sup>13</sup>,
- niepobranego lub pobranego, ale niewpłaconego podatku<sup>14</sup>, oraz
- zaległości podatkowej<sup>15</sup>.

Najszerzą odpowiedzialnością jest odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe<sup>16</sup>, mająca zastosowanie zarówno do zobowiązań powstających z mocy samego prawa<sup>17</sup>, jak też powstających z chwilą doręczenia decyzji organu podatkowego (ustalającej wysokość tego zobowiązania)<sup>18</sup>.

Warunkiem koniecznym ponoszenia odpowiedzialności nie jest w tym przypadku powstanie zaległości podatkowej, a tym samym odpowiedzialność powstać może nawet przed upływem terminu płatności tegoż zobowiązania<sup>19</sup>. Z drugiej strony, warunkiem konstytuującym odpowiedzialności osób ponoszących odpowiedzialność za zaległość podatkową jest nie tylko powstanie zobowiązania podatkowego, ale również upływ terminu płatności, tj. powstanie zaległości podatkowej<sup>20</sup>. Taki charakter ma odpowiedzialność osób trzecich w świetle przepisów Ordynacji podatkowej<sup>21</sup>.

3 A. Mariański, *Podstawy odpowiedzialności w prawie podatkowym na przykładzie członków zarządu spółki z o.o.*, MoPod 2004, Nr 1, s. 31.

4 W. Czachórski, *Zobowiązania. Zarys wykładu*, Warszawa 1994, s. 43.

5 B. Brzeziński, *Odpowiedzialność podatnika, płatnika i inkasenta w prawie podatkowym*, Toruń 1993, s. 6.

6 Ibidem, s. 7.

7 Ustawa z 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. 2017 poz. 1221 ze zm.

8 Zgodnie z art. 526 Kodeksu cywilnego z 23 kwietnia 1964 r. (dalej: k.c.), t.j. Dz.U. 2018 poz. 1025.

9 Art. 107-119 Ordynacji podatkowej, t.j. Dz.U. 2018 poz. 800.

10 A. Mariański i in., *Odpowiedzialność...*, op. cit.

11 A. Mariański, *Prawa i obowiązki następców prawnych w prawie podatkowym*, Warszawa 2001.

12 A. Mariański, *Odpowiedzialność za zobowiązania podatnika, płatnika, inkasenta w prawie polskim*, Warszawa 1999, s. 13-14.

13 Art. 26 i art. 29 Ordynacji podatkowej.

14 Art. 30 § 1 Ordynacji podatkowej.

15 Art. 107 § 1 Ordynacji podatkowej.

16 W. Olszowy, *Niektóre zagadnienia prawne odpowiedzialności podatkowej*, Acta Universitatis Lodzianensis, Folia Iuridica 1992, Nr 54, s. 86-87.

17 Art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

18 Art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej.

19 Taką odpowiedzialność ponoszą w szczególności: podatnik, małżonek oraz następcy prawni.

20 Art. 51 § 1 Ordynacji podatkowej.

21 Zgodnie z art. 107-119 Ordynacji podatkowej.

### Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich

Podsumowując, analizując rodzaje zdarzeń będących podstawą do powstania odpowiedzialności, należy przyjąć, iż objęcie odpowiedzialnością za zobowiązanie podatkowe – zaległość podatkową – innych osób niż podatnik może nastąpić w wyniku wystąpienia trzech rodzajów zdarze<sup>22</sup>. Do pierwszego rodzaju można zaliczyć ustanie bytu prawnego podatnika<sup>23</sup>, co w konsekwencji może powodować odpowiedzialność w dwóch formach, tj. przejęcia obowiązków poprzednika w ramach generalnej sukcesji podatkowej<sup>24</sup> lub odpowiedzialności na podstawie szczególnego przepisu prawa<sup>25</sup>. Sytuacja druga ma miejsce, gdy podatnik nie wykonuje swojego zobowiązania we właściwy sposób i w terminie, co powoduje odpowiedzialność innego podmiotu lub gdy w wyniku przeprowadzonego postępowania egzekucyjnego stwierdzono bezskuteczność egzekucji w stosunku do majątku podatnika. Bezskuteczna egzekucja w tym przypadku powoduje nie tylko powstanie odpowiedzialności innej osoby, ale i możliwości żądania przymusowego wykonania obowiązków wynikających z prawa podatkowego. Trzecia sytuacja dotyczy przypadku, gdy nastąpiło niepobranie lub pobranie, a niewpłacenie podatku przez podmiot do tego zobowiązany.

Instytucja odpowiedzialności za cudzy dług służy – co do zasady – ochronie interesu Skarbu Państwa (jednostek samorządu terytorialnego) jako wierzyciela z tytułu zobowiązań podatkowych<sup>26</sup>, a zatem ma ona na celu uzyskanie przez wierzyciela podatkowego zapłaty jego należności w sytuacji, gdy sam podatnik nie jest w stanie wykonać ciążącego na nim obowiązku zapłaty.

Podstawą wystąpienia odpowiedzialności innego podmiotu jest<sup>27</sup>:

- czerpanie przez niego dochodu z działalności innego podatnika<sup>28</sup>,
- nabycie pewnych elementów majątku<sup>29</sup>,
- używanie/czerpanie korzyści z majątku innego podatnika<sup>30</sup>,
- prowadzenie działalności za pomocą innego podmiotu posiadającego podmiotowość prawną<sup>31</sup>,
- zarządzanie określonym podmiotem i ponoszenie pewnych obowiązków z tym związanych<sup>32</sup>.

Zatem przestanką odpowiedzialności wymienionych podmiotów najczęściej jest istnienie związku (zwykle ekonomicznego, faktycznego) pomiędzy osobą, która odpowiada a podatnikiem (płatnikiem, inkasentem)<sup>33</sup>, który przejawia się w uzyskiwaniu korzyści majątkowej jako konsekwencji takiego związku<sup>34</sup>.

Jednakże członkowie zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjnej ponoszą odpowiedzialność bez względu na to czy rzeczywiście otrzymali oni jakiegokolwiek przysporzenie majątkowe<sup>35</sup>. Zgodnie z tą tezą<sup>36</sup>, charakter i cel odpowiedzialności członków zarządu spółki kapitałowej za zobowiązania podatkowe nie sprowadza się do chęci Skarbu Państwa „uzyskania należności publicznoprawnej od podmiotu, który mógł uzyskać korzyść majątkową kosztem podmiotu publicznoprawnego (np. nabycie majątku, firmanctwo, udział osoby prawnej, dzierżawca nieruchomości itd.), ale o »wymuszenie« na członkach zarządu wykonania przez nich obowiązków wynikających z prawa upadłościowego i prawa naprawczego”.

W konsekwencji należy uznać, iż jeżeli członkowie zarządu zgłoszą we właściwym czasie jeden z wniosków<sup>37</sup>, tj. wniosek o ogłoszenie upadłości bądź wniosek o otwarcie postępowania sanacyjnego<sup>38</sup> lub niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez winy członka zarządu, a wierzyciel podatkowy mimo to nie odzyska swoich należności publicznoprawnych, to i tak członkowie zarządu będą wolni od odpowiedzialności za zaległości podatkowe.

22 A. Mariański, *Prawa i obowiązki następców...*, op. cit., s. 21 i nast.

23 Np. śmierć lub likwidacja podatnika.

24 Wstąpienie we wszystkie jego prawa i obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego.

25 Bez następstwa prawnego pod tytułem ogólnym.

26 A. Mariański, *Odpowiedzialność osób trzecich według regulacji Ordynacji podatkowej*, Glosa 1998, Nr 4, s. 1.

27 A. Mariański, *Odpowiedzialność za zobowiązania podatnika...*, op. cit., s. 11.

28 Np. małżonek, rozwiedziony małżonek, członek rodziny podatnika.

29 Np. nabywca majątku, osoba prawna powstała w wyniku podziału innej osoby prawnej.

30 Np. dzierżawca nieruchomości, leasingodawca, wynajmujący rzeczy bądź praw majątkowych, oraz firmanctwo.

31 Np. wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej, komplementariusz spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej, niebędący akcjonariuszem.

32 Np. członek zarządu spółek kapitałowych oraz innych osób prawnych.

33 M. Gintowicz-Jankowicz, *Odpowiedzialność podatkowa członków rodziny podatnika i innych osób trzecich*, Warszawa 1973, s. 14.

34 A. Mariański, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe – podstawy i wyłączenia*, Gdańsk 2004, s. 10.

35 Np. z tytułu wynagrodzenia za pełnioną funkcję członka zarządu.

36 A. Mariański i in., *Odpowiedzialność...*, op. cit.

37 Art. 116 par. 1 pkt 1) Ordynacji podatkowej.

38 W tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy Prawo restrukturyzacyjne (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 1508) albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie Prawo restrukturyzacyjne.

Ponoszenie odpowiedzialności podatkowej (odpowiedzialności za zaległości podatkowe) przez inne osoby niż podatnik jest wyjątkiem od zasady, zgodnie z którą każdy ponosi odpowiedzialność za własne działania i zaniechania. W konsekwencji, przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące odpowiedzialności osób trzecich powinny być interpretowane w sposób ścisły<sup>39</sup>. Należy podkreślić, iż ciężar dowodowy wykazania przesłanek dotyczących powstania ewentualnej odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe innego podatnika ciąży na organach skarbowych<sup>40</sup>, a ten obowiązek nie może być przeniesiony na osobę trzecią.

Postępowanie w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej<sup>41</sup> nie może zostać wszczęte przed: upływem terminu płatności ustalonego zobowiązania lub przed dniem doręczenia decyzji:

- a) określającej wysokość zobowiązania podatkowego,
- b) o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta,
- c) w sprawie zwrotu zaliczki naliczonego podatku od towarów i usług,
- d) określającej wysokość należnych odsetek za zwłokę,
- e) określającej wysokość zaległości podatkowej, o której mowa w art. 52 nadpłata lub zwrot podatku podlegające zwrotowi bez wezwania organu podatkowego oraz art. 52a zwrot wynagrodzenia płatników lub inkasentów pobranego nienależnie<sup>42</sup>.

Dodatkowo, postępowanie w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej nie może zostać wszczęte przed dniem wszczęcia postępowania egzekucyjnego oraz przed dniem odstąpienia od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych.

W konsekwencji, nie można wszcząć postępowania w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej do czasu wydania stosownych decyzji skierowanych do pierwotnych dłużników<sup>43</sup>. Jako wyjątek można wskazać sytuację, w której nie jest wymagane wydanie decyzji skierowanej do pierwotnego dłużnika przed wszczęciem postępowania dotyczącego odpowiedzialności osoby trzeciej.

Dotyczy to sytuacji, gdy zgodnie z przepisami o postępowaniu egzekucyjnym w administracji możliwe jest wysawienie tytułu wykonawczego na podstawie złożonej deklaracji.

W zakresie zobowiązań: powstałych w przypadkach określonych w art. 8 i 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej<sup>44</sup>, stosuje się również egzekucję administracyjną, jeżeli wynikają te zobowiązania z deklaracji lub zeznania złożonego przez podatnika lub płatnika. W tym przypadku zbędne jest wydawanie decyzji podatkowej, skoro zobowiązanie podatnika<sup>45</sup> wynika ze złożonej przez niego deklaracji podatkowej.

Subsydiarność odpowiedzialności osoby trzeciej wynika z dodatkowego ograniczenia – warunkiem wszczęcia postępowania w sprawie odpowiedzialności osób trzecich jest wszczęcie postępo-

wania egzekucyjnego w stosunku do pierwotnego dłużnika<sup>46</sup> (gdy zobowiązanie podatkowe wynika z deklaracji). Wskazana redakcja przepisów zmusza organy skarbowe do szybszego działania w stosunku do dłużnika pierwotnego, ale nie pozbawia ich prawa orzeczenia odpowiedzialności osoby trzeciej, mimo iż pierwotne postępowanie egzekucyjne nie zostało jeszcze zakończone. Z drugiej strony, uprzednio obowiązujące przepisy wskazywały dodatkowy warunek przymusowego wykonania zobowiązania osoby trzeciej – tj. stwierdzenie bezskuteczności egzekucji w stosunku do pierwotnego dłużnika<sup>47</sup>.

Przedmiotowy warunek został zmieniony<sup>48</sup>. Aktualnie obowiązujący przepis wskazuje, iż egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej może być wszczęta dopiero wówczas, gdy:

- egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna,
- odstąpiono od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych albo
- nie przystąpiono do egzekucji administracyjnej w wyniku uprawdopodobnienia przez organ egzekucyjny braku możliwości uzyskania w toku egzekucji administracyjnej kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne.

W konsekwencji, mając na uwadze aktualne wskaźniki ściągальności w Polsce podatku od towarów i usług, przedmiotowa regulacja dotycząca odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania

39 M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 59.

40 A. Mariański, Glosa do wyr. NSA z 24.7.2002 r. (SA/Sz 1508/2001), Glosa 2003, Nr 3, s. 34-36.

41 Zgodnie z art. 108 § 2 Ordynacji podatkowej.

42 Przepis art. 108 § 2 pkt 2 lit. e dodana przez art. 1 pkt 87 lit. a ustawy z 10 września 2015 r. (Dz.U. 2015 poz. 1649) zmieniającej niniejszą ustawę z dniem 1 stycznia 2016 r.

43 Zgodnie z art. 108 § 2 pkt 1 i pkt 2 Ordynacji podatkowej.

44 Przypadek, gdy zobowiązanie powstaje z chwilą zdarzenia określonego w ustawie.

45 Zobowiązanie podatkowe podatnika lub płatnika.

46 Zgodnie z art. 108 § 2 pkt 3 w zw. z § 3 Ordynacji podatkowej.

47 A. Mariański, *Odpowiedzialność osób trzecich...*, op. cit., s. 151-158.

48 Art. 108 § 4 zmieniony przez art. 45 pkt 7 lit. c ustawy z 10 lipca 2015 r. (Dz.U. 2015 poz. 1269) zmieniającej niniejszą ustawę z dniem 1 stycznia 2016 r.

podatkowe podatnika – w szczególności członków zarządu spółek kapitałowych – jest dalece niewystarczająca. Praktyka nieuczciwych podatników wskazuje, iż po dokonaniu transakcji (tj. z reguły tuż po dniu powstania zobowiązania podatkowego w VAT) są podejmowane czynności<sup>49</sup> w celu likwidacji oraz wykreślenia podmiotu z Krajowego Rejestru Sądowego. Podatnicy ci podejmują również czynności faktyczne, w celu przedłużenia czynności kontrolnych lub postępowań podatkowych<sup>50</sup>, aby dokonać wyrejestrowania podatnika<sup>51</sup> przed decyzją wymiarową organów podatkowych.

Należy wskazać, iż głównym celem nieuczciwych podatników jest doprowadzenie do sytuacji utraty bytu prawnego podmiotu (podatnika VAT) przed wydaniem decyzji wymiarowej w odniesieniu do tego podatnika, w szczególności również przed wydaniem decyzji o przybliżonej wartości zaległości podatkowej oraz przed decyzją o zabezpieczeniu na majątku.

W takim przypadku, tj. przed wydaniem decyzji wymiarowej w stosunku do podatnika, organy podatkowe nie są uprawnione do wydania decyzji o od-

powiedzialności osoby trzeciej w stosunku do byłych członków zarządu spółki kapitałowej.

Mając powyższe na uwadze, aktualnie obowiązujące przepisy Ordynacji podatkowej nie dają skutecznej podstawy prawnej do zaspokojenia Skarbu Państwa z tytułu wierzytelności podatkowych w podatku od towarów i usług.

### **Odpowiedzialność karna skarbową w związku z zaległościami w VAT**

Odrębnym zagadnieniem dotyczącym odpowiedzialności związanej z zaległościami w podatku od towarów i usług jest kwestia odpowiedzialności karnej skarbowej w stosunku do członków zarządu spółki kapitałowej. Podstawowym warunkiem konstytuującym odpowiedzialność karną skarbową jest popełnienie czynu zabronionego umyślnie lub nieumyślnie, jeżeli przepisy Kodeksu karnego skarbowego (dalej „k.k.s.”) tak stanowią<sup>52</sup>. Należy podkreślić, iż aby członek zarządu ponosił odpowiedzialność karną skarbową nie wystarczy, by finansowy organ postępowania przygotowawczego lub prokurator stwierdził nieprawidłowości w zakresie dokonywanych rozliczeń obowiązków publiczno-

prawnych, w szczególności obowiązków podatkowych. Do powstania odpowiedzialności karnej skarbowej niezbędne jest, aby członek zarządu co najmniej godził się (przy przestępstwach umyślnych) na nieprawidłowości w zakresie rozliczeń podatkowych<sup>53</sup>. Należy podkreślić element umyślności w zakresie popełnienia przestępstw karnych skarbowych, ponieważ przestępstwa te – co do zasady – dotyczą członków zarządu spółki kapitałowej i wymagają właśnie umyślności.

Mając na uwadze przestępstwa skarbowe odnoszące się do kalkulacji podatku od towarów i usług, należy w szczególności skupić się na art. 56 k.k.s.<sup>54</sup> oraz art. 76 k.k.s.<sup>55</sup>. Przestępstwo skarbowe, jakim jest oszustwo podatkowe (a także wykroczenie skarbowe jako typ uprzywilejowany) zostało określone w art. 56 k.k.s. Pojęcie oszustwa podatkowego jest ściśle związane z instytucją samoobliczenia podatku<sup>56</sup>. Artykuł 56 k.k.s. ma charakter blankietowy, tj. konkretyzacja następuje w poszczególnych ustawach podatkowych określających zasady samoobliczenia<sup>57</sup>. Istotą tego przepisu jest narażenie należności publicznoprawnej na uszczuplenie. Przestępstwo skarbowe lub wykroczenie

49 M.in.: podjęcie uchwały o otwarciu likwidacji spółki kapitałowej.

50 Np. poprzez odwołanie wszystkich członków zarządu spółki kapitałowej oraz niepowoływanie nowego zarządu spółki.

51 Utraty bytu prawnego przez spółkę kapitałową w wyniku zakończenia postępowania likwidacyjnego oraz wykreślenia spółki kapitałowej z Krajowego Rejestru Sądowego.

52 Art. 4 § 1 Kodeksu karnego skarbowego z 10 września 1999 r., t.j. Dz.U. 2017 poz. 2226.

53 Art. 4 § 2 k.k.s.

54 Art. 56. k.k.s. – podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy albo niezawiadomienie o zmianie danych:

§ 1. Podatnik, który składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie.

§ 2. Jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

§ 3. Jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

§ 4. Karze określonej w § 3 podlega także ten podatnik, który mimo ujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania nie składa w terminie organowi podatkowemu lub płatnikowi deklaracji lub oświadczenia lub wbrew obowiązkowi nie składa ich za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

55 Art. 76 k.k.s. – narażenie organu podatkowego na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej:

§ 1. Kto przez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy wprowadza w błąd właściwy organ, narażając na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej, w szczególności podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, podatku akcyzowym, zwrot nadpłaty lub jej zaliczenie na poczet zaległości podatkowej lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie.

§ 2. Jeżeli kwota narażona na nienależny zwrot podatku jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

§ 3. Jeżeli kwota narażona na nienależny zwrot podatku nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

56 P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. III, Warszawa 2017.

57 Ibidem.

skarbowe określone w tym przepisie można popełnić tylko umyślnie (zarówno w zamiarze bezpośrednim, jak i wynikowym). Nieumyślny błąd nie stanowi więc czynu zabronionego, określonego w art. 56 k.k.s. Zakres tego przepisu nie obejmuje jednak wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku, gdyż ten czyn jest określony w innym przepisie k.k.s.<sup>58</sup>. Artykuł 56 k.k.s. obejmuje jedynie przypadki podania nieprawdziwych informacji, mających wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego.

### Podsumowanie

Należy podkreślić, iż już dzisiaj obowiązujące regulacje k.k.s. dają podstawę prawną do zabezpieczenia fiskalnych interesów Skarbu Państwa w zakresie popełnionych przestępstw karnych skarbowych dotyczących VAT. Instytucja zwrotu uzyskanej korzyści majątkowej lub jej równowartości stanowi skuteczne narzędzie do odebrania przestępcom karnym skarbowym korzyści materialnej w postaci bezpodstawnego zwrotu w nienależytej wysokości podatku od towarów i usług. Aktualnie obowiązujące regula-

cje, efektywnie wykorzystywane przez organy ścigania, dałyby możliwość skutecznej walki o należne wpływy budżetowe. Z drugiej strony, ustawodawca dokonał zmian w przepisach prawa Kodeksu karnego (Kodeksu Karnego dalej: k.k.)<sup>59</sup> (a nie przepisach k.k.s.), w szczególności dotyczących określenia nowych przestępstw w zakresie fałszowania faktur ze znaczną kwotą należności<sup>60</sup>, fałszowania dokumentów faktur<sup>61</sup> oraz podawania w fakturach nieprawdy<sup>62</sup>.

58 Ibidem.

59 Ustawa z 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny, t.j. Dz.U. 2018 poz. 652.

60 Art. 277a k.k., art. 277b k.k., art. 277c k.k., art. 277d k.k.

61 Art. 270a k.k.

62 Art. 271a k.k.

### Summary

Dr Andrzej Dmowski

#### **Extending the group of entities responsible for tax liabilities in the case of tax on goods and services - subsidiary liability in the area of tax and criminal penal offenses – part 1**

It should be emphasized that the regulations included in the Penal and Fiscal Code provide the legal basis for securing fiscal interests of the Treasury in the scope of tax penal offenses relating to VAT. The institution of returning the obtained financial benefits or its equivalent is an effective tool for removing tax benefits from improper tax offenders in the form of unjustified reimbursement in the undue amount of tax on goods and services. Regulations currently in force, effectively used by law enforcement agencies, would give the opportunity to effectively fight for due budgetary receipts. On the other hand, the legislator made a changes of the criminal law provisions (and not the provisions of Penal and Fiscal Code), in particular concerning the determination of new offenses in the field of falsification of invoices with a large amount of receivables, falsification of invoices' documents and providing untruth in the invoices.

