

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN



W numerze:

Paweł Dymłang

**Zasada neutralności podatku a wybrane przepisy ustawy
o podatku od towarów i usług**

Leszek Dutkiewicz, Bożena Pawłowska

Projekt nowych przepisów w zakresie cen transferowych

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Cisek, Michał Nocuń

**Czy ochrona trwałości stosunku pracy pracownika działa
również w sytuacji zwolnień grupowych?**

Nr 2 wrzesień 2018

ISSN 2545-2738



9 772545 273881

Ceny Transferowe /2018

**CENA
SPECJALNA
DLA KLIENTÓW
CZYTELNIKÓW
BIULETYNU!**



Konferencja

IV KONFERENCJA CENY TRANSFEROWE 2018/2019 KIERUNKI ZMIAN

Warszawa, Hotel Marriott, 26-27 listopada 2018

Prowadzący



dr Andrzej Dmowski



Leszek Dutkiewicz



Michał Serafin

Organizatorzy i partnerzy



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

Na czym polega odpowiedzialność posiłkowa w kontekście przestępstw w obszarze VAT? Instytucje przypadku przedmiotów w prawie karnym, przypadku korzyści majątkowej lub jej równowartości oraz przepisy o tzw. konfiskacie rozszerzonej mają dawać dodatkowe narzędzia w walce z przestępstwami dotyczącymi rozliczenia podatku od towarów i usług.

Patrz str. 6



Zasada neutralności podatku a wybrane przepisy ustawy o podatku od towarów i usług

Paweł Dymłang

Zasada neutralności jest fundamentalnym prawem podatnika, wielokrotnie akcentowanym w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Przepisy unijne precyzyjnie określają warunki odliczenia podatku oraz wyznaczają moment nabycia tego prawa. Pomimo obowiązku właściwej implementacji tych regulacji, przepisy ustawy o VAT zawierają zapisy, które nie tylko w sposób pośredni, ale wprost łamią tę zasadę.

Patrz str. 28

Czy ochrona trwałości stosunku pracy pracownika działa również w sytuacji zwolnień grupowych?

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Cisek, Michał Nocuń

Zdarzają się sytuacje, gdy od redukcji zatrudnienia może zależeć być albo nie być przedsiębiorstwa z poważnymi problemami finansowymi. Czy wówczas stosuje się wszystkie przepisy gwarantujące trwałość stosunku pracy, jak powinny być traktowane osoby przebywające na urloпах wychowawczych?

Patrz str. 34

Projekt nowych przepisów w zakresie cen transferowych

Leszek Dutkiewicz, Bożena Pawłowska

Projekt, przekazany do konsultacji publicznych, jest próbą zdefiniowania od nowa zasad stosowania cen transferowych. Zakłada się w nim uchylenie istniejących przepisów dotyczących dokumentacji podatkowej, jak też reguł szacowania dochodów i wprowadzenie w to miejsce nowych, w założeniu bardziej spójnych i przejrzystych zasad.

Patrz str. 38

Spis treści

NOWOŚCI

Sławomir Wach

Exit tax po polsku 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 2..... 6

Leszek Dutkiewicz

Ustalanie powiązań dla potrzeb cen transferowych – powiązania osobowe, problemy praktyczne, projektowane zmiany – część 2..... 14

Marek Piotrowski

Rozliczanie wydatków z tytułu nabycia niskocennych składników majątku w kosztach podatkowych 19

ARTYKUŁY I OPINIE

Paweł Kula

Podatek VAT. Dobra wiara w orzecznictwie TSUE jako podstawa do uniknięcia odpowiedzialności za nadużycie na tle pojęć nadużycia i oszustwa w ustawach pozapodatkowych..... 23



PUBLIKACJE RECENZOWANE

Paweł Dymłang

Zasada neutralności podatku a wybrane przepisy ustawy o podatku od towarów i usług..... 28

JUDYKATURA, GLOSY, INTERPRETACJE

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Ciszek, Michał Nocuń

Czy ochrona trwałości stosunku pracy pracownika działa również w sytuacji zwolnień grupowych?..... 34

ZMIANY LEGISLACYJNE

Leszek Dutkiewicz, Bożena Pawłowska

Projekt nowych przepisów w zakresie cen transferowych – komentarz..... 38

Sławomir Wach

Występowanie o interpretację podatkową na podstawie wniosku grupowego podmiotów powiązanych..... 44

Drodzy Czytelnicy

Jest to drugie wydanie naszego miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, który ukazuje się w formie papierowej i elektronicznej.