*Uwaga: temat artykułu był przedmiotem wystąpienia dr. Andrzeja Dmowskiego na ogólnopolskiej konferencji naukowej „Dwa lata uszczelniania podatku od towarów i usług – doświadczenia i refleksje”, jaka odbyła się 17 maja 2018 r. na Uniwersytecie Warszawskim. Druga część artykułu ukaże w następnym numerze miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”.*



**Marek Piotrowski**

Autor jest prawnikiem specjalizującym się w prawie podatkowym. Absolwent Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie. Właściciel kancelarii doradztwa podatkowego w Krakowie i praktykujący doradca podatkowy z ponad dziesięcioletnim stażem. Autor kilkuset artykułów o tematyce podatkowej, wydanych m.in. przez Wydawnictwo C.H. Beck w publikacji „Teczka księgowego”.



**Słowa kluczowe:** podatki, przychody, dochód, strata, podatek dochodowy od osób prawnych, CIT, podatkowa grupa kapitałowa, PGK, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## ROZLICZANIE STRAT Z LAT UBIEGŁYCH PRZEZ PODATNIKÓW PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH

Od 1 stycznia 2018 r. nie zmienił się ani czas, w którym podatnik może zrealizować uprawnienie do pomniejszenia dochodu o wartość poniesionej w roku podatkowym straty (pięć lat podatkowych następujących bezpośrednio po roku podatkowym, w którym strata została poniesiona), ani ustalony procentowo limit wartości poniesionej w roku podatkowym straty, o który maksymalnie w jednym z pięciu kolejnych lat podatkowych możliwe jest dokonanie obniżenia dochodu (50% poniesionej straty). Obowiązkowe jest natomiast przypisanie straty do jednego ze źródeł przychodów.

### Uprawnienie do podatkowego rozliczenia straty

Jednym z rozwiązań powszechnie znanych na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>1</sup> (dalej: u.p.d.o.p.) i ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>2</sup> (dalej: u.p.d.o.f.) jest prawo do odliczenia poniesionej w roku podatkowym straty od dochodów osiągniętych w latach kolejnych. W obszarze u.p.d.o.p. ta szczególna preferencja podatkowa została określona w art. 7 ust. 5. W stanie prawnym obowiązującym do końca 2017 r. przepis ten ustalał, że o wysokości straty, o której mowa w art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p. (nadwyżka kosztów uzyskania przychodów

nad przychodami, osiągnięta w roku podatkowym) poniesionej w roku podatkowym można obniżyć dochód w najbliższych, kolejno po sobie następujących, pięciu latach podatkowych, z tym, że wysokość obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% kwoty tej straty. Jednak regulacja ta uległa, poczynając od 1 stycznia 2018 r., znaczącej modyfikacji w wyniku nowelizacji wprowadzonej przepisami ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne<sup>3</sup> (dalej: nowelizacja ustaw). Odpowiednio, w świetle

<sup>1</sup> Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z 15 lutego 1992 r., t.j. Dz.U. 2018 poz. 1036.

<sup>2</sup> Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z 26 lipca 1991 r., t.j. Dz.U. 2018 poz. 200 ze zm.

<sup>3</sup> Dz.U. 2017 poz. 2175.

aktualnego brzmienia regulacji art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p., o wysokość straty ze źródła przychodów, poniesionej w roku podatkowym, można obniżyć dochód uzyskany z tego źródła w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, z tym, że wysokość obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% kwoty tej straty.

Konsekwencją wskazanej nowelizacji regulacji art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p. jest zatem konieczność (od 1 stycznia 2018 r.) przypisania poniesionej straty do jednego z odrębnych źródeł przychodów i jej rozliczanie w kolejnych latach w obszarze dochodów występujących z tego źródła. Taki skutek nowelizacji regulacji art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p. wskazano również w uzasadnieniu do projektu nowelizacji ustaw.

W celu zobrazowania przedmiotowej nowelizacji regulacji art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p. warto wskazać na przykład dotychczasowych oraz znowelizowanych zasad podatkowych rozliczeń poniesionej straty.

#### Przykład

Podatnik, ABC sp. z o.o. w 2015 r. (rok podatkowy jest rokiem kalendarzowym) poniosła stratę w wysokości 30 000 zł. W 2016 r. spółka w ramach prowadzonej działalności gospodarczej osiągnęła dochód w wysokości 70 000 zł, natomiast w 2017 r. dochód ten wyniósł 120 000 zł.

W przedstawionej sytuacji poniesiona w roku podatkowym strata może być rozliczana w jednym z pięciu kolejnych lat podatkowych następujących bezpośrednio po roku, w którym strata została poniesiona. Stąd w granicach ustalonego limitu, kierując się obowiązującą do końca 2017 r. treścią art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p., należy stwierdzić, że przedmiotowa strata mogła być rozliczona w latach 2016-2020. W efekcie podatnik przykładowo mógł obniżyć dochód osiągnięty w 2016 i 2017 r. o 50% straty poniesionej w 2015 r., tj. po 15 000 zł w każdym z tych lat, rozliczając już w pierwszych dwóch latach całą stratę, poniesioną w 2015 r.

#### Obowiązek przypisania straty do jednego ze źródeł przychodów

Z obowiązku przypisania straty do konkretnego źródła przychodów w procesie realizacji uprawnienia z art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p. wynika konieczność dokonania jednoznacznego rozpoznania źródła przychodów, z którego strata została poniesiona.

Z uwagi na przyjęty w regulacjach u.p.d.o.p. podział źródeł przychodów na przychody z zysków kapitałowych oraz przychody pozostałe, zasadne staje się wskazanie na zakres przedmiotowy odrębnego źródła przychodów, wprowadzonego do porządku prawnego 1 stycznia 2018 r., za jaki uznawane są przychody z zysków kapitałowych.

Mianowicie, stosownie do treści art. 7b ust. 1 u.p.d.o.p., za przychody z zysków kapitałowych uważa się:

1) przychody z udziału w zyskach osób prawnych, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 1 pkt 4b u.p.d.o.p., stanowiące przychody faktycznie uzyskane z tego udziału, w tym:

a) dywidendy, nadwyżki bilansowe w spółdzielniach oraz otrzymane przez uczestników funduszy inwestycyjnych lub instytucji wspólnego inwestowania dochody tego funduszu lub tej instytucji, w przypadku, gdy statut przewiduje wypłacanie tych dochodów bez odkupywania jednostek uczestnictwa albo wykupywania certyfikatów inwestycyjnych,

b) przychody z umorzenia udziału (akcji) lub ze zmniejszenia ich wartości,

c) przychody z wystąpienia wspólnika ze spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 u.p.d.o.p., które następuje w inny sposób niż określony w lit. b,

d) przychody ze zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3 u.p.d.o.p., które następuje w inny sposób niż określony w lit. b,

e) wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 u.p.d.o.p.,

f) równowartość zysku osoby prawnej oraz spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 u.p.d.o.p., przeznaczonego na podwyższenie jej kapitału zakładowego, równowartość nadwyżki bilansowej spółdzielni przeznaczonej na podwyższenie funduszu udziałowego oraz równowartość kwot przekazanych na ten kapitał (fundusz) z innych kapitałów (funduszy) takiej osoby prawnej lub spółki,

g) dopłaty otrzymane w przypadku połączenia lub podziału spółek przez wspólników spółki przejmowanej, spółek łączonych lub dzielonych,

h) przychody wspólnika spółki dzielonej, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie – majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa,

i) zapłata, o której mowa w art. 12 ust. 4d u.p.d.o.p.,

j) wartość niepodzielonych zysków w spółce oraz wartość zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej – w przypadku przekształcenia spółki w spółkę niebędącą osobą prawną, z tym, że przychód określa się na dzień przekształcenia,

k) odsetki od udziału kapitałowego, wypłacane na rzecz wspólnika przez spółkę, o której mowa w art. 1 ust. 3 u.p.d.o.p.,

l) odsetki od pożyczki udzielonej osobie prawnej lub spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3, jeżeli wypłata odsetek od takiej pożyczki lub ich wysokość uzależnione są od osiągnięcia zysku przez tę osobę prawną lub spółkę lub od wysokości tego zysku (pożyczka partycypacyjna),

m) przychody uzyskane w następstwie przekształceń, łączenia lub podziałów podmiotów, w tym:

– przychody osoby prawnej lub spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 u.p.d.o.p., przejmującej w następstwie łączenia lub podziału majątek lub część majątku innej osoby prawnej lub spółki,

– przychody wspólnika spółki łączonej lub dzielonej,

– przychody spółki dzielonej.

Za przychody z zysków kapitałowych uważa się także (art. 7b ust. 1 u.p.d.o.p.):

2) przychody z tytułu wniesienia do osoby prawnej lub spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 u.p.d.o.p., wkładu niepieniężnego;

3) inne, niż określone w pkt. 1 i 2, przychody z udziału (akcji) w osobie prawnej lub spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3 u.p.d.o.p., w tym:

a) przychody ze zbycia udziału (akcji), w tym ze zbycia dokonanego celem ich umorzenia,

b) przychody uzyskane w wyniku wymiany udziałów;

4) przychody ze zbycia ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną;

5) przychody ze zbycia wierzytelności uprzednio nabytych przez podatnika oraz wierzytelności wynikających z przychodów zaliczanych do zysków kapitałowych;

6) przychody:

a) z praw majątkowych, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 u.p.d.o.p., z wyłączeniem przychodów z licencji bezpośrednio związanych z uzyskaniem przychodów niezaliczanych do zysków kapitałowych,

b) z papierów wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych, z wyłączeniem pochodnych instrumentów finansowych służących zabezpieczeniu przychodów albo kosztów, niezaliczanych do zysków kapitałowych,

c) z tytułu uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych lub instytucjach wspólnego inwestowania,

d) z najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze dotyczącej praw, o których mowa w lit. a-c,

e) ze zbycia praw, o których mowa w lit. a-c.

Warto zwrócić uwagę na przyjęte zasady ustalania dochodów/strat w podatkowych grupach kapitałowych (dalej: PGK)

pod względem ich przypisania do konkretnego źródła przychodów. Stosownie do znowelizowanej treści art. 7a ust. 1 u.p.d.o.p. w PGK dochodem ze źródła przychodów jest nadwyżka sumy dochodów wszystkich spółek tworzących grupę, uzyskanych z danego źródła przychodów nad sumą ich strat poniesionych z tego źródła przychodów.

Jeżeli za rok podatkowy suma strat poniesionych z danego źródła przychodów przez spółki wchodzące w skład PGK przekracza sumę dochodów uzyskanych z tego źródła, różnica stanowi stratę PGK, poniesioną ze źródła przychodów.

Jednocześnie norma art. 7a ust. 1 u.p.d.o.p. ustala, że dochody i straty spółek oblicza się zgodnie z art. 7 ust. 2 i 3 u.p.d.o.p. Z kolei dyspozycja art. 7a ust. 2 u.p.d.o.p. wskazuje, że straty, o której mowa w art. 7a ust. 1 u.p.d.o.p., poniesionej przez PGK nie pokrywa się z dochodu poszczególnych spółek w razie upływu okresu obowiązywania umowy PGK lub po utracie statusu PGK.

Natomiast regulacja art. 7a ust. 3 u.p.d.o.p. stanowi, że z dochodu PGK nie pokrywa się strat spółek wchodzących w skład grupy, poniesionych przez nie w okresie przed powstaniem grupy. Z powyższych regulacji wynika zasada przypisywania dochodu/straty poszczególnych spółek PGK do odrębnych źródeł przychodów, co również ma istotne znaczenie pod względem rozliczania strat z lat ubiegłych, stosownie do regulacji art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p. Na taką kwalifikację wskazano w uzasadnieniu do projektowanych zmian art. 7a ust. 1 i 2 u.p.d.o.p., wprowadzanych nowelizacją ustaw.

Zatem przy realizacji uprawnienia wskazanego w treści art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p. (odliczenia poniesionej straty od dochodów w kolejnych latach podatkowych) w odniesieniu do PGK konieczne jest

zwrócenie uwagi na przewidziane w tym zakresie wyłączenia, przejawiające się odpowiednio:

1) zakazem pokrywania poniesionej przez PGK straty z dochodu poszczególnych spółek w razie upływu okresu obowiązywania umowy lub po utracie statusu PGK (art. 7a ust. 2 u.p.d.o.p.),

2) zakazem pokrywania z dochodu PGK strat spółek wchodzących w skład grupy, poniesionych przez nie w okresie przed powstaniem grupy (art. 7a ust. 3 u.p.d.o.p.).

Jednocześnie, wskazując na wynikający z treści art. 7a ust. 3 u.p.d.o.p. zakaz pokrywania z dochodu PGK strat spółek wchodzących w skład grupy, poniesionych przez nie w okresie przed powstaniem PGK, warto zauważyć, że żaden przepis u.p.d.o.p. nie ogranicza spółki w realizacji uprawnienia, o którym mowa w treści art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p., w razie upływu okresu obowiązywania umowy PGK lub po utracie statusu PGK.

Na taką kwalifikację regulacji art. 7a ust. 3 u.p.d.o.p. wskazał m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu.

### Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 20 grudnia 2016 r.<sup>4</sup>

Mając na względzie powyższe, zdaniem Wnioskodawcy, będzie on miał prawo do rozliczenia strat podatkowych wykazanych przez Spółkę przed utworzeniem PGK przez najbliższe kolejno po sobie następujące 5 lat podatkowych, zgodnie z art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p., także po upływie okresu obowiązywania umowy o utworzeniu PGK lub po utracie przez PGK statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, przy czym dla potrzeb rozliczania strat przez Spółkę przez „najbliższe kolejno po sobie nastę-

<sup>4</sup> 3063-ILPB2.4510.147.2016.1.PS, Legalis.



pujące lata podatkowe” w rozumieniu art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p. należy rozumieć okres nieuwzględniający członkostwa Spółki w PGK (tj. okresu od 1. dnia roku podatkowego PGK do ostatniego dnia roku podatkowego PGK – dnia, w którym upłyne obowiązywanie umowy o utworzeniu PGK, lub dnia, w którym PGK utraci status podatnika).

### Zasady rozliczania strat sprzed 2018 r.

W ramach omawianej problematyki istotne jest rozliczanie strat poniesionych przed 2018 r. Warto przypomnieć, że obowiązujące do końca 2017 r. regulacje u.p.d.o.p. nie określały na gruncie tej ustawy odrębnych źródeł przychodów, co również miało swoje konsekwencje przy rozliczaniu poniesionych przez podatnika strat w kolejnych latach podatkowych, stosownie do uprzednio obowiązującej treści regulacji art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p.

Powstaje zatem pytanie, czy w wyniku nowelizacji regulacji art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p. (wprowadzonej przepisami nowelizacji ustaw) konieczne jest niejako sztuczne, wsteczne ustalenie charakteru strat poniesionych w latach poprzednich pod względem przypisania ich do poszczególnych źródeł przychodów, w celu realizacji uprawnień do pomniejszenia dochodu osiąganego w kolejnych latach o wartość straty poniesionej w poprzednich latach?

Analizując tę kwestię, trzeba wskazać na treść art. 6 nowelizacji ustaw. Zgodnie z nią straty poniesione przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych za lata podatkowe poprzedzające rok podatkowy rozpoczęty po 31 grudnia 2017 r. podlegają odliczeniu od dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p. w brzmieniu nadanym nowelizacją ustaw, na zasadach i w wysokości określonych w przepisach u.p.d.o.p. w brzmieniu dotychczasowym.

### Podsumowanie

Uprawnienie do rozliczania w bieżącym rachunku podatkowym strat z lat ubiegłych stanowi jedną z istotnych preferencji podatkowych, pozwalających na urealnienie obciążeń podatkowych w zakresie podatków dochodowych na przestrzeni przyjętego okresu, w którym straty te mogą zostać rozliczane. Jednak w związku ze znaczącymi zmianami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, m.in. w zakresie wyodrębnienia źródeł przychodów, w roku 2018 istotnej nowelizacji uległa także procedura rozliczania strat z lat ubiegłych. Konieczne staje się zatem rozpoznanie źródła przychodu, z którego strata została poniesiona, przy czym należy także zwrócić uwagę na kwestię stosowania regulacji przejściowych, w stosunku do tych strat, które zostały poniesione w okresach poprzedzających wprowadzone zmiany.



Artykuł pochodzi z książki „Zmiany w podatkach i księgowości 2018”, pod redakcją prof. nadzw. dr. hab. Artura Hołdy, wydanej nakładem Wydawnictwa C.H. Beck. <https://www.beck.pl/>



## STRUKTURA WYMIARU SPRAWIEDLIWOŚCI W POLSCE

Niezależna władza sądownicza jest jednym z fundamentów zasady demokratycznego państwa prawa. Władza sądownicza jest jednym z trzech rodzajów władzy – obok władzy ustawodawczej i wykonawczej – w systemie trójpodziału władzy Monteskiusza<sup>1</sup>. Niezależność sądów i niezawisłość sędziów są oparte na całym szeregu prawnych gwarancji, zarówno w Konstytucji RP<sup>2</sup>, jak i w ustawach zwykłych.

Zgodnie z Konstytucją RP: „Sądy i Trybunały są władzą odrębną i niezależną od innych władz”<sup>3</sup>. Ten przepis jest pierwszym artykułem rozdziału VIII Konstytucji RP, zatytułowanym „Sądy i Trybunały”.

Umieszczenie tego przepisu na początku rozdziału opisującego strukturę władzy sądowniczej świadczy o intencji ustawodawcy konstytucyjnego, który chciał jednoznacznie podkreślić doniosłość oraz fundamentalne znaczenie zasady niezależności sądów i niezawisłości sędziów. Z tego powodu art. 173 może być traktowany jako punkt odniesienia w kwestiach spornych.

Zasada niezależności sądów i niezawisłości sędziów jest wyrażona wprost w art. 178 Konstytucji RP. W myśl tego przepisu „Sędziowie w sprawowaniu swojego urzędu są niezawisli

i podlegają tylko Konstytucji oraz ustawom”<sup>4</sup>. Treść tego artykułu podkreśla, że zabronione są jakiegokolwiek naciski na sędziego rozpatrującego daną sprawę.

Sędziowie nie mogą ponadto kierować się takimi czynnikami, jak opinia większości społeczeństwa lub poglądy jakiegokolwiek partii politycznej. Powinni także podchodzić z jak największym dystansem do przekazów medialnych, gdyż kierowanie się spotębnymi emocjami (tj. postępowanie w taki sposób, aby być w zgodzie z przeważającymi opiniami społecznymi) stanowiłoby zaprzeczenie niezawisłości sędziowskiej.

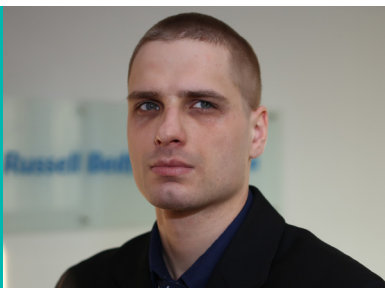
Zasada wyrażona w art. 178 Konstytucji stanowi, że sędziowie dokonują wiążącej wykładni prawa samodzielnie, bez ulegania jakimkolwiek naciskom z zewnątrz.

1 L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2001, str. 351.

2 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483.

3 Ibidem, art. 173.

4 Ibidem, art. 178, ust. 1.



**Paweł Kula**

Autor jest doradcą podatkowym. Od 2016 roku związany z Russell Bedford Poland. Absolwent studiów prawnych, specjalizuje się w podatkach pośrednich. Autor artykułów o tematyce podatkowej publikowanych na branżowych portalach internetowych.

**Słowa kluczowe:** Konstytucja, wymiar sprawiedliwości, sądy, władza sądownicza, podatki, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

Należy jednocześnie zaznaczyć, że zasady niezależności sądów i niezawisłości sędziów to nie są pojęcia tożsame, ale jednak mocno ze sobą związane. Niezawisłość sędziów dotyczy pojedynczych osób, które przy orzekaniu kierują się własnym doświadczeniem, wiedzą i zasadami logiki bez nacisku z zewnątrz. Niezależność sądów oznacza z kolei wyodrębnienie organizacyjne sądów od innych ośrodków władzy, tak aby sądy były niezależne realnie, a nie tylko teoretycznie. Z tego powodu sąd nie może być związany organizacyjnie np. z Sejmem lub Radą Ministrów.

Odniesienie do zasady niezależności sądów oraz niezawisłości sędziów zostało wyrażone – chociaż nie wprost – w preambule do Konstytucji RP, w której czytamy: „pragnąc na zawsze zagwarantować prawa obywatelskie, a działaniu instytucji publicznych zapewnić rzetelność i sprawność (...)”<sup>5</sup>.

Wspomniane w cytowanym fragmencie prawa obywatelskie mogą być realnie chronione tylko w demokratycznym państwie prawnym, w którym sądy są niezależne. Brak niezależności sądów i niezawisłości sędziów sprawia, że ustawy danego kraju (lub konstytucja tego kraju) mogą być pełne odwołań do praw człowieka, które funkcjonują tylko na papierze, a nie realnie.

Sądy muszą być zdolne do tego, aby realnie chronić wolność i godność jednostki przed nadużyciami ze strony władzy. Taka zdolność nie występuje w przypadku uzależnienia władzy sądowniczej od władzy ustawodawczej lub wykonawczej. Niezależność sądów i niezawisłość sędziów jest czymś w rodzaju papierka lakmusowego, który świadczy o jakości demokracji w danym kraju.

Zasada demokratycznego państwa prawnego zagwarantowana w Konstytucji RP oznacza nie tylko konieczność zorganizowania wolnych wyborów w określonych odstępach czasu. Bowiem ta zasada oznacza także pewne minimalne standardy, które musi spełniać władza państwowa. Jednym z takich standardów jest zasada niezależności sądów i niezawisłości sędziów. Inaczej mówiąc, jeśli sądy przestają być niezależne, to kończy się demokratyczne państwo prawne.

Zgodnie z Konstytucją RP: „Wymiar sprawiedliwości w Rzeczypospolitej Polskiej sprawują Sąd Najwyższy, sądy powszechne, sądy administracyjne oraz sądy wojskowe”<sup>6</sup>. Z tego zapisu wynika, że pojęcie „wymiar sprawiedliwości” nie obejmuje trybunałów, tj. Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Stanu<sup>7</sup>. Trybunał Konstytucyjny i Trybunał Stanu mieszczą się w zakresie pojęcia „władza sądownicza”, ale nie wchodzą w zakres pojęcia „wymiar sprawiedliwości”.

Artykuł 175 ust. 1 Konstytucji RP wskazuje jednocześnie, że wymiar sprawiedliwości można podzielić na cztery kategorie:

- Sąd Najwyższy,
- sądy powszechne,
- sądy administracyjne,
- sądy wojskowe.

Ostatnia z wymienionych kategorii, tj. sądy wojskowe dotyczy wąskiej grupy osób. Biorąc pod uwagę trzy pozostałe kategorie (Sąd Najwyższy, sądy powszechne, sądy administracyjne) można wyodrębnić dwa piony sądownictwa.

Pierwszy z nich to Wojewódzkie Sądy Administracyjne oraz Naczelny Sąd Administracyjny, które tworzą strukturę sądownictwa administracyjnego. Sądy administracyjne rozpatrują określone kategorie spraw, np. sprawy podatkowe.

Przedmiotem zaskarżenia do sądu administracyjnego może być władczy akt działania władzy publicznej skierowany wobec strony. Klasycznym przykładem aktu prawnego podlegającego zaskarżeniu do sądu administracyjnego jest decyzja administracyjna.

Należy jednocześnie zwrócić uwagę, że działalność sądownictwa administracyjnego co do zasady ma charakter kasatoryjny, a nie reformatoryjny. Oznacza to, że sąd uchyla decyzję administracyjną (ale nie zmienia jej od strony merytorycznej) i przekazuje do ponownego rozpatrzenia przez odpowiednie organy. Organ, który rozpatruje sprawę, ponownie jest związany wykładnią dokonaną przez sąd administracyjny, tzn. nie może przyjąć oceny prawnej, która byłaby sprzeczna z wykładnią dokonaną przez sąd administracyjny.

Drugi pion sądownictwa (obok sądów administracyjnych) to sądy powszechne (sądy rejonowe, sądy okręgowe, sądy apelacyjne) i Sąd Najwyższy. Mamy tutaj do czynienia z czterostopniową hierarchią. Najniżej są w niej sądy rejonowe, które rozpoznają większość spraw jako sądy pierwszej instancji. Następne w kolejności są sądy okręgowe, które rozpatrują środki odwoławcze od orzeczeń sądów rejonowych. Sądy okręgowe występują ponadto jako sądy pierwszej instancji w niektórych sprawach.

Wyżej niż sądy okręgowe znajdują się w tejże hierarchii sądy apelacyjne<sup>8</sup>, które rozpatrują środki odwoławcze od orzeczeń sądów okręgowych. Na samej górze znajduje się natomiast Sąd Najwyższy, który rozpatruje środki odwoławcze (kasacja) od prawomocnych orzeczeń sądów powszechnych. Sąd Najwyższy może ponadto podejmować uchwały wyjaśniające wątpliwości prawne. Takie uchwały nie są źródłem prawa, jednak wywierają ogromny wpływ na orzecznictwo sądów.

<sup>5</sup> Ibidem, preambuła.

<sup>6</sup> Ibidem, art. 175. ust. 1.

<sup>7</sup> L. Garlicki, Polskie prawo konstytucyjne..., op. cit., str. 373.

<sup>8</sup> Ibidem, str. 354.

### Rola precedensów

Precedens to pojęcie, które oznacza, że dany sąd jest związany poglądem prawnym innego sądu w innej sprawie. Tak rozumiane precedensy występują w krajach określanych jako common law (anglosaska kultura prawna).

W krajach common law, np. w USA, sąd rozpoznający daną sprawę jest formalnie związany poglądem sądu wyższego szczebla wyrażonym przy okazji rozpoznawania innej sprawy. To sprawia, że można mówić o działalności prawotwórczej sądów w tych państwach, tzn. pogląd prawny sądu może nabrać mocy wiążącej porównywalnej z mocą ustawy.

W krajach civil law (Europa kontynentalna) precedensy nie mają mocy wiążącej. Oznacza to, że np. sąd rejonowy nie jest związany poglądem prawnym wyrażonym przez skład orzekający sądu wyższego szczebla. Brak formalnego związania nie oznacza oczywiście, że orzeczenia sądów nie oddziałują na siebie.

W praktyce trudno się spodziewać, że np. sąd rejonowy przyjmie pogląd przeciwny do poglądu sądu apelacyjnego w innej sprawie. Z tego punktu widzenia należy zwrócić uwagę na szczególną doniosłość uchwał Sądu Najwyższego, dotyczących konkretnych zagadnień prawnych.

### Orzekanie w sprawach podatkowych

Sprawy podatkowe mogą być rozpatrywane przez sądy, jednak postępowanie w tym zakresie ma swoją specyfikę oraz szereg odrębności. Przede wszystkim sprawy podatkowe są rozpatrywane przez sądy administracyjne, a nie sądy powszechne. Z tego powodu postępowanie sądowoadministracyjne w sprawach podatkowych jest dwuinstancyjne (wojewódzkie sądy administracyjne – dalej WSA oraz Naczelny Sąd Administracyjny – dalej NSA).

Należy jednocześnie wziąć pod uwagę, że skarga do sądu administracyjnego przysługuje tylko po wyczerpaniu środków zaskarżenia przed organami podatkowymi. Jedna sprawa podatkowa może być rozpatrywana na czterech szczeblach – najpierw dwie instancje przed organami podatkowymi, a następnie przed WSA i NSA.

Podkreślenia wymaga również specyficzna konstrukcja występująca w prawie podatkowym, a mianowicie interpretacje indywidualne prawa podatkowego. Podatnik może zwrócić się o wydanie takiej interpretacji, która jest wiążąca tylko w konkretnej sprawie opisanej we wniosku o interpretację. Jeśli podatnik nie zgadza się z oceną organu, to może

zaskarżyć interpretację do sądu administracyjnego, który jest władny ją uchylić.

Osobną kwestią jest możliwość wydawania wyroków przez Trybunał Konstytucyjny (TK). Przykładem może być wyrok TK w sprawie kwoty wolnej od podatku dochodowego<sup>9</sup>. Rzecznik Praw Obywatelskich zaskarżył wtedy regulację określającą kwotę wolną od podatku. Trybunał Konstytucyjny orzekł, że kwota 556 zł jest zbyt niska i nie odpowiada progowi ubóstwa<sup>10</sup>. Z tego powodu uznano, że regulacja jest niezgodna z Konstytucją RP.

Orzekanie w sprawach podatkowych należy zarówno do władzy sądowniczej, jak i do organów państwowych znajdujących się poza strukturami władzy sądowniczej. Ta specyficzna konstrukcja jest zdeterminowana m.in. masowością spraw podatkowych w obrocie prawnym.

### Podsumowanie

Niezależność sądów jest gwarantowana przez szereg zasad konstytucyjnych. Sędziowie są obowiązani do orzekania bez kierowania się sugestiami polityków lub opiniami społecznymi. System wymiaru sprawiedliwości musi być organizacyjnie wyodrębniony spośród innych ośrodków władzy. Sądy administracyjne stanowią w Polsce osobny pion wewnątrz systemu wymiaru sprawiedliwości.

9 Wyrok TK z 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14, <https://www.rpo.gov.pl/pl/content/wyroki-trybunalu-konstytucyjnego-ktore-wplynely-na-zycie-obywateli>.  
10 Ibidem.

#### Summary

Paweł Kula

#### Judiciary system in Poland

The judiciary system in Poland is based on constitutional regulations that empower its independence. Judges should create their decisions without any external suggestions from politicians or common opinions. The judiciary system must have a structure which is beyond other types of authorities. Administrative courts are a different structure within judiciary system.



## OBLIGATORYJNOŚĆ STOSOWANIA ZWOLNIENIA Z PODATKU DOSTAWY NIERUCHOMOŚCI

Planowanie podatkowe jest istotnym elementem procesu inwestycyjnego. Znajomość przepisów podatkowych jest tu potrzebna każdemu przedsiębiorcy – zarówno sprzedającemu, jak i kupującemu. Korzyści podatkowe, jakie płyną z opodatkowania czynności dostawy nieruchomości, np.: brak obowiązku korekty podatku naliczonego; brak opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych; uzyskanie statusu czynności opodatkowanej z wykazanym podatkiem powodują, że należy z wielką uwagą dokonywać oceny stanu faktycznego – w szczególności, gdy podatnik ma wpływ na kształtowanie niektórych jego elementów, skutkujące zmianą kwalifikacji podatkowej.

### Dostawa terenów niezabudowanych

Stosownie do treści art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>1</sup> (dalej „u.p.t.u.” lub „ustawa”) zwalnia się z podatku dostawę terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane. Przez tereny budowlane, w myśl art. 2 pkt 33 u.p.t.u. rozumie się grunty przeznaczone pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku braku takiego planu – zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, o których mowa w przepisach o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym.

<sup>1</sup> Dz.U. 2017 poz. 1221 ze zm.

<sup>2</sup> Dz. Urz. UE L 347, str. 1, ze zm.

Przepis ten stanowi implementację art. 135 ust. 1 lit. k Dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>2</sup> (zwanej dalej „dyrektywą”) w myśl którego państwa członkowskie zwalniają z podatku dostawy terenów niezabudowanych, inne niż dostawy terenów budowlanych, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. b tej dyrektywy. Zgodnie z treścią art. 12 ust. 3 dyrektywy, do celów art. 12 ust. 1 lit. b) „teren budowlany” oznacza każdy grunt nieuzbrojony lub uzbrojony, uznawany za teren budowlany przez państwa członkowskie. Regulacja ta nie wskazuje jednak obowiązku wprowadzenia definicji „terenu budowlana-



### Paweł Dymłang

Autor jest prawnikiem, doradcą podatkowym; prowadzi własną kancelarię ([www.kancelariadymlang.pl](http://www.kancelariadymlang.pl)). Trener i wykładowca z prawa podatkowego. Autor licznych publikacji prasowych i książkowych.

<http://www.kancelariadymlang.pl/>



**Słowa kluczowe:** podatki, nieruchomość, VAT, podatek od towarów i usług, zwolnienie z podatku, tereny niezabudowane, tereny zabudowane, dostawa nieruchomości, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

nego” do przepisów poszczególnych państw członkowskich.

Brak definicji pojęcia „teren budowlany” w stanie prawnym do 31 marca 2013 r. oznaczał, że w przypadku, gdy brak było planu zagospodarowania przestrzennego lub decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, wiążące były zapisy ewidencji gruntów i budynków. Taką wykładnię przepisów zastosował Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku w składzie siedmiu sędziów<sup>3</sup> wskazując jednocześnie, że z podatkowego punktu widzenia całkowicie obojętne w tej kwestii pozostają ustalenia studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy.

Wprowadzenie od 1 kwietnia 2013 r. definicji „teren budowlany” w art. 2 pkt 33 u.p.t.u., która odwołuje się tylko do dwóch rodzajów aktów prawnych, oznacza w konsekwencji, iż dla potrzeb prawidłowej klasyfikacji gruntów, celem zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy, w sytuacji, gdy brak jest planu zagospodarowania przestrzennego lub decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, nie należy już kierować się danymi zawartymi w ewidencji gruntów i budynków. W konsekwencji dostawa terenu niezabudowanego, nieobjętego planem zagospodarowania przestrzennego lub decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, podlega zwolnieniu z podatku od towarów i usług<sup>4</sup>.

Odwołując się do treści art. 43 ust. 1 pkt 9 u.p.t.u. należy zwrócić uwagę, że zwolnienie na podstawie tego przepisu ma zastosowanie do dostawy terenu niezabudowanego, a nie każdego terenu innego niż budowla-

ny. Ani w ustawie, ani w dyrektywie nie ma definicji „teren niezabudowany”, do którego pojęcia odwołują się przepisy obu aktów prawnych. Zastosowanie zwolnienia wymaga kumulatywnego spełnienia dwóch przesłanek:

- przedmiotem dostawy musi być teren niezabudowany,
- teren niezabudowany ma charakter inny niż teren budowlany.

Druga z przesłanek odwołuje się do przeznaczenia terenu, który ustala się zgodnie z definicją „terenu budowlanego”, w oparciu o miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego lub o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu. Przedmiotem dostawy musi być jednak teren niezabudowany. Stosując wykładnię językową należałoby przyjąć, że tereny niezabudowane są to grunty, na których nie znajduje się żaden budynek lub budowla. W ustawie nie zostało zdefiniowane pojęcie budynku ani budowli, dlatego też należy pomocniczo szukać znaczenia tych pojęć w innych dziedzinach prawa. Stosownie do treści art. 3 pkt 2 ustawy z 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane<sup>5</sup>, przez budynek należy rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.

Powyższe uwagi prowadzą do wniosku a contrario, że obiekt budowlany zaprojektowany (wykonany) bez przegród zewnętrznych, fundamentów bądź bez dachu lub niezwiązany trwale z gruntem, nie odpowiada określonemu w komentowanym przepisie warunkom i w związku z tym nie może być uznawany za budynek. Dopóki dany obiekt budowlany spełnia przesłanki do uznania go za budynek czy też budowle, teren na któ-

rym jest on usytuowany, jest terenem zabudowanym, nawet gdy budynek nie reprezentuje dla stron transakcji żadnej wartości ekonomicznej<sup>6</sup>.

Ciekawym zagadnieniem w tym kontekście jest ustalenie statusu terenu, na jakim znajdował się budynek, który został zburzony lub na jakim położony jest budynek do rozbiórki. W jednym z orzeczeń Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej<sup>7</sup> (dalej: „TSUE”) uznał, że zwolnienie z podatku od wartości dodanej nie obejmuje transakcji dotyczącej dostawy terenu niezabudowanego po rozbiórce budynku, który się na nim znajdował, nawet wówczas, gdy na dzień dostawy nie zostały dokonane inne prace związane z uzbrojeniem terenu poza wskazaną rozbiórką, o ile z ogólnej oceny okoliczności związanych z ową transakcją i istniejących w dacie dostawy wyłącznie z zamiarem stron wynika, iż w owej dacie sporny teren był rzeczywiście przeznaczony pod zabudowę.

Należy zatem uznać w świetle przepisów ustawy, że jeżeli po wydaniu decyzji udzielającej pozwolenia na rozbiórkę, budynki ujawnione w księdze wieczystej zostały faktycznie rozebrane przed dostawą nieruchomości, to niewątpliwie teren, na którym się znajdowały, trzeba określić za teren niezabudowany. Jeżeli w stosunku do gruntu, na którym znajdował się budynek brak jest planu zagospodarowania przestrzennego lub decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu (np. budynek został wybudowany w okresie, w którym nie obowiązywały przepisy dotyczące wydawania decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu; „samowola budowlana” etc.) to jego dostawa korzysta ze zwolnienia z podatku<sup>8</sup>.

3 Wyrok NSA z 17 stycznia 2011 r., sygn. akt I FPS 8/10.

4 Tak również w interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 14 czerwca 2013 r., w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług dostawy terenów niezabudowanych w przypadku braku planu zagospodarowania przestrzennego oraz decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, nr PT10/033/12/207/WLI/13/RD58639.

5 Dz.U. 2017 poz. 1332 ze zm.

6 Wyrok WSA w Warszawie z 17 maja 2013 r., sygn. akt III SA/Wa 3407/12.

7 Wyrok TSUE z 17 stycznia 2013 r., w sprawie Woningstichting Maasdriel przeciwko Staatssecretaris van Financiën, C-543/11.

8 Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 21 lipca 2016 r., nr IPPP2/4512-416/16-3/DG.

Dla podatnika oznacza to de facto możliwość wyboru sposobu opodatkowania dostawy tego gruntu. Wystąpienie bowiem z wnioskiem i otrzymanie decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu definiuje przeznaczenie gruntu jako terenu budowlanego.

Alternatywnie, jeżeli dostawa nieruchomości ma miejsce przed rozpoczęciem prac rozbiórkowych, nawet jeśli wydana została decyzja o pozwoleniu na rozbiórkę, to teren nadal nie utracił swojego statusu „zabudowanego”. O tym, czy mamy do czynienia z terenem niezabudowanym decyduje fakt rozpoczęcia prac rozbiórkowych. Nie ma znaczenia, że budynek jest już przeznaczony do rozbiórki, bo została dla niego wydana stosowna decyzja. Znaczenie ma czynność faktyczna potwierdzona dokumentacją budowlaną potwierdzającą rozpoczęcie prac rozbiórkowych. Jeżeli prace zostaną rozpoczęte, to nawet gdy na moment dostawy rozbiórka nie została ukończona, należy uważać, że mamy już do czynienia z terenem niezabudowanym.

W jednym z orzeczeń TSUE uznał, że transakcje dostawy i rozbiórki stanowią w świetle podatku VAT transakcję jednolitą, mającą na celu jako całość dostawę nie tyle istniejącego budynku i gruntu, na którym stoi, co niezabudowanej działki, niezależnie od stanu zaawansowania robót rozbiórkowych starego budynku w momencie rzeczywistej dostawy działki<sup>9</sup>.

Biorąc pod uwagę powyższe, dla budynków, które mają być poddane rozbiórce, istotnym staje się dzień rozpoczęcia prac rozbiórkowych. Znajomość przepisów podatkowych pozwala zaplanować harmonogram prac, aby osiągnąć zamierzony cel.

Ważne jest bowiem, że zwolnienie na podstawie treści art. 43 ust. 1 pkt 9 u.p.t.u. ma charakter obligatoryjny w przeciwieństwie do przepisu art. 43 ust. 1 pkt 10 u.p.t.u.

### Dostawa terenów zabudowanych

W przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli, z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu. Na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 u.p.t.u. zwalnia się z podatku dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:

- a) dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,
- b) pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata.

Dla zastosowania zwolnienia kluczowe staje się określenie, co rozumie się pod pojęciem „pierwsze zasiedlenie”. Jeszcze obowiązująca definicja została uznana za niezgodną z prawem wspólnotowym. Przewiduje ona, że przez pierwsze zasiedlenie, zgodnie z art. 2 pkt 14 u.p.t.u. rozumie się oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

- a) wybudowaniu lub
- b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.

Już kilka lat temu Naczelny Sąd Administracyjny w jednym z wyroków<sup>10</sup> zwrócił uwagę, że warunek „w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu” wskazany w ustawowej definicji pierw-

szego zasiedlenia w ustawie nie ma umocowania w dyrektywie, a zwolnienie przewidziane w dyrektywie dotyczy dostaw budynków używanych, czyli takich, które były w jakikolwiek sposób użytkowane. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, biorąc zatem pod uwagę zarówno wykładnię językową, jak i celowościową systemu VAT, że jeżeli podatnik użytkował daną nieruchomość i spełnia warunek korzystania z tej nieruchomości przez wymagany czas, to do sprzedaży prawa własności tej nieruchomości zastosowanie znajdzie zwolnienie fakultatywne, a nie opodatkowanie.

Jednak dopiero w wykonaniu wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej<sup>11</sup> ustawodawca zdecydował się na zmianę przepisów, które obowiązują od 1 lipca 2018 r. W tym wyroku TSUE uznał, że artykuł 12 ust. 1 i 2 oraz art. 135 ust. 1 lit. j) należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, które uzależniają zwolnienie z podatku od wartości dodanej w związku z dostawą budynków od spełnienia warunku, zgodnie z którym pierwsze zasiedlenie tych budynków następuje w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu.

Pojęcie „pierwsze zasiedlenie” poza oddaniem do użytkowania pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, obejmuje również rozpoczęcie użytkowania na potrzeby własne tych budynków, budowli lub ich części. Projekt zmiany ustawy przewiduje zmianę definicji pierwszego zasiedlenia. Przepis ma otrzymać następujące brzmienie – rozumie się przez to oddanie do użytkowania pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi, lub rozpoczęcie użytkowania na potrzeby własne,

9 Wyrok TSUE z 19 listopada 2009 r., Don Bosco Onroerend Goed BV przeciwko Staatssecretaris van Financiën, C461/08.

10 Wyrok NSA z 15 maja 2015 r., sygn. akt I FSK 382/14.

11 Wyrok TSUE z 16 listopada 2017 r., w sprawie Kozuba Premium Selection Sp. z o.o. przeciwko Minister Finansów, C-308/16.

budynków, budowli lub ich części, po ich:

- a) wybudowaniu lub
- b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.

Zwolnienie z podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 u.p.t.u. ma charakter fakultatywny. Podatnik może zrezygnować ze zwolnienia od podatku, o którym mowa w ust. 1 pkt 10 i wybrać opodatkowanie dostawy budynków, budowli lub ich części, pod warunkiem, że dokonujący dostawy i nabywca budynku, budowli lub ich części:

- 1) są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni;
- 2) złożą, przed dniem dokonania dostawy tych obiektów właściwemu dla ich nabywcy naczelnikowi urzędu skarbowego, zgodne oświadczenie, że wybierają opodatkowanie dostawy budynku, budowli lub ich części.

Skorzystanie z tzw. opcji opodatkowania dotyczy wyłącznie sytuacji, gdy podstawą zwolnienia jest cytowany powyżej przepis art. 43 ust. 1 pkt 10 u.p.t.u. Nie obejmuje zaś sytuacji, gdy przepis ten nie może mieć zastosowania, a podstawą zwolnienia jest alternatywny przepis art. 43 ust. 1 pkt 10a u.p.t.u., na mocy którego zwalnia się dostawę budynków, budowli lub ich części nieobjętą zwolnieniem, o którym mowa w pkt. 10, pod warunkiem, że:

- a) w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,
- b) dokonujący ich dostawy nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a jeżeli ponosił takie

wydatki, to były one niższe niż 30% wartości początkowej tych obiektów.