Coraz częściej Ministerstwo Finansów w uzasadnieniach regulacji podatkowych odwołuje się do pojęcia agresywnej optymalizacji podatkowej. Przeciwdziałanie takiej optymalizacji, choćby potencjalnej, jest koronnym argumentem resortu we wprowadzaniu zmian. Niekiedy można odnieść wrażenie, że jej celem jest również wywołanie efektu mrożącego u podatników, którzy w obawie przed konsekwencjami działań wskazanych przez Ministerstwo będą wstrzymywać się z realizacją części swoich planów biznesowych, nie ryzykując w ten sposób narażenia się na niekorzystne dla nich interpretacje przepisów czy też na nie uwzględniane wcześniej opodatkowanie.

W uzasadnieniu projektu dużego pakietu zmian podatkowych z 24 sierpnia 2018 r., który ma wejść w życie już 1 stycznia 2019 r., ostrzeżenie przed stosowaniem agresywnej optymalizacji pada wiele razy. Tak jest w przypadku planowanego wprowadzenia podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych – przy przeniesieniu rezydencji podatkowej, składników majątku czy też stałego zakładu za granicę. Podobnie jest również motywowane wprowadzenie dodatkowego zobowiązania podatkowego przy decyzji organu podatkowego z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, środków ograniczających umowne korzyści oraz przepisów dotyczących cen transferowych.

Na początku lipca br. ukazał się obszerny projekt nowej Ordynacji podatkowej. W jego uzasadnieniu jest mowa o tym, że jednym z dwóch podstawowych celów tej regulacji jest zwiększenie efektywności ściągальności podatków. Projektodawca zwraca uwagę, że jest to istotne zwłaszcza w sytuacji, gdy coraz częściej występuje zjawisko agresywnej optymalizacji podatkowej, mające także charakter transgraniczny. Tuż po tym stwierdzeniu znajduje się zastrzeżenie, że większa skuteczność organów podatkowych nie może jednak naruszać praw podatnika.

W drugim numerze Biuletynu omawiamy m.in. kwestie dotyczące zasady neutralności podatku w świetle stosowania przepisów ustawy o VAT, odpowiedzialności posiłkowej w związku z przestępstwami w obszarze podatku od towarów i usług, stosowania cen transferowych w ramach powiązań kapitałowych, pojęcia dobrej wiary w orzecznictwie TSUE jako podstawy do uniknięcia odpowiedzialności za nadużycie, tzw. podatku od wyprowadzki, występowania o interpretację podatkową na podstawie wniosku grupowego podmiotów powiązanych, rozliczania wydatków z tytułu nabycia niskocennych składników majątku.



Życzę pożytecznej lektury!

Dr Andrzej Dmowski

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



Sławomir Wach

Autor jest sekretarzem redakcji miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, 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, zysk, niezrealizowany zysk, exit tax, Dyrektywa ATAD, podatek od osób fizycznych, podatek od osób prawnych, Ordynacja podatkowa, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

EXIT TAX PO POLSKU

Ministerstwo Finansów zaplanowało wprowadzenie nowego podatku – od niezrealizowanych zysków kapitałowych. Danina ma dotyczyć osób prawnych oraz osób fizycznych i generalnie zapobiegać przenoszeniu biznesu, składników majątku, aktywów za granicę. W praktyce będzie zatem zniechęcała przedsiębiorców do takich działań i zmiany rezydencji podatkowej. Regulacja miałaby obowiązywać już od 1 stycznia 2019 roku.

Wprowadzenie

Przepisy dotyczące podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych, tzw. podatku od wyprowadzki (ang. exit tax) zostały zawarte w projekcie dużych zmian podatkowych z 24 sierpnia 2018 r.¹ Resort finansów wskazuje w uzasadnieniu nowelizacji, że w odniesieniu do tego podatku celem zmian jest implementacja art. 5 Dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z 12 lipca 2016 r., ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego² (dalej: dyrektywa ATAD).

W myśl dyrektywy ATAD, celem podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych jest zapewnienie, aby przy przeniesieniu przez

podatnika aktywów lub rezydencji podatkowej poza jurysdykcję podatkową danego państwa, ten kraj mógł opodatkować wartość ekonomiczną ewentualnych tego typu zysków osiągniętych na jego terytorium, mimo faktu, że te zyski nie zostały jeszcze zrealizowane w chwili dokonania zmiany jurysdykcji. Według dyrektywy, prawo do tego opodatkowania powinno być określone na szczeblu krajowym³.