Zastosowanie tego przepisu oznacza obligatoryjne zastosowanie zwolnienia do dostawy tych nieruchomości. Obligatoryjność tego przepisu należy jednak uznać za niezgodną z dyrektywą. W myśl art. 136 dyrektywy, państwa członkowskie mają obowiązek zwolnić:

- dostawy towarów wykorzystywanych wyłącznie do celów działalności zwolnionej, szczegółowo wymienionej w przepisach dyrektywy, jeżeli towary te nie dały prawa do odliczenia;
- dostawy towarów, przy których nabyciu lub wykorzystaniu VAT nie podlegał odliczeniu zgodnie z art. 176.

Ten ostatni przepis (art. 176 dyrektywy) wyklucza odliczenie w przypadku wydatków, które zostały uznane za niezbyt ściśle związane z działalnością gospodarczą (np. na artykuły luksusowe, rozrywkę lub wydatki reprezentacyjne) oraz pozwala państwom członkowskim utrzymać wyłączenia w odliczeniu przewidziane w prawie krajowym w dniu ich przystąpienia do Unii Europejskiej (zasada stand still).

Zakres zwolnienia z podatku dostaw towarów, w przypadku których podatnik nie odliczył VAT przy ich nabyciu został zatem ograniczony wyłącznie do powyższych sytuacji. Należy zaznaczyć, iż w każdej z tych sytuacji podatek przy nabyciu wystąpi jako podatek należny, który jako podatek naliczony nie będzie podlegał odliczeniu ze względu na nałożone przez dyrektywę ograniczenia. Powyższą konkluzję potwierdza wyrok TSUE z 8 grudnia 2005 r.<sup>12</sup>, zgodnie z którym opodatkowaniu podlega dostawa towarów, w stosunku do których podatnik nie odliczył VAT naliczonego z powodów innych niż ściśle określone w art. 136 dyrektywy. Innymi słowy, TSUE stwierdził, iż nie korzysta ze zwolnienia

dostawa towarów, jeśli przy jego nabyciu podatek naliczony w ogóle nie wystąpił, na przykład w sytuacji, gdy towar został nabyty od podmiotu nie będącego podatnikiem lub korzystającego ze zwolnienia podmiotowego.

Państwa członkowskie nie mogą samoistnie rozszerzać zwolnień przewidzianych w prawie wspólnotowym, na co wielokrotnie zwracał uwagę TSUE. Przykładowo w wyroku z 8 maja 2003 r.<sup>13</sup> Trybunał stwierdził, iż w zakresie, w jakim zwolnienie z VAT konkretnej transakcji nie jest przewidziane przez dyrektywę, stanowi ono odstępstwo od ogólnej zasady opodatkowania czynności wyrażonej w art. 2 dyrektywy.

Odstępstwo takie jest zgodne z prawem wspólnotowym tylko wtedy, gdy znajduje potwierdzenie w przepisach dyrektywy. Z tego względu ustawodawstwo krajowe wprowadzające zwolnienie z podatku, które nie jest objęte zwolnieniem przewidzianym w prawie unijnym ani potwierdzone zgodnie z wyjątkiem przewidzianym przez dyrektywę, stanowi jej naruszenie<sup>14</sup>.

Obligatoryjne zwolnienie dla dostaw budynków, budowli lub ich części zawarte w art. 43 ust. 1 pkt 10a u.p.t.u., które wykracza poza ramy przewidziane w dyrektywie, należy zatem uznać za niezgodne z prawem wspólnotowym. W świetle regulacji unijnych zwolnienie to powinno być interpretowane w sposób wąski. Nie ma ono więc zastosowania, gdy brak prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu nieruchomości wynikał z faktu, iż podatek przy nabyciu w ogóle nie wystąpił, np.: nieruchomość została nabyta lub wybudowana przed implementacją w Polsce systemu podatku od wartości dodanej, nieruchomość została nabyta w ramach zwolnionego z podatku aportu bądź jako zorganizowana część przedsiębior-

<sup>12</sup> Wyrok TSUE z 8 grudnia 2005 r., *Jyske Finans A/S przeciwko Skatteministeriet*, C-280/04.

<sup>13</sup> Wyrok TSUE z 8 maja 2003 r., *Wolfgang Seeling przeciwko Finanzamt Starnberg*, C-269/00.

<sup>14</sup> Por. A. Bącal i in., *Orzecznictwo ETS a polska ustawa o VAT*, Oficyna Wydawnicza UNIMEX, Wrocław 2010, str. 338.



stwa, albo też została nabyta od podatnika zwolnionego podmiotowo lub od podmiotu nie będącego podatnikiem.

Wobec powszechnego stanowiska organów podatkowych, które traktują zwolnienie zawarte w art. 43 ust. 1 pkt 10a u.p.t.u. szeroko, podatnik, który chce opodatkować dostawę nieruchomości, w tych okolicznościach musi powołać się bezpośrednio na przepisy dyrektywy. Tak samo uczynić musi nabywca, aby w świetle regulacji art. 88 ust. 3a pkt 2 u.p.t.u. uzasadnić odliczenie podatku naliczonego. Prawo podatnika oraz obowiązek organów podatkowych do bezpośredniego stosowania przepisów wspólnotach zostały już kilkakrotnie potwierdzone przez TSUE<sup>15</sup>. Podatnik nie musi ryzykować sporu sądowego z fiskusem, gdy dokładnie zweryfikuje

możliwość stosowania komentowanych przepisów ustawy.

#### Podsumowanie

Dostawa nieruchomości niezabudowanej, dla której brak jest planu zagospodarowania przestrzennego, daje podatnikowi możliwość zdecydowania o wyborze sposobu rozliczenia tej transakcji. Występując o decyzję o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, de facto korzysta z opcji opodatkowania tej transakcji. Obligatoryjność zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 9 u.p.t.u. w tym przypadku jest wypadkową działań podatnika.

Zwolnienie dostaw nieruchomości zabudowanych na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 u.p.t.u. również może być wyłączone

wolą stron. Najważniejszą przesłanką skorzystania z opcji opodatkowania jest jednak status stron transakcji. Dostawca i nabywca muszą być podatnikami zarejestrowanymi jako VAT czynni. W określonych sytuacjach, np. przy dostawie budynku, który podlega rozbiórce, biorąc pod uwagę konsekwencje prawne – zwolnienie lub opodatkowanie dostawy – podatnik powinien uwzględniać całość kształt komentowanych regulacji.

Przymus zwolnienia z opodatkowania dostawy nieruchomości na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10a u.p.t.u. nie jest ostatecznością nie tylko gdy spełnione są przesłanki do zastosowania wykładni prowsполnotowej. O ile stan faktyczny na to pozwala, właściwe planowanie podatkowe może pozwolić na osiągnięcieżądanego rezultatu.

<sup>15</sup> Wyrok TSUE z 19 stycznia 1982 r. Ursula Becker przeciwko Finanzamt Münster-Innenstadt, C 8/81.

#### Summary

Paweł Dymlang

#### Obligatory use of VAT exemption for delivery of real estate

This article is about the scope of the VAT exemption for property transactions. It considers the legal basis for exemptions from valued added tax taxations of land and buildings and looks at why a transaction might not be within the exemption. The current legal status is a resultant of court disputes regarding the compliance of domestic regulations with EU law. The terms used to specify an exemption are to be interpreted strictly, since that exemption constitutes an exception to the general principle. Unfortunately some provisions of the VAT Act are still an example of incompatibility with VAT Directive. An in-depth knowledge about the interpretation of these provisions is necessary for not only real estate business but the regular taxpayer as well. In particular, that the taxpayer affected certain elements of the facts that result in taxation.



### Przemysław Ciszek

Autor jest radcą prawnym i wykładowcą prawa pracy na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie i Akademii Górniczo-Hutniczej im. Stanisława Staszica w Krakowie. Współtworzył Departament Prawa Pracy i Prawa Europejskiego w międzynarodowej kancelarii w Warszawie. Jego doświadczenie zawodowe obejmuje współpracę z Departamentem Prawnym Głównego Inspektoratu Pracy oraz szkolenia dla inspektorów pracy. Specjalizuje się w tematyce indywidualnego prawa pracy, a w szczególności w problematyce czasu pracy. Realizuje projekty z zakresu szeroko pojętej optymalizacji czasu pracy głównie w branży produkcyjnej i energetyce. Jest autorem wielu publikacji z zakresu polskiego i europejskiego prawa pracy.



## PYTANIA I WĄTPLIWOŚCI DOTYCZĄCE POTRZEBY ZMIANY KODEKSU PRACY

W marcu 2018 roku zakończono prace nad projektem nowego prawa pracy. Efekt propozycji Komisji Kodyfikacyjnej Prawa Pracy nie przełoży się jednak w najbliższym czasie na nowy kodeks. Niemniej poszczególne części projektu mogą stać się podstawą do mniejszych nowelizacji, obejmujących jedynie wybrane fragmenty obecnie obowiązującego Kodeksu pracy<sup>1</sup>. W niniejszym tekście autor podjął próbę wskazania tych regulacji, które powodują największe problemy zarówno w praktyce, jak i doktrynie prawa pracy, ograniczając się jednak do wybranych instytucji czasu pracy (obecnie Dział VI Kodeksu pracy). Fragmenty te – zdaniem autora, biorąc pod uwagę jego pracę zawodową – wymagają szczególnej uwagi legislatorów.

### Godziny nadliczbowe średniotygodniowe

Należy zauważyć, że Kodeks pracy, w art. 151 § 1 definiuje pojęcie godzin nadliczbowych. Zgodnie z nim jest to m.in. praca wykonywana ponad obowiązujące pracownika normy czasu pracy. Doktryna prawa pracy przyjmuje jednocześnie, że powstanie godzin nadliczbowych może wynikać z tzw. przekroczeń dobowych (gdy praca wykonywana jest ponad dobową normę czasu pracy, np. 8 godzin lub ponad przedłużony dobowy wymiar czasu pracy), a także z przekroczeń średniotygodniowych<sup>2</sup>. O ile jednak sposób ustalania przekroczeń

dobowych co do zasady nie budzi wątpliwości, to ustawodawca nie zaproponował żadnych reguł w zakresie określania wystąpienia godzin nadliczbowych z tytułu przekroczenia przeciętnej normy tygodniowej.

Skutkuje to chociażby tym, że w praktyce funkcjonują dwie alternatywne metody obliczania liczby takich godzin, potocznie zwane metodą Państwowej Inspekcji Pracy<sup>3</sup> i Ministerstwa Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej<sup>4</sup> (obecnie). W ślad za tym – w zależności od wybranej przez firmę metody – w danym okresie rozliczeniowym może powstać mniej lub wię-

1 Ustawa z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy, t.j. Dz.U. 2018 poz. 917.

2 Tak przykładowo Ł. Pisarczyk [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*, red. L. Florek, wyd. VII, Warszawa 2017.

3 Por. K. Rączka, *Praca w godzinach nadliczbowych w znowelizowanym Kodeksie pracy*, PiZS 2004/1, s. 18.

4 Patrz <http://www.mpips.gov.pl/prawo-pracy/ustalanie-i-rozliczanie-czasu-pracy/praca-nadliczbowa/>.

cej takich godzin, co oczywiście przekłada się na wynagrodzenia zatrudnionych osób. Zależnie zatem od przyjętego stanowiska dochodzi do sytuacji, w których ta sama praca może wiązać się z koniecznością wypłaty różnych kwot dodatku za pracę w godzinach nadliczbowych.

Co istotne, praktyka już od dawna sugeruje uproszczenie zasad rozliczania pracy w godzinach nadliczbowych poprzez chociażby zaprzestanie różnicowania takich godzin ze względu na przekroczenia dobowe i tygodniowe. Taką regulację można by z powodzeniem zastąpić przykładowo odwoływaniem się jedynie do liczby godzin pracy w stosunku do wymiaru czasu pracy.

Rozwiązanie to pozwoliłoby zlikwidować skomplikowane algorytmy obliczające różne rodzaje godzin nadliczbowych. W tym kontekście można też wrócić do koncepcji tzw. banków godzin nadliczbowych, a więc instytucji pozwalającej dokonywać wyboru, czy godziny są do oddania pracownikowi, czy do wypłaty, niezależnie od momentu, w którym wystąpiły – tj. w dniu wolnym czy też w normalnym dniu pracy.

### Definicja pracy zmianowej

W doktrynie prawniczej zwraca się również uwagę na niezgodność polskiej definicji pracy zmianowej wynikającej z art. 128 § 2 punkt 1) k.p. z definicją zawartą w przepisach unijnych<sup>5</sup>. Zgodnie z polską regulacją, przez pracę zmianową należy rozumieć wykonywanie pracy według ustalonego rozkładu czasu pracy, przewidującego zmianę pory wykonywania pracy przez poszczególnych pracowników po upływie określonej liczby godzin, dni lub tygodni. Należy zauważyć, że w definicji tej brak jest wskaza-

nia, że chodzi tu o zmiany następujące po sobie (np. 6.00-14.00, 14.00-22.00, 22.00-6.00).

W ocenie autora nie można tu jednak mówić o niezgodności polskich regulacji z regulacjami unijnymi. Definicja zawarta w dyrektywie wyraźnie wskazuje, że chodzi tu o każdą formę organizacji pracy w systemie zmianowym, zgodnie z którą pracownicy zmieniają się na tych samych stanowiskach pracy według określonego harmonogramu, łącznie z systemem następowania po sobie. Sformułowanie „łącznie z” w mojej ocenie należy rozumieć jako bliższe nam „w szczególności”. Zresztą, odmienne rozumienie tego przepisu oznaczałoby paraliż wielu branż, chociażby informatycznej. Trzeba bowiem pamiętać, że praca zmianowa jest jedną z przesłanek legalnej pracy w niedziele i święta.

Usztywnienie definicji poprzez ograniczenie pracy zmianowej jedynie do zmian następujących po sobie stanowiłoby według autora wręcz nieuzasadnione zawężenie możliwości dopuszczonych w dyrektywie. Trzeba także zwrócić uwagę na fakt, że taka propozycja znalazła się w projekcie nowego kodeksu pracy, który nie wejdzie w życie.

### Problematyka odpoczynku tygodniowego

Należy także rozważyć modyfikację reguł dotyczących tzw. odpoczynku tygodniowego. Zdaniem autora, ustawodawca powinien rozpatrzyć np. jego skrócenie do 32 godzin<sup>6</sup>.

Twierdzenie to można poprzeć prostym przykładem. Pracodawca, który funkcjonuje 5 dni w tygodniu (poniedziałek – piątek) na 3 zmiany ośmiogodzinne

(6.00-14.00, 14.00-22.00, 22.00-6.00) w momencie, gdy zleca pracę dodatkową w sobotę (jeśli np. w piątek pracownik pracował w godzinach 22.00-6.00, a w poniedziałek pomiędzy 14.00 a 22.00) najczęściej doprowadza do skrócenia odpoczynku tygodniowego z 56 do 32 godzin. Jest to sytuacja powszechna i nagminna, no i oczywiście niezgodna z k.p. Tymczasem minimum wynikające z przepisów UE to 24 godziny. Odpoczynek tygodniowy w wymiarze 35 godzin został ustalony tak, jakby ustawodawca nie zauważył, że jego naruszanie jest najbardziej prawdopodobne w firmach stosujących pracę zmianową, a nie w tych, w których wykonuje się pracę od poniedziałku do piątku w stałych godzinach.

Trzeba pamiętać, że przesłanka dopuszczalnego skrócenia odpoczynku do 24 godzin przy pracy zmianowej dotyczy obecnie jedynie sytuacji, gdy taka praca została zaplanowana w harmonogramie, a nie przy pracy w godzinach dodatkowych wynikających ze zwykłych potrzeb pracodawcy. Alternatywą dla powyższej regulacji mogłoby być dopuszczenie skrócenia odpoczynku do 32 godzin w sytuacji, gdy praca w godzinach nadliczbowych jest zlecana w dniu wolnym od pracy.

### Doba pracownicza

Obecna definicja doby pracowniczej powoduje dalsze problemy interpretacyjne, a także pozwala na tworzenie interpretacji, które nie mają nic wspólnego ze zdrowym rozsądkiem.

Można tu postawić przykład powierzenia pracy w dniu wolnym od pracy

5 W myśl art. 2 punkt 5) Dyrektywy 2003/88/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 4 listopada 2003 r. dotyczącej niektórych aspektów organizacji czasu pracy (Dziennik Urzędowy L 299, 18/11/2003 P. 0009 – 0019) „praca w systemie zmianowym” oznacza każdą formę organizacji pracy w systemie zmianowym, zgodnie z którą pracownicy zmieniają się na tych samych stanowiskach pracy według określonego harmonogramu, łącznie z systemem następowania po sobie, który może mieć charakter nieprzerwany lub przerywany oraz pociąga za sobą konieczność wykonywania pracy przez pracownika o różnych porach w ciągu określonych dni lub tygodni.

6 W myśl art. 5 cytowanej Dyrektywy 2003/88/WE, Państwa Członkowskie przyjmują niezbędne środki w celu zapewnienia, by każdy pracownik był uprawniony w okresie siedmiodniowym do minimalnego, nieprzerwanego okresu odpoczynku w wymiarze 24 godzin oraz również do odpoczynku dobowego w wymiarze 11 godzin (...).

np. w niedzielę. Przyjmijmy, że pracownik co do zasady pracuje od poniedziałku do piątku od 8.00 do 16.00. Definicja kodeksowa wskazuje jednocześnie, że dobą pracowniczą jest okres 24 godzin licząc od godziny, w której pracownik rozpoczyna pracę „zgodnie z przyjętym rozkładem czasu pracy”. Inaczej rzecz ujmując, doba i jej ograniczenia dotyczą formalnie jedynie dni, które były planowymi dniami pracy. W podanym przykładzie, w danym tygodniu (tu kalendarzowym) pracownikowi przypada 5 dób pracowniczych, ponieważ tylko w 5 dni została zaplanowana praca. Tymczasem pracodawca wzywa pracownika do pracy w niedzielę, na godzinę 16.00. Ten pracuje do godziny 24.00. Pomijając aspekt pracy w niedzielę, okazuje się, że literalnie do takiej pracy przepisy dotyczące doby pracowniczej nie mają zastosowania, ponieważ taka niedziela nie była dniem rozkładowej pracy.

W ślad za tym, jeżeli pracownik rozpocznie pracę w poniedziałek o 8.00 (tu zacznie bieg doba pracownicza) to teoretycznie fakt, że pomiędzy 24.00 w niedzielę, a 8.00 w poniedziałek było jedynie 8 godzin wolnego czasu, nie będzie miał znaczenia.

Skoro bowiem doba pracownicza w niedzielę nie istniała (ponieważ nie był to przecież dzień rozkładowy), to dlaczego w ogóle należałoby rozpatrywać tę pracę w kontekście odpoczynku dobowego, liczby godzin pracy itp.?

W ocenie autora, w k.p. brak jest przepisu, który pozwalałby stosować analogicznie ograniczenia dotyczące pracy w dobie pracowniczej również w przypadku, gdy praca odbywa się w dni wolne. Gdyby tak było, pracodawca powierzający pracę w dniu wolnym byłby zmuszony zapewnić pracownikowi po takiej pracy minimum 11 godzin nieprzerwanego odpoczynku.

### Pojęcie dnia wolnego od pracy

Kwestia zdefiniowania dnia wolnego od pracy jest jednym z największych problemów, z jakim borykają się praktycy stosujący prawo pracy. Chodzi tu bowiem o jednoznaczne rozstrzygnięcie, czy dzień wolny powinien być liczony po zakończeniu trwającej doby pracowniczej, czy też możemy go rozpocząć już po zakończeniu pracy zgodnie z rozkładem czasu pracy. W praktyce stosowane jest to drugie rozwiązanie, choć nie brakuje tu głosów, że powinno być inaczej.

W przypadku, gdyby w k.p. znalazła się definicja dnia wolnego od pracy, zgodnie z którą powinien on przypadać pomiędzy dobowymi pracowniczymi, nie będzie możliwe planowanie pracy zmianowej w pełnym wymiarze etatu.

Taka definicja uniemożliwi bowiem zaplanowanie czasu pracy z uwzględnieniem liczby dni wolnych od pracy równych liczbie niedziel, świąt i dni wolnych z tytułu przeciętnie pięciodniowego tygodnia pracy. Zmusi firmy do przechodzenia na system równoważnego czasu pracy lub do zatrudniania pracowników w niepełnym wymiarze. Sąd Najwyższy zajmował się tym problemem kilkakrotnie oraz zaproponował logiczne i racjonalne rozwiązania w tym zakresie.

Trzeba także wskazać, że w propozycji nowego k.p. znalazła się definicja dnia wolnego od pracy. Zgodnie z nią (proponowany art. 300 § 3 pkt 3) przez dzień wolny od pracy wynikający z przeciętnie pięciodniowego tygodnia pracy należy rozumieć dzień kalendarzowy, a w przypadku pracy zmianowej – kolejne 24 godziny liczone od zakończenia pracy przez pracownika.

### Limit roczny godzin nadliczbowych

Należy również rozważyć określenie jednoznacznych reguł dotyczących ustalania rocznego limitu godzin nadliczbowych. Ograniczenia w tym zakresie wynikają jedynie z obowiązku przestrzegania innych przepisów, tj. urlopowych, odpoczynkowych, a także przewidujących przeciętnie 48-godzinny czas pracy z godzinami nadliczbowymi w tygodniu pracowniczym.

Praktyka pokazuje, że jego granica leży gdzieś pomiędzy 376 a 416 godzinami na rok. Niemniej jednak również tu pojawiają się rozbieżności interpretacyjne.

Przykładowo zgodnie ze stanowiskiem Komisji Prawnej Głównego Inspektora Pracy, maksymalny limit godzin nadliczbowych może wynosić 416 godzin w roku kalendarzowym. Wynika on z przemnożenia 52 tygodni w roku przez osiem godzin<sup>7</sup>.

Resort pracy uważa, że ustalając większą liczbę godzin nadliczbowych niż 150, pracodawca powinien uwzględnić to, że pracownikom przysługuje urlop wypoczynkowy w wymiarze 20 lub 26 dni. Maksymalny limit może zatem zostać wskazany w wysokości 384 godzin (od 52 tygodni w roku odejmuje się cztery tygodnie urlopu, co daje 48 tygodni, które należy pomnożyć przez dopuszczalną maksymalną liczbę godzin nadliczbowych przeciętnie w tygodniu w okresie rozliczeniowym, czyli osiem). Natomiast w przypadku pracowników, którzy korzystają z 26-dniowego urlopu wypoczynkowego maksymalny limit wynosi 376 godzin (od 52 tygodni odejmujemy pięć tygodni urlopu, co daje 47 tygodni, które mnoży się przez osiem godzin nadliczbowych)<sup>8</sup>. Biorąc powyższe pod uwagę, być może ustawodawca powinien ustalić górną granicę takiej liczby godzin.

<sup>7</sup> Stanowisko Komisji Prawnej Głównego Inspektora Pracy z 7 grudnia 2009 r. w sprawie limitu godzin nadliczbowych u kierwców (GPP-417/501-4560-12/09/PE/RP), źródło: www.rp.pl.

<sup>8</sup> Pismo Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej z 13 listopada 2008 r. w sprawie ustalania rocznego limitu pracy w nadgodzinach, DPR-III-079-612/TW/08, źródło: www.rp.pl.

## Podsumowanie

Obowiązujące prawo pracy powoduje wiele wątpliwości interpretacyjnych i problemów praktycznych, z których

część powstaje na tle przepisów dotyczących czasu pracy. Autor omówił tę tematykę, biorąc pod uwagę plany nowelizacji prawa pracy. Nawet częściowa

zmiana przepisów zwiększyłaby komfort ich stosowania. Miejmy nadzieję, że w najbliższym czasie zostaną podjęte w tym celu odpowiednie działania.

### Summary

Przemysław Ciszek

### Questions and concerns regarding the need of amending the Polish Labour Code

The existing Polish labour law creates numerous interpretation doubts and practical problems, many of which arise from the regulations concerning working time. The author discusses this subject, taking into account plans for revisions of the rules currently in force. Even a partial adjustment of regulations might increase the comfort of their practical application. Hopefully appropriate measures shall be taken in the near future.

## IV KONFERENCJA PRAWA PRACY 2018/2019

### PROWADZĄCY:



Ewa  
Buchowiecka



dr Maciej  
Chakowski



Joanna  
Wojciechowicz



Michał  
Nocuń



Jolanta  
Karakow-Jaśkiewicz



Paweł  
Wróbel



Paweł  
Ziółkowski



Warszawa, Hotel Marriott, 17-18 października 2018



RB Akademia



Russell Bedford  
taking you further



C&C CHAKOWSKI & CISZEK



### Ewelina Stamblewska-Urbaniak

Autorka jest doradcą podatkowym, członkiem ACCA. Obecnie szef Zespołu Cen Transferowych w Dziale Doradztwa Podatkowego w Crido Taxand. Specjalizuje się w zagadnieniach z zakresu cen transferowych, w szczególności wycen dla celów tych cen transferowych. Jej bogate doświadczenie obejmuje m.in. planowanie rozliczeń grupowych, opracowywanie oraz implementację polityk cen transferowych, restrukturyzację działalności (transfer funkcji) i wyceny ewentualnego odszkodowania z tego tytułu (exit payment), wyceny transakcji towarowych i usługowych.

### Adam Zbroiński

Autor jest specjalistą w zakresie procedur dotyczących cen transferowych. W swojej karierze zawodowej pracował m.in. w Ministerstwie Finansów (Wydział APA) oraz w UKS Warszawa (członek Centrum Kompetencyjnego ds. cen transferowych i przeliczenia dochodów – optymalizacji podatkowej). Prowadził szkolenia i warsztaty w ramach Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów. Uczestnik spotkań z przedstawicielami zagranicznych administracji podatkowych. Autor publikacji z zakresu cen transferowych. Obecnie pracownik Crido Taxand.



**Słowa kluczowe:** podatki, ceny transferowe, podatnicy, koszty, wydatki, dokumentacja lokalna, dokumentacja grupowa, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,



## NOWE REGULACJE W ZAKRESIE CEN TRANSFEROWYCH

Najbardziej bolesną dla podatników zmianą w zakresie transakcji z podmiotami powiązаныmi, która weszła w życie z początkiem 2018 r., jest ograniczenie zaliczania w koszty podatkowe wydatków na określone usługi niematerialne, opłaty licencyjne czy opłaty z tytułu gwarancji i poręczeń. Dotyczy ono zwłaszcza kosztów usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze, wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości niematerialnych.

### Wprowadzenie

W zakresie zmian w regulacjach dotyczących cen transferowych w 2017 r. i 2018 r. pojawiły się następujące nowe akty prawne:

1) ustawa z 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami<sup>1</sup>, która weszła w życie 3 kwietnia 2017 r. Wprowadzono m.in. obowiązki sprawozdawcze w zakresie informacji o grupie podmiotów – raport CbC (CbC-R) i powiadomienie CbC (CbC-P). Na mocy przepisów przejściowych obowiązki sprawozdawcze (CBC-P) dotyczą roku rozpoczynającego się po 31 grudnia 2015 r. Rozszerzono krąg podmiotów objętych obowiązkiem przygotowania i składania raportu CbC, począwszy od roku sprawozdawczego

rozpoczynającego się po 31 grudnia 2016 r.;

2) rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 8 czerwca 2017 r. ws określenia wzoru uproszczonego sprawozdania w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych<sup>2</sup> – zaczęło obowiązywać 23 czerwca 2017 r. Wprowadzono wzór uproszczonego sprawozdania CIT-TP; obowiązek sprawozdawczy w zakresie CIT-TP dotyczy roku podatkowego rozpoczynającego się po 31 grudnia 2016 r.;

3) rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 12 września 2017 r. w sprawie informacji zawartych w dokumentacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych<sup>3</sup> – weszło w życie 3 października 2017 r. Doprecyzowano nowe obowiązki dokumentacyjne, które obowiązują od 1 stycznia 2017 r.;

1 Dz.U. 2017 poz. 648.

2 Dz.U. 2017 poz. 1176.

3 Dz.U. 2017 poz. 1753.

4) rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 13 czerwca 2017 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych przekazywanych w informacji o grupie podmiotów oraz sposobu jej wypełniania<sup>4</sup> – zaczęło obowiązywać 6 lipca 2017 r. Wskazano, jakie elementy powinien zawierać raport CbC.

Analiza zmian w zakresie cen transferowych wymaga również zwrócenia uwagi na przepisy zmieniające już istniejące ustawy, zawarte w następujących aktach prawnych:

1) ustawa z 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>5</sup> – zmieniająca od 1 marca 2017 r. m.in. Ordynację podatkową. Ustanowiono szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: KAS) organem właściwym m.in. w zakresie wydawania decyzji dotyczących uprzednich porozumień cenowych (Advance Pricing Arrangement, dalej: APA);

2) ustawa z 9 października 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw<sup>6</sup> (dalej: nowelizacja ustaw) – zmieniająca od 1 stycznia 2017 r. m.in. ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>7</sup> (dalej: u.p.d.o.p.). Rozszerzono obowiązki w zakresie dokumentacji cen transferowych;

3) ustawa z 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne<sup>8</sup> (dalej: ustawa zmieniająca 2017) – wpro-

wadzono od 1 stycznia 2018 r. m.in. ograniczenia zaliczania wydatków na usługi niematerialne i opłaty licencyjne w koszty podatkowe.

W artykule omawiamy konsekwencje wejścia w życie nowych regulacji.

### Zmiany obowiązujące od 2017 roku

Ostatnie lata obfitują w zmiany w zakresie cen transferowych. Od 2017 r. nastąpiła rewolucja w przepisach o cenach transferowych, która miała na celu dostosowanie polskich przepisów do projektu BEPS<sup>9</sup>, w szczególności działania 13., stanowiącego o uszczegółowieniu i ujednoczeniu zasad dokumentowania transakcji wewnątrzgrupowych, tak aby organy podatkowe mogły w łatwy sposób typować podatników do kontroli, jak również weryfikować rynkowość transakcji.

Co istotne, obowiązujące od 1 stycznia 2017 r. przepisy art. 9a u.p.d.o.p. (znowelizowanego w wyniku wejścia w życie nowelizacji ustaw) kładą większy nacisk na udowodnienie rynkowości warunków ustalonych (lub narzuconych) z podmiotami powiązanymi m.in. przez obowiązek przygotowania analizy danych porównawczych. W tym zakresie nastąpiło również przeniesienie ciężaru udowodnienia rynkowości rozliczeń – ciężar ten w znaczeniu materialnym został przeniesiony z organu podatkowego na podatnika.

### Dokumentacja lokalna

W wyniku wejścia w życie 1 stycznia 2017 r. nowelizacji ustaw (zmienił się zakres

informacji, które należy przedstawiać w dokumentacji lokalnej (and. *local file*), dawniej nazywanej „dokumentacją 9a”. Jak wspomniano, większy nacisk położono na uzasadnienie rynkowości rozliczeń, stąd też zgodnie z art. 9a ust. 2b u.p.d.o.p. należy szczegółowo opisać zasady kalkulacji wynagrodzenia oraz uzasadnienie wyboru metody kalkulacji ceny.

Od 1 stycznia 2017 r., zgodnie ze znowelizowanym brzmieniem art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p., dokumentację lokalną muszą przygotować podatnicy mający przychody lub koszty wynikające z ksiąg rachunkowych za poprzedni rok powyżej 2 mln euro. Jest to dobra wiadomość dla podmiotów nieosiągających takich wartości przychodów lub kosztów. Oni nie muszą bowiem przygotowywać dokumentacji podatkowej (z wyjątkiem transakcji zakupowych powyżej 20 tys. euro rocznie, dokonywanych z podmiotami z tzw. rajów podatkowych). Natomiast podatnicy, których przychody lub koszty wynikające z ksiąg rachunkowych za poprzedni rok przekroczą 10 mln euro, do dokumentacji lokalnej muszą dołączyć również analizę danych porównawczych.

Co ważne, zgodnie z przepisami obowiązującymi od 1 stycznia 2017 r. (dodany art. 9a ust. 2f u.p.d.o.p.) dokumentację lokalną należy sporządzić nie później niż do dnia upływu terminu określonego dla złożenia rocznego zeznania podatkowego<sup>10</sup>, z tym, że opis, o którym jest mowa w art. 9a ust. 2b pkt 3 u.p.d.o.p. (tj. opis pozwalający na porównanie rozliczeń z danymi wynikającymi z zatwierdzonego sprawozdania finansowego) sporządza się w terminie 10 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego podatnika bądź też spółki niebędącej osobą prawną.

4 Dz.U. 2017 poz. 1176.

5 Dz.U. 2016 poz. 1948.

6 Dz.U. 2015 poz. 1932.

7 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1036.

8 Dz.U. 2017 poz. 2175.

9 We wrześniu 2013 r. państwa OECD i G20 przyjęły piętnastopunktowy „Plan działań w celu zapobiegania erozji podstawy opodatkowania oraz przenoszenia zysków” (BEPS). Plan określa piętnaście działań i opiera się na trzech kluczowych filarach, tj.: wprowadzeniu spójności w przepisach krajowych mających wpływ na działalność transgraniczną, wzmocnieniu wymogów w zakresie substancji biznesowej w dotychczasowych standardach międzynarodowych, a także zwiększeniu przejrzystości oraz pewności.

10 W chwili przygotowywania niniejszej publikacji trwały prace Ministerstwa Finansów nad wydłużeniem przygotowania dokumentacji podatkowej za 2017 oraz 2018 rok o 6 miesięcy.

Odnosnie do kryterium przedmiotowego dokumentacji, znaczącą zmianą jest to, że oprócz transakcji mających istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika należy również dokumentować inne zdarzenia ujęte w księgach rachunkowych, mające istotny wpływ na dochód, których warunki zostały ustalone (lub narzucone) z podmiotami powiązanymi. W praktyce oznacza to konieczność analizy, jakie zdarzenia biznesowe (które nie są standardową sprzedażą dóbr, usług czy finansowaniem) mogą być objęte obowiązkiem ich dokumentowania.

### Próg istotności transakcji

Od 1 stycznia 2017 r., w wyniku nowelizacji u.p.d.o.p., zmieniły się progi istotności transakcji, dla których należy przygotować dokumentację. Obecnie próg istotności transakcji (lub innych zdarzeń) zależy od przychodów, które osiągnęli podatnicy w poprzednim roku. Taka relacja ma na celu podkreślenie przez ustawodawcę, że kontroli będą podlegać jedynie istotne transakcje (lub inne zdarzenia) z punktu widzenia całej działalności spółki. Dlatego też progi istotności rosną wraz ze wzrostem przychodów spółki.

W szczególności za transakcje lub inne zdarzenia mające istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika uznaje się transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których łączna wartość przekracza w roku podatkowym równowartość 50 tys. euro (art. 9a ust. 1d u.p.d.o.p.). Jest to minimalny próg istotności transakcji/zdarzeń, który wzrasta wraz ze wzrostem przychodów podatników.

Dla podatników, których przychody w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości<sup>11</sup> w roku poprzedzającym rok podatkowy przekroczyły równowartość:

1) 2 mln euro, lecz nie więcej niż równowartość 20 mln euro – za istotne transak-

cje lub inne zdarzenia uznaje się transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których wartość przekracza w roku podatkowym kwotę stanowiącą równowartość kwoty 50 tys. euro, powiększoną o 5 tys. euro za każdy 1 mln euro przychodu powyżej 2 mln euro (art. 9a ust. 1d pkt 1 u.p.d.o.p.),

2) 20 mln euro, lecz nie więcej niż równowartość 100 mln euro – za istotne transakcje lub inne zdarzenia uznaje się transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których wartość przekracza w roku podatkowym kwotę stanowiącą równowartość kwoty 140 tys. euro powiększoną o 45 tys. euro za każde 10 mln euro przychodu powyżej 20 mln euro (art. 9a ust. 1d pkt 2 u.p.d.o.p.),

3) 100 mln euro – za istotne transakcje lub inne zdarzenia uznaje się transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których wartość w roku podatkowym przekracza kwotę stanowiącą równowartość kwoty 500 tys. euro (art. 9a ust. 1d pkt 3 u.p.d.o.p.).

Wyjątkami od powyższej zasady są umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, w których próg wynosi 50 tys. euro (art. 9a ust. 1e u.p.d.o.p.). Natomiast w przypadku rajów podatkowych próg wynosi 20 tys. euro – i to niezależnie, czy podatnik przekracza 2 mln euro przychodów lub kosztów (art. 9a ust. 1 pkt. 2 i 3 u.p.d.o.p.).

### Zwiększenie progu powiązań kapitałowych

Warto wspomnieć o pozytywnej dla podatników nowelizacji przepisu art. 11 ust. 5a u.p.d.o.p., obowiązującej od 1 stycznia 2017 r., w którym zwiększono próg powiązań kapitałowych z 5% na 25%. Zgodnie z uzasadnieniem nowelizacji ustaw, intencją było wyłączenie tzw. inwestycji portfelowych spod definicji podmiotów powiązanych kapitałowo.

Warto zauważyć, że trudno było utożsamiać posiadanie udziału na poziomie 5% z realną możliwością wywierania wpływu

na zachowanie podmiotu (w tym na ustalanie lub narzucanie warunków niezgodnych z zasadą ceny rynkowej).

Zwiększenie udziału stanowiącego przesłankę uznania podmiotu za powiązany stanowi w praktyce dostosowanie regulacji do rzeczywistości gospodarczej. Co więcej, wprowadzona zmiana poszerzyła zasób danych potencjalnie porównywalnych dla potrzeb badania zgodności warunków transakcji z warunkami, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niezależne.

### Dokumentacja grupowa

Inną istotną zmianą, obowiązującą dla roku podatkowego rozpoczynającego się po 31 grudnia 2016 r., jest obowiązek przygotowania dokumentacji grupowej (ang. *master file*). Jest to dokumentacja mająca na celu ograniczenie asymetrii informacji pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym. Zgodnie z dodanym od 1 stycznia 2017 r. art. 9a ust. 2d u.p.d.o.p., obowiązek jej przygotowania spoczywa na podatnikach mających przychody lub koszty wynikające z ksiąg rachunkowych za poprzedni rok powyżej 20 mln euro. Taka dokumentacja ma pozwolić organom podatkowym na zaznajomienie się z całą grupą, istotnymi łańcuchami wartości dodanej oraz szczególnymi rodzajami transakcji, jak transakcje finansowe, usługi wewnątrzgrupowe, prace badawczo-rozwojowe, licencje i inne transakcje związane z własnością intelektualną.

### Narzędzia wspomagające proces typowania podmiotów do kontroli

Od 1 stycznia 2017 r. organy podatkowe zostały uzbrojone w dodatkowe dane i narzędzia, które ułatwią im selekcję podmiotów dla celów kontroli, jak również umożliwią weryfikację i kwestionowanie rozliczeń w czasie kontroli podatkowej (celno-skarbowej). Jest to konsekwencją wejścia w życie nowelizacji ustaw oraz ustawy z 9 marca 2017r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami<sup>12</sup>.

<sup>11</sup> T.j. Dz.U. 2018 poz. 395.



Narzędziem wspomagającym proces typowania podmiotów do kontroli jest uproszczone sprawozdanie CIT-TP – składane przez podatników o przychodach lub kosztach wynikających z ksiąg rachunkowych w danym roku powyżej 10 mln euro.

Kolejnym instrumentem – tym razem na poziomie międzynarodowym – jest informacja o grupie podmiotów (ang. country-by-country report – CbC). W raporcie wskazuje się m.in.: 1) gdzie grupa ma swoje spółki zależne lub zagraniczne zakłady, 2) jakie te jednostki mają aktywa oraz 3) ilu zatrudniają pracowników, a także 4) ile płać podatku w danej jurysdykcji.

#### **Ograniczenia zaliczania w koszty podatkowe wydatków na określone usługi niematerialne, opłaty licencyjne oraz opłaty z tytułu gwarancji i poręczeń**

Najbardziej dotkliwą dla podatników zmianą w zakresie transakcji z podmiotami powiązanymi, która weszła w życie 1 stycznia 2018 r., jest wprowadzenie ograniczenia zaliczania w koszty po-

datkowe wydatków na określone usługi niematerialne, opłaty licencyjne, opłaty z tytułu gwarancji i poręczeń (dodany art. 15e u.p.d.o.p.). W szczególności dotyczy ono kosztów usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze, wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości niematerialnych, przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek, innych niż udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, w tym w ramach zobowiązań wynikających z pochodnych instrumentów finansowych oraz świadczeń o podobnym charakterze.

Zgodnie z intencją ustawodawcy, obowiązujące od 1 stycznia 2018 r. ograniczenia możliwości rozpoznania jako koszt podatkowy wydatków poniesionych w związku z pozyskaniem wewnątrzgrupowego wsparcia lub korzystania z licencji, wynikają z konieczności przeciwdziałania agresywnym

optymalizacjom podatkowym. Patrząc przez pryzmat zachowania równowagi konkurencyjnej, ograniczenie narzędzi do kreowania tarczy podatkowej – jak zostało to przedstawione w uzasadnieniu do ustawy zmieniającej – jest zabiegiem pożądanym.

Z drugiej jednak strony podmioty, które są odpowiedzialne za pewne funkcje w grupowym łańcuchu wartości, mogą zadać pytanie, czy wsparcie w postaci korzystania przykładowo z usług przetwarzania danych lub ubezpieczeń (gdzie często wykorzystywany jest w ramach grupy efekt skali) albo dokonywanie płatności za dostęp do technologii czy know-how było i jest oceniane jako stosowanie przez nie technik agresywnej optymalizacji. Biorąc pod uwagę powszechnie obowiązującą praktykę gospodarczą, odpowiedź na to pytanie powinna być przecząca.

Zgodnie z dodanym art. 15e u.p.d.o.p., przepisy zakładają limitowanie wydatków na ww. usługi i opłaty ponad kwotę przekraczającą 5% (podatkowego) EBITDA powyżej 3 mln zł.

12 Dz.U. z 2017 r. poz. 648.

13 Na moment przygotowywania niniejszej publikacji trwały prace Ministerstwa Finansów nad wydłużeniem terminu na złożenie CIT-TP o 6 miesięcy.

14 Ustawa z 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. z 2017 r. poz. 2175.



Artykuł pochodzi z książki „Zmiany w podatkach i księgowości 2018”, pod redakcją prof. nadzw. dr. hab. Artura Hołdy, wydanej nakładem Wydawnictwa C.H. Beck. <https://www.beck.pl/>

#### **Summary**

Ewelina Stamblewska-Urbaniak, Adam Zbroiński

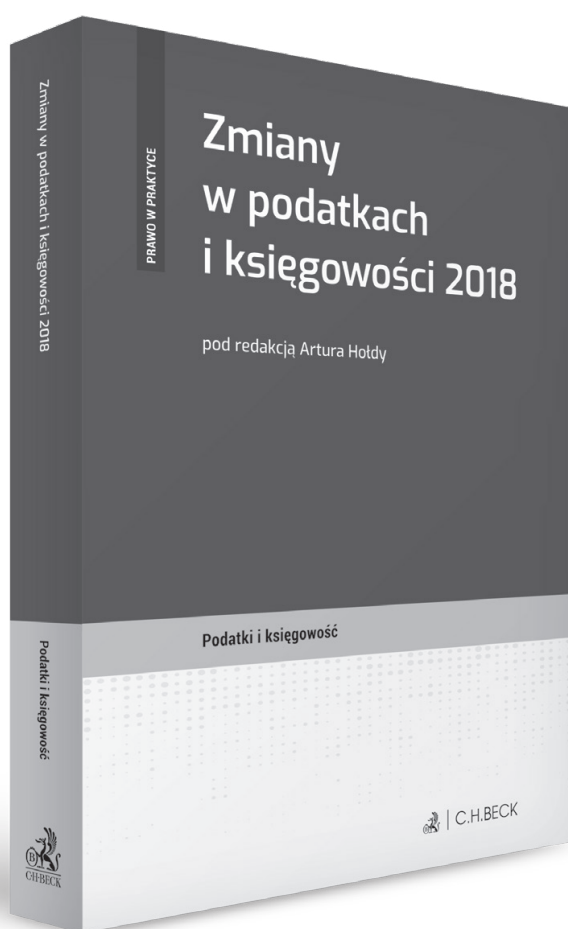
#### **Main changes in TP rules in 2017 and 2018**

In the last years we can observe some crucial changes in Polish transfer pricing regulations. From 2017 the scope of TP documentation requirements changed significantly e.g. changes in the scope of local TP documentation, for bigger taxpayers the obligation to prepare benchmarking studies, master file, CBC report and CIT-TP form. On the other hand the changes in force from 2018 focus on eliminating of tax leakage and increasing the Polish tax base. The most severe change is the limitation of tax deductibility of intra-group services, royalties and fees for pledges and guarantees.