Kryteria i stawki opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych

Projektodawca wskazuje w uzasadnieniu zmian, że różny jest zakres podmiotowy podatku od wyprowadzki w poszczególnych państwach członkowskich UE – w niektórych z nich jest on stosowany wyłącznie wobec

¹ Projekt ustawy z 24 sierpnia 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, opublikowany w Rządowym Centrum Legislacji, <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12315309/katalog/12530089#12530089>.

² Dz.U. UE L 193 z 19 lipca 2016 r.

³ Op. cit., str. 3.

osób prawnych albo osób fizycznych, a w części do obu kategorii podatników. Przewiduje się utworzenie w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴ (dalej: u.p.d.o.f.), jak też w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych⁵ (dalej: u.p.d.o.p.) nowych działów dotyczących tego podatku⁶.

W przypadku osób prawnych podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków ma wynieść 19% podstawy opodatkowania, zaś opodatkowaniu będzie podlegało: 1) przeniesienie składnika majątku poza terytorium RP, w wyniku którego RP traci w całości lub części prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika, przy czym przenoszony składnik pozostaje własnością tego samego podmiotu; 2) zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w RP obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, w wyniku której RP w całości lub części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością tego podatnika, w związku z przeniesieniem jego siedziby lub zarządu do innego państwa⁷.

W ustawie zmieniającej doprecyzowuje się także, że składnikiem majątku jest również przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część. Przeniesienie składnika majątku poza terytorium RP obejmuje m.in. sytuacje, w których podatnik przenosi do swojego zagranicznego zakładu składnik majątku dotychczas związany z działalnością prowadzoną w Polsce lub przenosi do innego państwa całość lub część działalności pro-

wadzonej dotychczas poprzez położony na terytorium RP zagraniczny zakład⁸.

Dochód z niezrealizowanych zysków stanowi nadwyżka wartości rynkowej przenieszonego składnika majątku, w tym wynikającego ze zmiany rezydencji podatkowej, ustalonej na dzień jego przeniesienia ponad jego wartość podatkową⁹ – czyli wartość niezaliczoną uprzednio do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie, jaka stałaby przyjęta przez podatnika za taki koszt, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty¹⁰.

W przypadku podatników PIT mają być dwie stawki podatku: 1) 19% podstawy opodatkowania – gdy ustalana jest wartość podatkowa składnika majątku, 2) 3% podstawy opodatkowania – jeśli nie ustala się tej wartości. Opodatkowaniu ma podlegać: 1) przeniesienie składnika majątku poza terytorium RP, w wyniku którego RP w całości lub części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika; 2) zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w RP obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, w wyniku której RP w całości lub części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością tego podatnika, w związku z przeniesieniem jego miejsca zamieszkania do innego państwa¹¹.

W przypadku składnika majątku niezwiązanego z działalnością gospodarczą, opodatkowaniu będą podlegały: ogół praw i obowiązków w spółce nie-

będącej osobą prawną, udziały w spółce, akcje i inne papiery wartościowe, pochodne instrumenty finansowe oraz tytuły uczestnictwa w funduszach kapitałowych, wraz z warunkiem, że podatnik ma miejsce zamieszkania na terytorium RP przez co najmniej pięć lat przed dniem zmiany rezydencji podatkowej¹².

Osoby fizyczne będą płaciły podatek od wyprowadzki, jeśli wartość rynkowa ich majątku, składnika majątku, przekracza 2 mln zł. Podatnicy CIT i PIT będą mogli wystąpić do naczelnika urzędu skarbowego o rozłożenie na raty – po spełnieniu określonych wymogów – zapłaty całości lub części podatku, na okres nie dłuższy niż 5 lat licząc od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek jego zapłaty.

Podsumowanie

Nowe przepisy mają obowiązywać w Polsce od 1 stycznia przyszłego roku, choć kraje członkowskie UE mają czas na wdrożenie dyrektywy ATAD do końca 2019 r. Ministerstwo Finansów bardzo spieszy się z wdrożeniem podatku od wyprowadzki¹³, planując publikację ustawy do końca listopada 2019 r.

Regulacja wzbudza kontrowersje także z uwagi na objęcie podatkiem od niezrealizowanych zysków osób fizycznych, w tym takich, które nie prowadzą działalności gospodarczej. Resort finansów nie wyklucza zmian dotyczących m.in. progu kwotowego wartości majątku czy też form płatności podatku od niezrealizowanych zysków.