# Zmiany w podatkach i księgowości 2018

Publikacja, która porządkuje i omawia wszystkie zmiany w podatkach, jakie pojawiły się w 2017 i 2018 r.



## Książka zawiera:

- tabelaryczne zestawienie zmian,
- omówienie zagadnień, które od 1.1.2018 r. uległy zmianie w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych i w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych,
- omówienie pozostałych zmian podatkowych (w zakresie podatków dochodowych, VAT, Ordynacji podatkowej, KAS, kas fiskalnych, JPK).

[www.ksiegarnia.beck.pl](http://www.ksiegarnia.beck.pl)

Wydawnictwo C.H.Beck, e-mail: [dz.handlowy@beck.pl](mailto:dz.handlowy@beck.pl)  
ul. Matuszewska 14 bud. B1, 03-876 Warszawa, tel. 22 311 22 22



## USTALANIE POWIĄZAŃ DLA POTRZEB CEN TRANSFEROWYCH – UWAGI OGÓLNE, POWIĄZANIA KAPITAŁOWE BEZPOŚREDNIE I POŚREDNIE – CZĘŚĆ 1

Właściwe określenie istnienia powiązania w rozumieniu przepisów ustaw o podatkach dochodowych jest od wielu lat kwestią kluczową dla prawidłowego zidentyfikowania obowiązków dokumentacyjnych. W tym artykule podejmiemy próbę rzetelnej analizy istniejącego stanu prawnego na początek 2018 r. Istotna nowelizacja przepisów w zakresie cen transferowych, której znacząca część obowiązuje od 1 stycznia 2017 r., nie dotyka w bezpośredni sposób warstwy definicyjnej powiązań, natomiast należyte ustalenie zakresu powiązań ma w kontekście tej nowelizacji rosnące znaczenie z uwagi na fakt, że znacząco zwiększa się zakres obowiązków powstających po stronie podatników, w przypadku których takie powiązania zaistnieją.

### Wprowadzenie – sposób zdefiniowania powiązań i rodzajów powiązań

Obowiązki podmiotów powiązanych nie ograniczają się już tylko do sporządzenia stosownej dokumentacji dla własnych transakcji z jednostką powiązaną, ale oznaczają również konieczność właściwego rozpoznania powiązań w grupie kapitałowej (grupie podmiotów powiązanych) dla potrzeb sporządzenia dokumentacji grupowej (w tym stworzenia schematu przedstawiającego powiązania pomiędzy podmiotami z grupy) czy też właściwego przygotowania sprawozdania uproszczonego.

Niniejszy artykuł stanowi pierwszą część analizy, w którym przedstawiamy ogólne uwagi dotyczące przepisów definiujących powiązania oraz szczegółowo odnosimy się do kwestii powiązań kapitałowych bezpośrednich i pośrednich. Celem opracowania jest podsumowanie aktualnie obowiązujących przepisów ustaw o podatkach dochodowych dotyczących tytułowego zagadnienia oraz wskazanie rozwiązań legislacyjnych powodujących trudności interpretacyjne oraz ewentualnych potrzeb zmian w tym zakresie.

Podstawowe przepisy określające powiązania, to art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: u.p.d.o.p.)<sup>1</sup> oraz art. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>2</sup> (dalej: u.p.d.o.f.)<sup>3</sup>.

1 Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z 15 lutego 1992 r., t.j. Dz.U. 2018 poz. 1036. ze zm.

2 Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z 26 lipca 1991 r., t.j. Dz.U. 2018 poz. 200 ze zm.

3 Na moment sporządzenia niniejszego opracowania (lipiec 2018 r.) trwały prace legislacyjne nad ustawą o zmianie ustaw o podatkach dochodowych (projekt z 15 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, opublikowany w Rządowym Centrum Legislacji 16 lipca 2018 r., <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs/2/12313855/12522177/12522178/dokument350013.pdf>), która w istotnym stopniu zmieni ustawowe regulacje dotyczące sposobu identyfikowania powiązań dla potrzeb cen transferowych. Z uwagi na fakt, iż prace legislacyjne znajdują się w dość wczesnym stadium, w niniejszej części opracowania Autor nie odnosi się do nich, uznając, że jest to jeszcze niepotwierdzone źródło informacji na temat przyszłego stanu legislacji. W drugiej części publikacji zostaną natomiast omówione rozważane kierunki zmian legislacji, mające znaczenie dla sposobu definiowania powiązań.



### Leszek Dutkiewicz

Autor jest Partnerem w Russell Bedford. Od 2011 r. 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, 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 r. ukończył studia na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego.

**Słowa kluczowe:** podatki, ceny transferowe, podmioty powiązane, powiązania kapitałowe, obowiązki dokumentacyjne, ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

Przepisy regulujące kwestię powiązań w treści ustaw o podatkach dochodowych są niezbyt obszerne, lecz z uwagi na sposób sformułowania tych zapisów tworzą dość nieostre granice poszczególnych rodzajów powiązań.

Definicja legalna powiązań istotnych z punktu widzenia cen transferowych skonstruowana jest przez wskazanie przesłanek – relacji zachodzących pomiędzy stronami, które warunkują możliwość określania dochodów oraz należnego podatku przez organy podatkowe w przypadku podmiotów powiązanych.

Powołane przepisy w specyficzny sposób ujmują te przesłanki decydujące o istnieniu powiązania.

„Jeżeli osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej »podmiotem krajowym« albo mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej »podmiotem zagranicznym« bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa, albo taka sama osoba równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów

– spełnione są podstawowe przesłanki do ustalenia istnienia powiązania.

W dalszej części omawianych przepisów mowa jest o ich odpowiednim stosowaniu do powiązań między podmiotami krajowymi, powiązań rodzinnych, wynikających ze stosunku pracy, majątkowych, a także do transakcji z podmiotami z tak zwanych „rajów podatkowych”.

Przepisy te są samodzielną podstawą wprowadzoną dla potrzeb cen transferowych, autonomiczną wobec regulacji innych ustaw. Dlatego nie należy odwoływać się do definicji powiązań zawartych w innych ustawach, choćby w ustawie o rachunkowości<sup>4</sup>.

W treści wspomnianych przepisów w zbiorczy sposób przedstawiono różne rodzaje powiązań, po lekturze tych zapisów na plan pierwszy wysuwają się powiązania międzynarodowe oraz krajowe. W cytowanym fragmencie art. 11 u.p.d.o.p. wskazano, jakie jednostki należy rozumieć pod pojęciem „podmiotu krajowego” oraz „podmiotu zagranicznego”.

Warto zauważyć, że określając zakres powiązań, które generować będą możliwość szacowania przez organy podatkowe wysokości uzyskanego przez podatnika dochodu oraz obowiązek dokumentacyjny, ustawodawca w pierwszej kolejności wskazał na powiązania występujące w relacjach międzynarodowych.

Wskazanie takie nie jest przypadkowe, albowiem system weryfikacji cen stosowanych między podmiotami powiązany wprowadzany do polskiego porządku prawnego oparty jest na zasadach opracowanych przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), które w kompleksowy sposób zostały przedstawione w Wytycznych w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych (dalej: Wytyczne OECD)<sup>5</sup>.

Celem systemu nadzoru nad transferem kapitału opracowywanym przez OECD jest od samego początku zwiększenie bezpieczeństwa podatkowego poszczególnych jurysdykcji poprzez ograniczenie możliwości przepływu kapitału między podmiotami funkcjonującymi w różnych systemach podatkowych (szczególnie chodzi o ochronę interesu fiskalnego gospodarek wysoko

rozwinętych z dość rozbudowanym systemem fiskalnym). Polski ustawodawca, wprowadzając do krajowego porządku prawnego regulacje dotyczące nadzoru nad transferem kapitału, zrównuje sytuację podatników funkcjonujących w grupach podmiotów powiązań międzynarodowych, jak i krajowych, a nawet można stwierdzić, że idzie o krok dalej, ponieważ zakres przesłanek determinujących ustalenie powiązania w relacjach wewnątrz krajowych jest szerszy, o czym poniżej.

### Rodzaje powiązań

Dążąc do możliwie przejrzystego podziału rodzajów powiązań, można zastosować ich następującą systematykę:

- I. kapitałowe:
  - a. bezpośrednie;
  - b. pośrednie;
- II. osobowe:
  - a. zarządczo-kontrolne;
  - b. wynikające ze stosunku pracy;
  - c. majątkowe;
  - d. rodzinne.

Ustawodawca sformułował powołane przepisy w sposób, który pozwala na uznanie ograniczenia terytorialnego poszczególnych rodzajów powiązań, co można podsumować stwierdzeniem, iż relacje zagraniczne dotyczą właściwie wyłącznie powiązań kapitałowych oraz zarządczo-kontrolnych. Natomiast w relacjach krajowych należy rozpatrywać wszystkie wymienione powyżej rodzaje powiązań.

Jest to rozwiązanie, które należy uznać za praktycznie poprawne, ponieważ badanie powiązań o charakterze osobowym, np. rodzinnym w przypadku międzynarodowych struktur grup kapitałowych byłoby zadaniem bardzo trudnym do zrealizowania w praktyce. W odniesieniu do powią-

<sup>4</sup> T.j. Dz.U. 2018 poz. 395.

<sup>5</sup> Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych (ang. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations), <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>.

zań krajowych, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2018 r. wyłączono z ich zakresu powiązania przez Skarb Państwa oraz jednostki samorządu terytorialnego<sup>6</sup>

Swoistą kategorię przesłanek skutkujących powstaniem obowiązku dokumentacyjnego stanowi dokonywanie transakcji z podmiotami z tzw. „rajów podatkowych”. Specyficzne ujęcie obowiązku dokumentacyjnego w przypadku tych transakcji polega przede wszystkim na tym, że dla zaistnienia takiego obowiązku wystarczającą przesłanką jest fakt dokonania transakcji z podmiotem posiadającym siedzibę w danej jurysdykcji bez konieczności badania jakichkolwiek powiązań bezpośrednich czy pośrednich.

### Powiązania kapitałowe

Od 1 stycznia 2017 r. powiązanie kapitałowe jest zależne od dysponowania udziałem w kapitale innego podmiotu na poziomie nie mniejszym niż 25% (do końca 2016 r. udział ten wynosił zaledwie 5%). Wskazano przy tym, że dysponowanie udziałem w kapitale innego podmiotu może mieć charakter bezpośredni lub pośredni.

Wprowadzając regulację dotyczącą udziału pośredniego, ustawodawca wskazał, iż chodzi o sytuację, w której pierwszy podmiot posiada udział w kapitale drugiego podmiotu, a ten drugi posiada udział w kapitale innego (trzeciego) podmiotu. Jeżeli udziały między pierwszym a drugim są na takim samym poziomie jak między drugim a trzecim, to należy przyjąć, że między pierwszym a trzecim istnieje powiązanie o takiej właśnie istotności. W sytuacji, gdyby te udziały były różne, należy wziąć pod uwagę wartość niższą dla określenia istotności powiązania między pierwszym a trzecim podmiotem.

Z istoty tego powiązania wynika, iż mogą one występować wyłącznie w przypadku

podmiotów posiadających sformalizowane udziały, a zatem w relacji do polskich podmiotów mogą to być spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjne oraz spółki komandytowo-akcyjne.

### Przykład 1

Spółka A posiada w spółce B udziały o wartości 50% – Spółki A i B są podmiotami powiązanymi bezpośrednio.

### Przykład 2

Spółka A posiada w spółce B udział o wartości 50%, a spółka B posiada udziały w spółce C o wartości 30% – Spółki A i C są podmiotami powiązanymi o wartości udziału pośredniego na poziomie 30%.

Określenie powiązania bezpośredniego jest stosunkowo łatwe w praktyce i nie budzi większych wątpliwości, dla jego zbadania wystarczająca jest znajomość własnej struktury udziałowej w danym podmiocie, co stanowi informację powszechnie znaną, możliwą do zidentyfikowania również z punktu widzenia zewnętrznego obserwatora, choćby za pomocą informacji udostępnianych w formie elektronicznej przez Krajowy Rejestr Sądowy. Nie oznacza to jednak, że ustalanie istnienia powiązań kapitałowych całkowicie pozbawione jest wątpliwości interpretacyjnych.

Zagadnieniem, które budzi kontrowersje właściwie od początku obowiązywania omawianych przepisów, a ma przy tym ogromne znaczenie praktyczne, jest kwestia tzw. „głębokości powiązania kapitałowego”.

W powyższych przykładach zaprezentowano sytuację dotyczącą powiązania pośredniego, w której występują trzy podmioty – nie ma wątpliwości, że w takiej sytuacji spełniona jest przesłanka istnienia powiązania pośredniego, o której mowa w art. 11 ust. 5b u.p.d.o.p. (odpowiednio art. 25 ust.

5b u.p.d.o.f.)<sup>7</sup>. Powstaje jednak pytanie, jak interpretować ten przepis w sytuacji, kiedy oprócz tych trzech podmiotów występują dalsze powiązania kapitałowe na kolejnych poziomach, o wartości przekraczającej warunek brzegowy 25% istotności – czy należy ustalać istnienie powiązania pomiędzy pierwszym podmiotem skupiającym udziały a kolejnymi znajdującymi się poza tymi pierwszymi trzema jednostkami? Można to zilustrować na następującym przykładzie:

### Przykład 3

Spółka A posiada w spółce B udziały o wartości 80%, spółka B posiada 100% udziałów spółki C, która z kolei posiada 50% udziałów w spółce D.

W powyższym przykładzie nie ulega wątpliwości, że powiązania kapitałowe występują w relacjach pomiędzy spółkami A do B, B do C (powiązanie bezpośrednie) oraz A do C (powiązanie pośrednie). Pytanie, jakie należy zadać, to czy powiązanie pośrednie występuje również w relacjach pomiędzy spółką A do D, a także w relacjach do kolejnych jednostek, gdyby zachodziły takie dalsze relacje co do posiadanych udziałów.

Możliwe są w tym zakresie dwie interpretacje powołanego przepisu, które mogą doprowadzić do odmiennych wniosków:

1) wykładnia językowa.

Zgodnie z doktryną prawa podatkowego, wykładnia językowa ma priorytetowe znaczenie w procesie interpretacji przepisów prawa podatkowego<sup>8</sup>. Wykładnia językowa w przypadku prawa podatkowego ma szczególne znaczenie, ponieważ ma zapewnić bezpieczeństwo prawne adresatom norm prawnych, a zatem pośrednio realizację zasady zaufania do Państwa i stanowionego prawa<sup>9</sup>. Jest to ważne

6 Art. 2 pkt 12 lit. a ustawy z 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. 2017 poz. 2175) zmieniającej u.p.d.o.p. z dniem 1 stycznia 2018 r.

7 Określając wielkość udziału pośredniego, jaki podmiot posiada w kapitale innego podmiotu, przyjmuje się zasadę, że jeżeli jeden podmiot posiada w kapitale drugiego określony udział, a ten drugi posiada taki sam udział w kapitale innego podmiotu, to pierwszy podmiot posiada udział pośredni w kapitale tego innego podmiotu w tej samej wysokości; jeżeli wartości te są różne, za wysokość udziału pośredniego przyjmuje się wartość niższą.

8 Tak m.in. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, R. Mastalski, *Miejsce wykładni językowej w procesie stosowania prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 8. A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego, Rozdział 5 Wykładnia prawa podatkowego a zasada in dubio pro tributario*, Warszawa 2009.

zwłaszcza w przypadku prawa podatkowego, którego normy w bardzo dużej części nakładają obowiązki na podatników (o charakterze stricte fiskalnym, skutkującym obowiązkiem zapłaty podatku, czy też informacyjno-sprawozdawczym). Wykładnia językowa powinna zatem zostać domyślnie zastosowana dla potrzeb ustalenia znaczenia danego przepisu prawa podatkowego, o ile tylko na tej podstawie możliwe jest ustalenie jednoznacznych rezultatów co do zakresu obowiązków podatnika. Wykładnia celowościowa nie jest jedynym niezbędnym rodzajem wykładni, nie można jednak za pomocą innych rodzajów wykładni zmierzać do poprawiania czy korygowania treści aktów normatywnych, jeżeli dany przepis za pomocą wykładni językowej nie pozwalałby na ustalenie normy prawnej<sup>10</sup>.

Stosując zasady wykładni językowej do przywołanego wyżej przepisu definiującego powiązania kapitałowe pośrednie, w opinii autora możliwe jest ustalenie takiego jednoznacznego rezultatu. Rezultatem tym jest ustalenie istnienia powiązania w relacji pomiędzy tymi trzema podatnikami, o których mowa w przepisach. Odnosząc się zatem do zaprezentowanego przykładu 3 oraz stosując się do reguł wykładni językowej należałoby uznać, że powiązanie pośrednie ma miejsce pomiędzy spółką A a spółką C (jak również pomiędzy spółką B a spółką D), natomiast pomiędzy spółkami A i D takie powiązanie już nie występuje.

Zastosowanie takiego podejścia pozwala również na określenie jednoznacznej granicy co do „głębokości powiązania kapitałowego”, co ma bardzo duże znaczenie w przypadku analizowania powiązań kapitałowych zachodzących w relacjach po-

między spółkami funkcjonującymi w rozbudowanych strukturach grup kapitałowych.

Należy również rozważyć, czy odmienne od zaprezentowanego podejścia wykładni językowej, skutkujące uznaniem, że powiązania pośrednie dotyczą także kolejnych jednostek znajdujących się na dalszych szczeblach struktury, nie stanowi niedozwolonej próby poprawiania czy też korygowania treści aktu normatywnego za pomocą wykładni celowościowej<sup>11</sup>.

### 2) Wykładnia celowościowa

Wykładnia językowa, chociaż mająca priorytetowe znaczenie dla prawa podatkowego, nie jest jedynym rodzajem wykładni, nie ma charakteru bezwzględny – możliwe jest odejście od wykładni językowej, gdy jej rezultaty są jednoznaczne, ale stoją w sprzeczności z przestrzeganą przez interpretatora hierarchią wartości. Ciekawą próbę podejścia do zagadnienia powiązań pośrednich za pomocą wykładni celowościowej zaprezentował w interpretacji indywidualnej Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej<sup>12</sup>.

Zgodnie z tym stanowiskiem, jeżeli w ramach prowadzonej działalności gospodarczej Podmiot U zawiera transakcje z odmiotami krajowymi lub zagranicznymi, pomiędzy którymi zachodzi relacja polegająca na tym, iż Podmiot W posiada udział w kapitale Podmiotu X nie mniejszy niż 25%, Podmiot X posiada udział w kapitale podmiotu Y nie mniejszy niż 25%, a Podmiot Y posiada udział w kapitale Podmiotu Z nie mniejszy niż 25%, jednocześnie Podmiot W posiada udział w kapitale Podmiotu U, to wówczas pomiędzy Podmiotem W oraz Podmiotem Z zachodzi powiązanie kapitałowe.

Ponadto zgodnie ze stanowiskiem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej zawartym w ww. interpretacji, jeżeli Podmiot U będzie zawierał transakcje z podmiotami krajowymi, pomiędzy którymi będzie zachodziła relacja sprowadzająca się do tego, iż Podmiot A będzie posiadał udział w kapitale Podmiotu B nie mniejszy niż 25%, natomiast podmiot B będzie posiadał udział w kapitale Podmiotu C nie mniejszy niż 25%, a podmiot U będzie posiadał udział w kapitale podmiotu A nie mniejszy niż 25%, w takim przypadku pomiędzy podmiotem U oraz C wystąpi pośrednie powiązanie kapitałowe.

W uzasadnieniu powołanej powyżej interpretacji indywidualnej organ wskazał, iż regulacja wynikająca z art. 11 ust. 5b u.p.d.o.p. wskazuje jedynie zasadę normującą podejście do określenia udziału pośredniego, a jej zaprezentowanie na podstawie trzech podmiotów wynika z faktu, iż jest to konstrukcja o minimalnej ilości podmiotów, których zależność kapitałową należy opisać<sup>13</sup>. Możliwe bowiem jest tworzenie dłuższych łańcuchów powiązań, składających się np. z czterech ogniw (A-B-C-D), byleby przy każdej kolejnej relacji zachowany został odpowiedni poziom zaangażowania kapitałowego, dzięki któremu można stwierdzić, że podmiot A jest powiązany z podmiotem D<sup>14</sup>.

Na podstawie zaprezentowanego wyżej stanowiska można dojść do wniosku, że powiązanie kapitałowe pośrednie dla potrzeb ustalenia obowiązków dokumentacyjnych właściwie nie ma granicy w swojej „głębokości” w strukturze podmiotów. Organ interpretacyjny proponuje przy tym odwołanie się do słownikowego znaczenia frazy „przyjmuje się zasadę” (odsyłając czytelnika do internetowego słownika języka

9 Art. 2 Konstytucji RP.

10 B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 147.

11 Zasada pierwszeństwa wykładni literalnej prawa podatkowego została również potwierdzona wielokrotnie w orzecznictwie NSA, m.in. w wyrokach: z 20 października 2016 r., sygn. II FSK 1582/16; z 19 września 2012 r., sygn. akt II FSK 1403/J 2; z 10 listopada 2011 r., sygn. akt I FSK 1634/10; z 30 marca 2011 r., sygn. akt II FSK 1925/09; z 25 stycznia 2011 r., sygn. akt II FSK 1665/09.

12 Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18 stycznia 2018 r., nr 523760/l.

13 Organ interpretacyjny odwołuje się do racjonalności ustawodawcy, argumentując, że nieracjonalne jest założenie, iż art. 11 ust. 5b u.p.d.o.p. (odpowiednio art. 25 ust. 5b u.p.d.o.f.) miałby wprowadzać ograniczenie dotyczące liczby podmiotów.

14 Stanowisko stwierdzające brak ograniczenia co do liczby podmiotów w strukturze, dla których należy ustalić istnienie pośredniego powiązania kapitałowego, pojawia się w literaturze przedmiotu, tak m.in. J. Mika, *Ceny transferowe. Komentarz do rozporządzenia. Metody ustalania i szacowania cen transferowych. Analiza porównywalności. Przykłady*, Warszawa 2017 oraz P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, Warszawa 2017.

polskiego [www.sjp.pwn.pl](http://www.sjp.pwn.pl)), jaka pojawia się w komentowanym przepisie<sup>15</sup>, wnioskując z rzekomo literalnej wykładni tego pojęcia, iż zamiarem ustawodawcy było opisanie „sposobu postępowania” w celu ustalenia czy dane podmioty są podmiotami powiązanymi.

W opinii autora trudno taką argumentację uznać za prawidłowy model zastosowania wykładni literalnej, w szczególności, iż zmierza ona do faktycznego rozszerzenia zakresu obowiązków nakładanych na podatników. Próba takiego zastosowania wykładni literalnej wydaje się pozostawać w sprzeczności z utrwalonym rozumieniem tej wykładni jako domniemania rozumienia dosłownego, a nawet potocznego zapisów ustawowych, co zostało wyrażone m.in. w jednym z wyroków NSA<sup>16</sup>.

## Podsumowanie

Zaprezentowane wcześniej podejście, proponowane przez organy interpretacyjne oraz część doktryny, stanowi niepokojące rozwiązanie z punktu widzenia podatników funkcjonujących w grupach podmio-

tów powiązanych; ugruntowanie takiego podejścia może w wielu przypadkach stanowić poważne utrudnienie dla jednostek funkcjonujących w międzynarodowych grupach kapitałowych co do możliwości rzetelnego ustalenia zakresu obowiązków. Dla przykładu takiej sytuacji można wskazać często powtarzający się schemat – polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością pełni rolę producenta kontraktowego, funkcjonującego w dużej grupie, którego bezpośrednim udziałowcem jest spółka szwajcarska, skupiająca udziały w spółkach działających w regionie Europy Środkowo-Wschodniej, w której z kolei udziałowcem jest spółka holenderska.

W wielu tego rodzaju sytuacjach osoby zarządzające polską jednostką nie posiadają wiedzy na temat struktury powiązań na wyższych poziomach holdingu, poza bardzo ogólnymi informacjami przekazywanymi przez zarząd grupy. W praktyce zatem mogą dokonywać transakcji z podmiotami z grupy nie mając nawet świadomości istnienia powiązania. Istnieje więc ryzyko, że nie wywiążą się prawidłowo z obowiązku sporządzenia dokumentacji dla tych transakcji.

Z drugiej jednak strony, wiedzy na temat szczegółów struktury nie będą posiadać prawdopodobnie również organy podatkowe.

W tym kontekście warto także wspomnieć o obowiązku rozpoznania powiązań dla potrzeb sporządzenia dokumentacji grupowej. Jednym z elementów takiej dokumentacji jest struktura organizacyjna grupy podmiotów powiązanych<sup>17</sup>. W akcie wykonawczym do tego przepisu wskazano, że w zakresie informacji o strukturze organizacyjnej należy zaprezentować tę strukturę w formie schematu, przy czym trzeba podać informacje na temat podmiotów powiązanych posiadających udział w kapitale<sup>18</sup>. Oznaczałoby to zatem, że w przypadku sporządzenia tego schematu dla potrzeb dokumentacji grupowej, podatnicy powinni zidentyfikować wszystkie powiązania kapitałowe bezpośrednie i pośrednie, natomiast z literalnego brzmienia tego przepisu wyłączono powiązania o charakterze innym niż kapitałowy. Jest to niewątpliwie pewne uproszczenie dla podatników, jednak wątpliwości dotyczące właściwego określenia powiązania kapitałowego pośredniego pozostają aktualne również w tym zakresie.

15 Określając wielkość udziału pośredniego, jaki podmiot posiada w kapitale innego podmiotu, przyjmuje się zasadę (...).

16 Wyrok NSA z 16 stycznia 2009 r., sygn. akt II FSK 1495/09: „Punktem wyjścia dla wszelkiej interpretacji prawa jest bez wątpienia wykładnia językowa, która jednocześnie zakreśla jej granice w ramach możliwego sensu słów zawartych w tekście prawnym. Jedną z podstawowych zasad wykładni językowej jest domniemanie języka potocznego, co oznacza, że tak daleko, jak to możliwe – nadajemy zwrotom prawnym znaczenie występujące w języku potocznym”.

17 Art. 9a ust. 2d pkt 2 u.p.d.o.p., odpowiednio art. 25a ust. 2d pkt 2 u.p.d.o.f.

18 Par. 4 Rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 12 września 2017 r. w sprawie informacji zawartych w dokumentacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, Dz.U. 2017 poz. 1753.

## Summary

Leszek Dutkiewicz

### **Determination of the relations for the purpose of transfer pricing – general remarks, direct and indirect capital relationship**

The aim of this article is to analyze the legal status existing in Poland at the beginning of 2018 in scope of rules determining the transfer pricing obligations, especially in the context of rules for examining the connections between companies and other entities. This issue is particularly significant after the amendments to transfer pricing regulations applicable from the beginning of 2017 (general rule with some exceptions), as the proper recognition of the relations in group of enterprises is necessary for the proper determination of the duties at particular levels of the group structure. This article is the first part of the analysis, in which we present general remarks on the provisions introducing links and we refer in detail to the issue of direct and indirect capital relationships.



### **Sławomir Wach**

Autor jest dziennikarzem zajmującym się tematyką dotyczącą prawa, podatków, rachunkowości, rewizji finansowej, rynków kapitałowych, prawa pracy i HR. Jest autorem wielu publikacji z zakresu tej tematyki. Przez ponad 10 lat był redaktorem prowadzącym biuletynów elektronicznych BDO.

**Słowa kluczowe:** podatki, VAT, podatek od towarów i usług, faktura, podatek odliczony, odliczanie podatku, podmioty niezarejestrowane, podatnicy VAT, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## ODLICZANIE PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG Z FAKTUR WYSTAWIONYCH PRZEZ PODMIOTY NIEZAREJESTROWANE JAKO PODATNICZY VAT

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wiele razy zwracał uwagę w swoim orzecznictwie, że prawo do odliczenia podatku naliczonego, określone w Dyrektywie Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>1</sup>, stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu<sup>2</sup>. Minister Finansów RP w odpowiedzi na jedną z interpelacji poselskich wyjaśnia, że niezarejestrowanie dostawcy towaru lub usługodawcy jako podatnika VAT czynnego nie pozbawia nabywcy danego towaru bądź określonej usługi do odliczenia VAT.

### **Wprowadzenie**

Posel Krzysztof Sitarski zadał w swojej interpelacji pytanie skierowane do szefa resortu finansów<sup>3</sup>: „W jakich przypadkach firma może odliczać podatek z faktur wystawionych przez podmioty niezarejestrowane jako podatnicy VAT?”. Dookreślił też, że odliczenie podatku od towaru i usług jest prawem firmy, która m.in. nabyte towary wykorzystuje do czynności opodatkowanych, posiada prawo do odliczenia podatku wynikającego z otrzymanych faktur.

Warto przypomnieć, że Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) wskazuje w swoich orzeczeniach, iż w celu skorzystania z prawa do odliczenia, po pierwsze, dany podmiot ma być podatnikiem w rozumieniu Dyrektywy 2006/112, a po drugie, towary lub usługi, które są wskazywane jako podstawa tego prawa, powinny być wykorzystywane przez podatnika na dalszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a owe towary lub usługi powinny zostać dostarczone przez innego podatnika znajdującego się na

1 Dz.Urz. UE L 347.

2 Wyrok TSUE z 19 października 2017 r., SC Paper Consult SRL przeciwko Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca i Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, C-101/16.

3 Zapytanie nr 6970, 28.02.2018.



wcześniejszym etapie obrotu<sup>4</sup>. Trybunał przy tym wskazaniu powołał się na swoje konkretne rozstrzygnięcia<sup>5</sup>.

Zgodnie z art. 96 ust. 4 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>6</sup> (dalej „u.pt.u.” lub „ustawa”) naczelnik urzędu skarbowego po weryfikacji danych podanych w zgłoszeniu rejestracyjnym rejestruje podatnika jako podatnika VAT czynnego, a w przypadku podatników, o których mowa w ust. 3 – jako podatnika VAT zwolnionego, i na wniosek podatnika potwierdza to zarejestrowanie.

Natomiast w myśl art. 96b ust. 1 u.pt.u. Szef Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: KAS) prowadzi w postaci elektronicznej wykazy podmiotów: 1) w odniesieniu do których naczelnik urzędu skarbowego nie dokonał rejestracji zgodnie z art. 96 ust. 4a albo które zostały wykreślone przez naczelnika urzędu skarbowego z rejestru jako podatnicy VAT zgodnie z art. 96 ust. 9 albo 9a; 2) których rejestracja jako podatników VAT została przywrócona.

Wykazy te znajdują się w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie resortu. Przy czym Szef KAS wykreśla podmiot z wykazu, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, w przypadku przywrócenia przez naczelnika urzędu skarbowego rejestracji podmiotu jako podatnika VAT na podstawie art. 96 ust. 9h-9j. W takiej sytuacji podmiot zostaje umieszczony w wykazie, o którym mowa w ust. 1 pkt 2. Szef KAS, w myśl art. 96b ust. 7 wykreśla podmiot z wykazu po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym podmiot został umieszczony w wykazie.

### Co zmieni się w wyrejestrowywaniu podatników VAT?

Niektóre regulacje związane z wykreśleniem z urzędu z rejestru podatników VAT i rejestru podatników VAT UE miały zmienić się od 1 lipca 2018 r., po wprowadzeniu zmian zaproponowanych w projekcie nowelizacji u.pt.u.<sup>7</sup>. Mianowicie nowe brzmienie miał otrzymać ust. 9h w art. 96 u.pt.u.: „naczelnik urzędu skarbowego przywróci zarejestrowanie podatnika, o którym mowa w ust. 9a pkt 2, jako podatnika VAT czynnego bez konieczności składania zgłoszenia rejestracyjnego, jeżeli podatnik złożył brakujące deklaracje. Przywrócenia dokonuje się na wniosek podatnika złożony w terminie dwóch miesięcy od dnia wykreślenia z rejestru jako podatnika VAT”. Na mocy dodanego ust. 9ha przepis ten będzie stosowany również w przypadku, w którym w złożonych deklaracjach nie została wykazana sprzedaż ani nabycie towarów lub usług z kwotami podatku do odliczenia, i okoliczność ta wynika, zgodnie z wyjaśnieniami podatnika, ze specyfiki prowadzonej działalności gospodarczej<sup>8</sup>.

Ministerstwo Finansów wyjaśnia w uzasadnieniu projektu, że taka zmiana ma wyeliminować wątpliwości, iż wykreślenie powinno dotyczyć podatników składających tzw. zerowe deklaracje – w których nie została wykazana ani sprzedaż, ani zakupy.

### Prawo do odliczenia podatku należnego

Paweł Gruza, podsekretarz stanu w resorcie finansów, odpowiadając na pyta-

nie posa Krzysztofa Sitarskiego<sup>9</sup> zwrócił uwagę, że prawo do odliczenia podatku naliczonego jest podstawowym i fundamentalnym prawem podatnika, wynikającym z konstrukcji podatku od towarów i usług jako podatku od wartości dodanej. Wynika to z art. 168 lit. a Dyrektywy 2006/112. Przepis ten jednoznacznie wskazuje, że odliczenie przysługuje tylko w odniesieniu do podatku powstałego wskutek czynności wykonanej przez innego podatnika, a dla realizacji tego prawa konieczne jest posiadanie faktury wystawionej zgodnie z art. 220, art. 236, art. 238, art. 239 i art. 240 Dyrektywy.

Jak dalej wyjaśnił w swej odpowiedzi podsekretarz stanu, sama faktura nie tworzy prawa do odliczenia podatku w niej wykazanego – przysługuje ono bowiem wówczas, gdy zawarty w niej podatek naliczony związany jest z faktycznie wykonanymi czynnościami opodatkowanymi. Powołał się przy tym na orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości<sup>10</sup>, w myśl którego podatnik może korzystać z prawa do odliczenia VAT przewidzianego w VI Dyrektywie<sup>11</sup> z tytułu dostaw towarów lub świadczenia usług przez innego podatnika jedynie w odniesieniu do podatków rzeczywiście należnych – przypadających do zapłaty z tytułu działalności podlegającej opodatkowaniu lub zapłaconych, o ile były one należne. Zasada ta nie dotyczy podatku, który jest należny tylko z tego powodu, że został wykazany na fakturze. Dysponowanie przez nabywcę fakturą wystawioną przez zbywcę stanowi jedynie formalny warunek skorzystania z tego uprawnienia.

4 Wyrok TSUE z 19 października 2017 r., op. cit. C-101/16.

5 Por. zwłaszcza wyroki TSUE: z 27 września 2007 r., C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 65, 68, The Queen, na wniosek Teleos plc i inni przeciwko Commissioners of Customs & Excise; z 21 czerwca 2012 r., C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 54, w sprawach połączonych: Mahagében Kft przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága i Péter Dávid przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága.

6 Dz.U. z 2017 r., poz. 1221 ze zm., tj.

7 Projekt z 13 lutego 2018 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, zamieszczony w Rządowym Centrum Legislacji.

8 Op. cit.

9 Odpowiedź na zapytanie nr 6970 udzielona 28 marca 2018 r.

10 Wyrok TSUE z 13 grudnia 1989 r., Genius Holding BV przeciwko Staatssecretaris van Financien, C-342/87.

11 VI Dyrektywa Rady UE z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednocziona podstawa wymiaru podatku, 77/388/EWG.

W odpowiedzi na interpelację poselską wskazuje się także, że aby powstało prawo do odliczenia, u wystawcy faktury podatek VAT musi być wymagalny, co oznacza, że powstał obowiązek podatkowy z tytułu czynności podlegających temu opodatkowaniu oraz powstała także podstawa opodatkowania z racji zrealizowania jednej z czynności podlegających VAT. Niewystarczające dla tego prawa jest jedynie ustalenie, że dana usługa została wykonana, jeżeli nie zostanie wykazane, że w wyniku czynności udokumentowanej tą fakturą doszło do nabycia usługi.

Co do odliczenia VAT z faktur wystawionych przez podmioty niezarejestrowane, w odpowiedzi wskazane zostało także inne rozstrzygnięcie TSUE<sup>12</sup>, zgodnie z którym art. 18 ust. 1 lit. a) oraz art. 22 ust. 3 lit. b) VI dyrektywy Rady UE należy interpretować w ten sposób, że podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej zapłaconego z tytułu nabycia usług wykonanych przez innego podatnika niezarejestrowanego jako podatnik VAT, jeśli faktury zawierają wszystkie informacje wymagane w art. 22 ust. 3 lit. b), a zwłaszcza informacje niezbędne do ustalenia tożsamości osoby, która je wystawiła oraz rodzaju wykonanych usług. W myśl tego samego wyroku art. 17 ust. 6 te same Dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się

on przepisom krajowym, na mocy których podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej zapłaconego innemu podatnikowi będącemu usługodawcą niezarejestrowanym dla celów tego podatku.

### Sprawdzanie kontrahenta transakcji

Warto przypomnieć, że w ocenie TSUE<sup>13</sup> nie jest sprzeczne z prawem Unii wymaganie, by podmiot przedsięwziął wszystkie działania, jakich można od niego racjonalnie oczekiwać, w celu upewnienia się, że dokonywana przez niego transakcja nie prowadzi do udziału w przestępstwie podatkowym. Nie bez powodu zatem udzielający odpowiedzi podsekretarz stanu powołał się również na ten wyrok. Stwierdził też, że podatnikowi można odmówić prawa do odliczenia podatku należnego w przypadku udowodnienia na podstawie obiektywnych przesłanek, że podatnik będący odbiorcą usług lub dostaw stanowiących podstawę prawa do odliczenia wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcje te wiążą się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu<sup>14</sup>. Natomiast Trybunał wskazał w tej kwestii jeszcze inne swoje orzeczenia: z 27 września 2007 r., *Teleos i in.*, C 409/04, EU:C:2007:548, pkt 65, 68; oraz z 21 czerwca 2012 r., *Mahagében i Dávid*, C 80/11 i C 142/11, EU:C:2012:373, pkt 54.

### Podsumowanie

Konkluzja zawarta w wyjaśnieniu Ministerstwa Finansów jest następująca: brak zarejestrowania dostawcy towaru/usługodawcy jako podatnika VAT czynnego w związku z realizacją procesu rejestracji, jako taki nie pozbawia nabywcy automatycznie prawa do odliczenia podatku naliczonego. Jednakże nabywca w przypadku wątpliwości odnośnie do kontrahenta – zaś brak jego rejestracji jest znaczącą okolicznością, która powinna być brana pod uwagę – powinien zachować szczególną ostrożność i przedsięwziąć wszystkie działania, jakich można od niego racjonalnie oczekiwać w celu upewnienia się, że dokonywana przez niego transakcja nie prowadzi do udziału w przestępstwie podatkowym.

Podatnik może oczywiście zawsze sprawdzić status swojego kontrahenta, zaglądając do rejestrów podatników VAT zamieszczanych przez resort finansów. Warto jednakże przy tym pamiętać, że TSUE wielokrotnie orzekł, iż organ nie może wymagać od podatnika dokonania kompleksowej i dogłębnej weryfikacji dotyczącej jego dostawcy, przenosząc w ten sposób na tego podatnika spoczywający na tym organie obowiązek przeprowadzenia działań kontrolnych<sup>16</sup>.

12 Wyrok TSUE z 22 grudnia 2019 r., C-438/09, Bogusław Juliusz Dankowski przeciwko Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi,

13 Wyrok TSUE z 19 października 2017 r., op. cit., C-101/16.

14 Wyrok TSUE z 21 czerwca 2012 r. w sprawach połączonych, op. cit., C-80/11 i C-142/11.

15 Wyrok TSUE z 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych: C-439/04, Axel Kittel przeciwko Belgii i C-440/04, Belgia przeciwko Recolta Recycling SPRL.

16 Wyrok TSUE z 19 października 2017 r., op. cit. C-101/16. W tym orzeczeniu wskazuje się inne, podobne wyroki: z 21 czerwca 2012 r., op. cit., C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 65 oraz z 31 stycznia 2013 r., C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 50, *Stroj trans EOOD* przeciwko Direktor na direktija „Obzhatwane i upravljenje na izpylnienieto” – Warna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite.

### Summary

Sławomir Wach

#### Deduction of the goods and services tax from invoices issued by entities not registered as VAT payers

The deduction of input tax is a fundamental right of the taxpayer. Lack of registration of the supplier of the goods or the service provider as an active VAT payer doesn't automatically deprive the buyer of the right to this deduction. The taxpayer can check the status of his contractor using the VAT registers published by the Ministry of Finance. In the opinion of the Court of Justice of the European Union, the tax authority cannot require a taxpayer to comprehensively verify the supplier of goods or the service provider. Taking into consideration that according to the draft of the new law the appointment of a governance successor is only a right, not an obligation, it is doubtful whether the entrepreneurs will actually use this solution and whether the new law will meet the objectives of continuity of business and keeping as a whole the enterprise after the entrepreneur's death.



## SYTUACJA PRAWNA PRZEDSIĘBIORSTWA OSOBY FIZYCZNEJ PROWADZĄCEJ JEDNOOSOBOWĄ DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZĄ W PRZYPADKU ŚMIERCI TAKIEGO PRZEDSIĘBIORCY

Z chwilą śmierci osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą otwiera się spadek i zastosowanie mają przepisy o dziedziczeniu, zatem należy przeprowadzić co najmniej postępowanie w sprawie stwierdzenia nabycia spadku przez uprawnione osoby, a często także dużo bardziej czasochłonne postępowanie o dział spadku. W tym czasie dochodzi najczęściej co najmniej do wstrzymania działalności przedsiębiorstwa zmarłego przedsiębiorcy albo w ogóle zakończenia działalności, co skutkuje niepożądanym zaburzeniem relacji publicznoprawnych i prywatnoprawnych związanych z takim przedsiębiorstwem. W Ministerstwie Rozwoju i Finansów, aby zapobiec tym sytuacjom, opracowano projekt ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej<sup>1</sup>. W dniu 7 czerwca 2018 r. Sejm przyjął ten projekt, a prezydent podpisał ustawę 25 lipca 2018 r.<sup>2</sup>

### Wprowadzenie

Zgodnie z art. 431 Kodeksu cywilnego<sup>3</sup> (dalej: k.c.) przedsiębiorcą jest osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna, prowadząca we własnym imieniu działalność gospodarczą lub zawodową. Powyższy przepis obejmuje dwa kryteria definiujące przedsiębiorcę:

(i) kryterium podmiotowe, i w tym zakresie wyraźnie wskazane są osoby, które mogą być

przedsiębiorcą – są wśród nich oczywiście osoby fizyczne,

(ii) kryterium przedmiotowe czyli prowadzenie we własnym imieniu działalności gospodarczej lub zawodowej.

Osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą jest właścicielem zasadniczo wszystkich składników stanowiących przedsiębiorstwo, podejmuje wszystkie czynności faktyczne i prawne dotyczące przedsiębiorstwa i ponosi



### Aleksandra Księżyk

Autorka jest radcą prawnym, od lipca 2014 r. związana z Russell Bedford. Kieruje Działem Prawnym w Kancelarii Russell Bedford. Zajmuje się przygotowaniem, a następnie wdrożeniem i przeprowadzeniem procesów połączeń, podziałów i przekształceń, a także tworzeniem i likwidacją podmiotów. W zakresie postępowań opracowuje strategie procesowe lub negocjacyjne. Realizuje niestandardowe projekty i wdraża nieszablonowe rozwiązania, przygotowywane zgodnie z indywidualnymi potrzebami klientów. W swojej praktyce zajmowała się szeroko rozumianym doradztwem gospodarczym, a także postępowaniami sądowymi i administracyjnymi oraz tworzeniem różnego rodzaju umów, w tym z elementami prawa własności intelektualnej, porozumień, regulaminów, dokumentacji wewnętrznej, a także zakupowej. Jej głównym obszarem praktyki i zainteresowania jest prawo handlowe i procesy transformacyjne przedsiębiorstw z elementami prawa podatkowego i bilansowego.