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

5 Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z 15 lutego 1992 r., t.j.

6 Rozdział 6a po rozdziale 6 w u.p.d.o.f. oraz rozdział 5a po art. 24e w u.p.d.o.p.

7 Art. 24f ust. 1 i 2 u.p.d.o.p.

8 Art. 24f ust. 4 u.p.d.o.p.

9 Art. 24f ust. 6 u.p.d.o.p.

10 Art. 24f ust. 9 u.p.d.o.p.

11 Art. 30j ust. 1 i 2 u.p.d.o.f.

12 Art. 30j ust. 3 u.p.d.o.f.

13 Patrz P. Wojtasik, *To będzie koniec wyprowadzania zysków z Polski*. Rozmowa z Pawłem Gruzą, „Rzeczpospolita”, 3 września 2018 r., str. A14.



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 Przestępstw i Nadużyć Gospodarczych, Certified Internal Controls Auditor - Międzynarodowy Audytor Wewnętrzny. Absolwent University of Cambridge - British Centre for English and European Legal Studies - Faculty of Law and Administration, absolwent i stypendysta Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. Specjalizuje się w rozliczeniach transakcji między podmiotami powiązanymi - 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 2

Tematyka publikacji dotyczy określenia osób bądź podmiotów, które mogą ponosić odpowiedzialność materialną albo inną, związaną z zaległościami u innych podatników VAT czynnych – zwłaszcza spółek kapitałowych – w podatku od towarów i usług. W pierwszej części artykułu¹ poruszone zostały m.in. kwestie odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe, członków zarządu spółki kapitałowej oraz ich odpowiedzialności karnej skarbowej. W części drugiej autor skupia się na omówieniu zagadnień dotyczących odpowiedzialności posiłkowej w kontekście przestępstw w obszarze VAT, zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej, przepadku korzyści majątkowych z przestępstwa skarbowego.

Wprowadzenie

Zgodnie z orzeczeniem Sądu Najwyższego „z istoty rzeczy nie mogą mieć znaczenia w perspektywie skutku z art. 56 § 1 Kodeksu karnego skarbowego² (dalej k.k.s.) takie zachowania podatnika, które polegają na przekazaniu organowi nieprawdziwych informacji, które nie miałyby wpływu na

rozmiar i treść obowiązku podatkowego”³. Zrealizowanie znamion przestępstwa lub wykroczenia skarbowego określonego w tym przepisie wymaga powstania stanu wysokiego prawdopodobieństwa narażenia podatku na uszczuplenie⁴.

Wyludzenie nienależnego zwrotu podatku zostało określone w innym przepisie k.k.s.⁵. Czyn

1 Nr 1 sierpień 2018 „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, Russell Bedford Poland Sp. z o.o.

2 Ustawa z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, tj. Dz.U. 2017 poz. 2226.

3 Wyrok SN z 5 marca 2015 r., sygn. akt III KK 407/14, LEX nr 1678967.

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

5 Art. 76 k.k.s.

zabroniony z tego artykułu, podobnie jak w przypadku art. 56 k.k.s. można popełnić jedynie umyślnie (zarówno w zamiarze bezpośrednim jak i wynikowym)⁶. Zakresem art. 76 k.k.s. objęte są nie tylko przypadki wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku, ale także zaliczenia nienależnego zwrotu na poczet zaległości podatkowej⁷. W doktrynie funkcjonuje określenie „oszustwo podatkowe”, a także „wyłudzenie zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej” lub „bezpodstawny zwrot podatku”. Istotą czynu określonego w art. 76 k.k.s. jest wprowadzenie w błąd, powodujące narażenie na nienależny zwrot należności publicznoprawnej. Podobnie jak w przypadku art. 56 k.k.s., konstrukcja art. 76 k.k.s. jest ściśle związana z instytucją samoobliczenia podatku przez podatnika⁸.

Przepis art. 76 k.k.s. ma charakter blankietowy, jego konkretyzacja następuje w poszczególnych ustawach podatkowych. Sprawcą może być nie tylko podatnik, ale każda osoba podlegająca odpowiedzialności karnej, która wprowadza w błąd właściwy organ⁹.