**Słowa kluczowe:** prawo, przedsiębiorca, zarząd sukcesyjny, jednoosobowa działalność gospodarcza, śmierć przedsiębiorcy, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

1 Rządowy projekt ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej – druk sejmowy nr 2293, dostępny na stronie: <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=2293>.

2 Druk sejmowy nr 2454, dostępny na stronie: <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=2293>.

3 Dz.U. 2018 poz. 1025.

pełną odpowiedzialność za zobowiązania związane z przedsiębiorstwem jako za swoje własne. Osoba fizyczna prowadząca jednoosobową działalność gospodarczą jest na tyle zespolona ze swoim przedsiębiorstwem, że utrata przez nią bytu prawnego (śmierć) powoduje automatyczne dojście do głosu przepisów k.c. o dziedziczeniu, a przedsiębiorstwo jako wchodzące w skład spadku jest zasadniczo traktowane jako część masy spadkowej po zmarłym przedsiębiorcy, podlegającej podziałowi pomiędzy spadkobierców stosownie do zaistniałej w odniesieniu do danej osoby sytuacji faktycznej i prawnej.

Najczęściej procedura dotycząca podziału spadku pomiędzy spadkobierców jest czasochłonna i obciążona ryzykiem sporu, w szczególności w przypadku majątku o znacznej wartości, co wydłuża jeszcze bardziej czas, po upływie którego zostanie ostatecznie ustalone, kto jest uprawniony do dziedziczenia i w jakim zakresie, w tym dziedziczenia przedsiębiorstwa po zmarłym przedsiębiorcy.

Brak niezwłocznego ustalenia sposobu funkcjonowania przedsiębiorstwa po zmarłej osobie fizycznej i tym samym zaburzenie ciągłości funkcjonowania takiego przedsiębiorstwa, może spowodować nieodwracalną utratę kontrahentów, zamówień, możliwości zarobkowania z negocjowanych umów czy postępowań zamówieniowych będących w toku, a także utratę wyspecjalizowanego personelu i innych aktywów.

Śmierć osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą ma niezwykle doniosłe skutki dla pozostawionego przedsiębiorstwa, jego pracowników, kontrahentów, a także – w szerokim ujęciu – także dla państwa. Zachowanie ciągłości funkcjonowania nawet średnio prosperującego przedsiębiorstwa gwarantuje trwałość stosunków publicznoprawnych i prywatnoprawnych, w tym także pracow-

niczych, bez zbędnych perturbacji towarzyszących wszelkim zmianom czy to na polu obowiązków administracyjnych, czy też w relacjach handlowych.

Zgodnie z informacjami Ministerstwa Rozwoju, w Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (dalej: CEIDG) wpisanych jest ok. 2,4 mln przedsiębiorców (aktywnych i tych, którzy zawiesili wykonywanie działalności gospodarczej)<sup>4</sup>. Ponadto w świetle danych Instytutu Biznesu Rodzinnego, firmy rodzinne stanowią 36% wszystkich polskich przedsiębiorstw oraz wytwarzają 10% PKB naszego kraju. Zgodnie z innymi badaniami, w Polsce w 2014 roku firmy rodzinne stanowiły ok. 1-1,2 mln podmiotów gospodarczych, z czego duży odsetek stanowiły firmy jednoosobowe, reprezentujące sektor MŚP, które generowały prawie 40% polskiego PKB oraz dawały zatrudnienie dla ok. 50% polskich pracowników<sup>5</sup>.

Okazuje się, że wśród osób fizycznych, które rozpoczynały działalność gospodarczą na początku lat 90. XX wieku, spora grupa zbliża się lub osiągnęła już wiek emerytalny, zwiększający statystyczne prawdopodobieństwo śmierci bądź poważnych chorób. Obecnie w CEIDG jest wpisanych ponad blisko 200 tysięcy osób, które ukończyły 65. rok życia<sup>6</sup>. W CEIDG ujawnionych jest blisko 103,5 tys. przedsiębiorców, będących współnikami spółek cywilnych, spośród których ukończone 65 lat ma przeszło 21 tys. osób<sup>7</sup>.

### Zarząd sukcesyjny po śmierci przedsiębiorcy

Powyższe okoliczności faktyczne, a także postulaty społeczne i sygnały płynące z orzecznictwa sądów<sup>8</sup> o powiązaniu składników majątku przedsiębiorstwa jako całości nawet w przypadku śmierci przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną, zaowocowały inicjatywą ustawodawczą Ministra Rozwoju i Finansów, a następnie

Ministerstwa Przedsiębiorczości i Technologii, i kolejno Rady Ministrów oraz projektem nowej ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej (dalej określana również jako: „nowa ustawa o zarządzie sukcesyjnym” lub „nowa ustawa” lub „projekt”).

W projekcie ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej zaprezentowano całkiem nową instytucję w polskim porządku prawnym, tj. tymczasowy zarząd przedsiębiorstwem po śmierci przedsiębiorcy, który we własnym imieniu wykonywał działalność gospodarczą (tzw. **zarząd sukcesyjny**).

Projekt zakłada, że sam przedsiębiorca jeszcze przed śmiercią – lub po jego śmierci spadkobiercy, w szczególności małżonek – mogą powołać zarządcę sukcesyjnego do zarządzania i prowadzenia przedsiębiorstwa jako całości aż do działu spadku między spadkobierców.

Ustanowienie zarządcy sukcesyjnego przez przedsiębiorcę wymaga formy pisemnej pod rygorem nieważności. Jeżeli przedsiębiorca za życia nie złożył wniosku o wpis zarządcy sukcesyjnego do CEIDG lub też nie wskazał, że dany prokurent stanie się zarządcą sukcesyjnym po śmierci przedsiębiorcy, wówczas przyjmuje się, że zarządcą sukcesyjnym nie został ustanowiony przez przedsiębiorcę i prawo do jego ustanowienia przysługuje małżonkowi lub spadkobiercy.

Mianowicie po uprawomocnieniu się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku, zarejestrowaniu aktu poświadczenia dziedziczenia albo wydaniu europejskiego poświadczenia spadkowego, zarządcę sukcesyjnego będzie mógł powołać właściciel przedsiębiorstwa w spadku. Przy czym do powołania zarządcy sukcesyjnego wymagana jest zgoda osób, którym łącznie przysługuje udział w przedsiębior-

4 Źródło: uzasadnienie Ministerstwa Rozwoju i Finansów do projektu ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej: <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12300657/12447328/12447329/dokument299755.pdf>.

5 Ibidem.

6 Dane własne Ministerstwa Rozwoju i Finansów.

7 Dane własne Ministerstwa Rozwoju i Finansów na podstawie wpisów w Centralnej Ewidencji i Informacji Gospodarczej wg stanu na marzec 2017 r.

8 Przykładowo orzeczenie Sądu Najwyższego z 2 czerwca 2017 r., sygn. akt II CSK 722/16, źródło: SIP LEX.

stwie w spadku większy niż 85/100. Wówczas powołanie zarządcy sukcesyjnego, jak też zgoda osób, którym łącznie przysługuje udział większy niż 85/100, wymagają zachowania formy aktu notarialnego.

Zgodnie z projektem, uprawnienie do powołania pierwszego zarządcy sukcesyjnego wygasa z upływem dwóch miesięcy od dnia: (i) śmierci przedsiębiorcy, (ii) znalezienia zwłok przedsiębiorcy albo (iii) uprawomocnienia się postanowienia sądu stwierdzającego zgon. W sprawach wynikających z prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku, zarządca sukcesyjny będzie posługiwał się dotychczasową firmą przedsiębiorcy z dodatkowym oznaczeniem „w spadku”.

Od chwili ustanowienia zarządu sukcesyjnego, zarządca sukcesyjny wykonuje prawa i obowiązki zmarłego przedsiębiorcy, wynikające z prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, a także prawa i obowiązki w sprawach wynikających z prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku. Zarządca sukcesyjny działa w imieniu własnym, na rachunek właścicieli przedsiębiorstwa w spadku i nie można ograniczyć zarządu ze skutkiem wobec osób trzecich. Do stosunków pomiędzy zarządcą a spadkobiercami stosuje się odpowiednie przepisy o zleceniu.

Za zobowiązania związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa w spadku solidarną odpowiedzialność ponoszą właściciele przedsiębiorstwa w spadku, natomiast zarządca może ponosić odpowiedzialność odszkodowawczą za swoje działania i zaniechania.

Istotnym elementem, na który należy zwrócić szczególną uwagę jest to, że decyzje administracyjne wydane zmarłemu przedsiębiorcy nie są wykonywane automatycznie. W terminie trzech miesięcy od dnia ustanowienia zarządu sukcesyjnego, zarządca sukcesyjny może złożyć do organu administracji publicznej, który wydał decyzję związaną z przedsiębiorstwem,

wniosek o potwierdzenie możliwości wykonywania tej decyzji. Jeżeli warunki do uzyskania decyzji z ustaw szczególnych nie zostaną spełnione, zarządca nie przedstawi dokumentów potwierdzających spełnienia wymogów, czy też nie przyjmie wszystkich warunków z decyzji, wówczas decyzja administracyjna nie będzie mogła być wykonywana. Co więcej, jeżeli zarządca nie spełni warunków osobistych związanych z daną decyzją administracyjną, tym bardziej taka decyzja nie będzie mogła być nadal wykonywana w ramach przedsiębiorstwa.

Projekt zakłada, że instytucja zarządu sukcesyjnego będzie miała zastosowanie odpowiednio także w przypadku, gdy przedsiębiorca był współnikiem spółki cywilnej. Zachętą do przejmowania i dalszego prowadzenia przedsiębiorstwa ma być zwolnienie z podatku od spadków i darowizn, co należy ocenić pozytywnie.

### **Skutki nowej ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej**

Zdaniem Ministerstwa Rozwoju<sup>9</sup> zaprezentowanym w ocenie skutków regulacji<sup>10</sup>, w związku z tym, że zarządca sukcesyjny będzie wykonywał prawa i obowiązki zmarłego przedsiębiorcy, ulegnie zmniejszeniu liczba przypadków, w których działalność gospodarcza została zakończona w wyniku śmierci przedsiębiorcy. Zachowana zostanie ciągłość w regulowaniu zobowiązań publicznoprawnych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (podatki, opłaty lokalne, inne opłaty, np. z tytułu koncesji) oraz ciągłość umów o pracę i tym samym wpływów z tytułu składek na zabezpieczenie społeczne osób zatrudnionych w przedsiębiorstwie.

Ustawa nie nakłada na przedsiębiorców z sektora MŚP żadnych nowych obowiązków. Skorzystanie z rozwiązań ustawy jest w pełni fakultatywne i zależne od woli przedsiębiorcy lub jego następców prawnych. Zdaniem Ministerstwa zmiany po-

winny skutkować w dłuższej perspektywie zwiększeniem udziału firm rodzinnych w polskiej gospodarce i powstaniem nowych, wyspecjalizowanych firm o uznanej renomie, kontrolowanych przez członków najbliższej rodziny.

Co istotne, projektowana regulacja ograniczy zjawisko wygasania umów o pracę po śmierci osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, z uwagi na korzystne dla pracowników uregulowanie skutków ustanowienia zarządu sukcesyjnego. Ulegnie również poprawie sytuacja pracowników, których stosunek pracy wygaś w następstwie śmierci pracodawcy dzięki przyjęciu zasady, zgodnie z którą w przypadku ustanowienia zarządu sukcesyjnego pewien czas po otwarciu spadku, pracownikowi będzie przysługiwało prawo powrotu do pracy na zasadach analogicznych, jak przy przywróceniu do pracy.

Kontynuacja działalności gospodarczej zmarłej osoby fizycznej oznacza również, że pomoc publiczna otrzymana na podstawie umów, które są w toku wykonywania, nie będzie musiała być zwrócona podmiotowi finansującemu w całości wraz z odsetkami od dnia jej przekazania. Pozwoli to na utrzymanie miejsc pracy powstałych w związku z realizacją projektu finansowanego ze środków publicznych.

### **Potrzeba uchwalenia nowej ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej**

Zdaniem niektórych podmiotów, zgłaszających uwagi do ustawy w ramach konsultacji publicznych do projektu ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej<sup>11</sup> niezasadne jest wprowadzenie do porządku prawnego całkiem nowej instytucji, bowiem cele, które ma spełniać zarząd sukcesyjny, możliwe byłyby do osiągnięcia przykładowo przez wprowadzenie instytucji prokurenta *mortis causa* albo też poprzez rozszerzenie uprawnień

9 Obecnie Ministerstwo Inwestycji i Rozwoju.

10 Dokument dostępny na stronie internetowej Rządowego Centrum Legislacji na stronie: <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12300657/12447328/12447329/dokument299756.docx>.

11 Zestawienie uwag do ustawy w ramach konsultacji publicznych do projektu ustawy dostępne jest na stronie internetowej Rządowego Centrum Legislacji: <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12300657/12447334/12447337/dokument308334.doc>.

i kompetencji kuratora spadku, albo też powierzenie małżonkowi zmarłego przedsiębiorcy określonych kompetencji zarządczych na wypadek śmierci. Podnoszone jest, że wprowadzanie nowej instytucji zaburza porządek prawny, podczas gdy zmiana stosownych przepisów k.c. i Kodeksu postępowania cywilnego (dalej: k.p.c.)<sup>12</sup> byłaby wystarczająca dla wypełnienia celów określonych nową ustawą.

Co do części spraw związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa, w tym w szczególności stosunków zobowiązaniowych na gruncie k.c., powyższa argumentacja jest trafna i rzeczywiście można byłoby uzyskać podobne efekty do tych zakładanych ustawą, przez zmianę odpowiednich przepisów k.c. i k.p.c. Nie można jednak nie zauważyć, że nowa ustawa obejmuje swoimi regulacjami nie tylko stosunki cywilnoprawne, ale również stosunki publicznoprawne, w tym w szczególności związane z pozwoleniami, koncesjami i licencjami, a także z kwestiami podatkowymi.

Należy także zwrócić uwagę, że tworzenie instytucji prokurenta mortis causa przy istnieniu instytucji prokury jako szczególnego rodzaju pełnomocnictwa, może wprowadzać wątpliwości i niejasności dla przed-

siębiorców będących osobami fizycznymi co do odrębności tych instytucji. Odrębności musiałyby dotyczyć istoty instytucji prokurenta, tj. zasadniczo prokurent działa w imieniu i na rzecz mocodawcy. Tymczasem w przypadku śmierci przedsiębiorcy jednoosobowego nie byłoby możliwe działanie w takim właśnie zakresie. Tym samym dorobek orzecznicy dotyczący prokury mógłby wbrew pozorom okazać się nieprzydatny, ponieważ inaczej należy oceniać działanie prokurenta jako szczególnego rodzaju pełnomocnika działającego w imieniu i na rzecz podmiotu, a inaczej decyzje zarządcy sukcesyjnego jako osoby pełniące funkcje menedżerskie, organizacyjne i nadzorcze nad przedsiębiorstwem.

Ponadto sama kwestia nazewnictwa „zarządca sukcesyjny” odnosi się wprost do osoby, która pełni funkcje zarządcze, a więc kieruje, nadzoruje, prowadzi przedsiębiorstwo we własnym imieniu. Tymczasem, jest szczególnym pełnomocnikiem i taka właśnie jego funkcja jest szeroko znana w relacjach gospodarczych.

### Podsumowanie

Wydaje się, że wprowadzenie nowej ustawy jest zasadne i celowe, odrębność

przepisów o zarządzie sukcesyjnym i jednocześnie ich jasna oraz przejrzysta treść i forma powodują, że nie burzy ona porządku prawnego, a daje istotne możliwości zachowania w całości przedsiębiorstwa budowanego przez całe życie przez osobę prowadzącą we własnym imieniu jednoosobową działalność gospodarczą.

Niemniej jednak nie można nie przychylić się choćby w pewnym stopniu do stanowiska niektórych podmiotów zgłaszających uwagi do projektu nowej ustawy, że pełne cele nowej ustawy byłyby osiągnięte dopiero wówczas, gdyby wraz z rejestracją osoby fizycznej w CEIDG miała ona obowiązek (a nie tylko możliwość) wskazać od razu zarządcę sukcesyjnego jej przedsiębiorstwem na wypadek śmierci.

Może się bowiem okazać, że samo uprawnienie przedsiębiorców do powołania zarządcy sukcesyjnego nie spowoduje, że będą oni korzystać z tego rozwiązania i w konsekwencji ustawa nie da spodziewanych efektów na przyszłość w postaci zachowania ciągłości i całości przedsiębiorstwa po śmierci przedsiębiorcy. Obecnie nie można przewidzieć, jakie będą efekty nowej ustawy, a ocena jej skutków będzie możliwa dopiero za kilka lat.

12 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1360.

### Summary

Aleksandra Księżyk

#### **Legal status of the enterprise owned by a natural person being an entrepreneur in case of death of such a person – draft of the new act on a successive governance of the enterprise of an entrepreneur**

In light of the current regulations being applicable in the Polish Law, with the moment of death of the natural person conducting the sole proprietorship, the enterprise owned so far by such a person is becoming a part of inheritance and is divided between eligible heirs. During of inheritance proceedings there is a risk of cease of conducting business activity of the enterprise of the death entrepreneur. In consequence there is a risk of irreversible loss of contracts, orders, market or specialized staff. The above results in loss of effects of many years business activity of an entrepreneurs and their efforts. In order to prevent of such situations the Ministry of Development and Finance prepared the draft of the Act on a successive governance of the enterprise of an entrepreneur. The above mentioned Act provides the possibility of appointment of the governance successor by the entrepreneur by himself before his death, or appointment by the heirs. The governance successor until the division of inheritance between eligible heirs will be entitled to perform all rights and obligations of the death entrepreneur. In consequence public-law relations, as well as private-law relations related to the enterprise should not be disturbed, and the continuity of the enterprise's operations will be preserved.

Taking into consideration that according to the draft of the new law the appointment of a governance successor is only a right, not an obligation, it is doubtful whether the entrepreneurs will actually use this solution and whether the new law will meet the objectives of continuity of business and keeping as a whole the enterprise after the entrepreneur's death.

## „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”

Cykl ukazowania się: miesięcznik

### Redakcja:

Dr Andrzej Dmowski – redaktor naczelny, [andrzej.dmowski@russellbedford.pl](mailto:andrzej.dmowski@russellbedford.pl), tel. 22 276 61 80  
Sławomir Wach – sekretarz redakcji, [slawomir.wach@russellbedford.pl](mailto:slawomir.wach@russellbedford.pl), tel. 22 276 61 80  
<http://www.russellbedford.pl/>

### Skład i łamanie:

PDWA Studio, <http://www.pdwa.pl>

**Rada Naukowa:** prof. dr hab. Andrzej Patulski, dr Krzysztof Liedel

**Recenzenci:** dr Rafał Nawrot, radca prawny Michał Gendek

### Wydawca

Russell Bedford Poland Sp. z o.o.  
Ul. Marynarska 11  
02-674 Warszawa  
Tel. 22 276 61 80  
<http://www.russellbedford.pl/>

Redakcja miesięcznika przyjmuje artykuły do 20 000 znaków ze spacjami (do 11 stron znormalizowanego maszynopisu) przesłane pocztą elektroniczną bądź zwykłą z płytą CD, wraz z informacją zawierającą imię i nazwisko autora, notkę o autorze, numer telefonu kontaktowego, adres e-mailowy, adres korespondencyjny. Artykuł nie może być wcześniej zamieszczony ani też przesłany do innej redakcji.

Artykuł powinien zawierać tytuł (w języku polskim i angielskim), wprowadzenie, a także podsumowanie w języku polskim i angielskim – do 500 znaków ze spacjami.

Redakcja ma prawo – po uzgodnieniu z autorami – do skrótów publikacji i wprowadzania zmian stylistycznych.

Autor wyraża zgodę na wyłączne przeniesienie praw autorskich i wydawniczych dotyczących artykułów publikowanych w miesięczniku „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn” na Russell Bedford Poland Sp. z o.o., ul. Marynarska 1, 02-674 Warszawa.

Autorzy artykułów zamieszczonych w dziale Publikacje recenzowane miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn” wyrażają zgodę na recenzowanie ich tekstów przez dwóch recenzentów zewnętrznych – ekspertów w określonej dziedzinie.

W przypadku uprzednio opublikowanych artykułów musi być załączona pisemna zgoda danego Wydawcy, autora, a także oświadczenie Wydawcy, że posiada majątkowe prawa autorskie – nieobciążone prawami osób trzecich – do tych artykułów oraz zobowiązuje się, że nie będą one naruszały praw osób trzecich, zwłaszcza dóbr osobistych, tajemnicy handlowej, oraz nie narażą Russell Bedford Poland Sp. z o.o. na odpowiedzialność cywilną ani karną z tytułu ich zamieszczania w miesięczniku „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”.

Opinie zamieszczone w miesięczniku stanowią poglądy osobiste autorów i nie są oficjalnym stanowiskiem urzędów państwowych.

Zabronione jest – bez pisemnej zgody wydawcy – kopiowanie i zamieszczanie w części bądź w całości artykułów publikowanych w miesięczniku „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”.



# Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

PARTNERZY MERYTORYCZNI

MIESIĘCZNIKA

„DORADZTWO PRAWNE I PODATKOWE  
RB BIULETYN”

Wydawnictwo C.H. Beck Sp. z o.o.



C&C Chakowski & Ciszek spółka jawna



Paweł Dymlang Kancelaria Prawno-Podatkowa



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

 Russell Bedford  
taking you further