Należy jednak wziąć pod uwagę, że sprawcą czynu zabronionego określonego w art. 76 k.k.s. jest podatnik lub osoba zajmująca się sprawami gospodarczymi danego przedsiębiorstwa¹⁰. Omówiona konstrukcja przepisu blankietowego występuje nie tylko w polskich regulacjach dotyczących sankcji za oszustwa podatkowe. Zastosowanie podobnego przepisu występującego w niemieckim¹¹ odpowiedniku Ordynacji podatkowej stało się przedmiotem orzeczenia TSUE, C-285/09.

Zamiar sprawcy przestępstwa skarbowego

Odnosząc się do analizy strony podmiotowej przestępstwa z art. 76 k.k.s., dla przypisania strony podmiotowej oszustwa podatkowego konieczne jest stwierdzenie, że sprawca obejmował świadomością i wolą (w postaci chęci lub co najmniej godzenia się) wszystkie elementy strony przedmiotowej tego typu czynu zabronionego. Sprawca musi być zatem świadomy, że swoim zachowaniem wprowadza właściwy organ w błąd poprzez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy; w ten sposób przedstawia błędnie okoliczności istotne z punktu widzenia podstawy lub wysokości zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej oraz że naraża na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej lub zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych.

Zgodnie z art. 4 § 1 k.k.s., przestępstwo skarbowe można popełnić tylko umyślnie, natomiast nieumyślnie jedynie w przypadkach, w których ustawa tak stanowi – w konsekwencji w przypadku przestępstwa z art. 76 k.k.s. ustawodawca nie przewiduje formy nieumyślnej.

Zgodnie z postanowieniem Sądu Najwyższego¹² „umyślność zachowania się sprawcy, odnosząca się także do przestępstw i wykroczeń z zakresu obowiązków podatkowych, nie może być wywodzona z samego faktu zaistnienia znamion strony przedmiotowej danego czynu

skarbowego. Nie można jej domniemywać, lecz należy ją udowodnić, choćby na podstawie dowodów pośrednich, w drodze logicznego rozumowania, z całokształtu materiału dowodowego”.

Sprawcy przestępstwa z art. 76 k.k.s. powinien towarzyszyć zamiar bezpośredni lub ewentualny, polegający na chęci popełnienia zarzucanego mu przestępstwa. Podkreślić należy, iż o zamiarze sprawcy świadczy całokształt podmiotowych okoliczności sprawy, jednocześnie zgodnie z treścią wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 7 lipca 2005 r.¹³, o zamiarze sprawcy świadczy całokształt okoliczności podmiotowych i przedmiotowych związanych z popełnieniem określonego czynu, przy czym o zamiarze tym decyduje nastawienie psychiczne sprawcy w chwili przystępowania do działania przestępczego lub powstałe w czasie jego dokonywania.

Wnioski o nastawieniu psychicznym sprawcy muszą być nie tylko prawidłowymi pod względem logicznym, lecz jedynymi, wyłączającymi w sposób bezwzględny odmienne również logiczne wnioski. Powyższe znajduje odzwierciedlenie także w treści wyroku Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z 9 sierpnia 2012 r.¹⁴, a mianowicie zgodnie z poglądem judykatury: „kwestia zamiaru, co wielokrotnie podkreślano w orzecznictwie, wymaga zawsze wnikliwej i szczegółowej analizy całokształtu przedmiotowych i podmiotowych okoliczności zajścia, które muszą być ocenione przez pryzmat konkretnego zdarzenia w sposób uwzględniający zasady prawidłowe-

6 P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy*, op. cit.

7 Ibidem.

8 Ibidem.

9 Ibidem.

10 Ibidem.

11 Przepis § 370 ust. 1 pkt 1 Abgabenordnung 1977 (niemieckiej ordynacji podatkowej z 1977 r., BGBl. 1976 I, s. 613, i 1977 I, s. 269) przewiduje karę grzywny za podanie nieprawdziwych informacji dotyczących podatkowo istotnych okoliczności. Sąd krajowy zajął w tej sprawie stanowisko, że wspomniany przepis ma charakter blankietowy, gdyż konkretyzacja następuje w ustawach podatkowych (podobnie jak w art. 56 oraz 76 k.k.s.).

12 Postanowienie Sądu Najwyższego z 23 maja 2002 r., sygn. akt V KKN 426/00.

13 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 7 lipca 2005 r., sygn. akt II Aka 213/05.

14 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z 9 sierpnia 2012 r., sygn. akt II Aka 137/12.

go rozumowania oraz wskazania wiedzy i doświadczenia życiowego, a także regułę *in dubio pro reo*”.

Także zgodnie z utrwalonym poglądem w doktrynie¹⁵, w celu kwalifikacji czynu sprawcy jako przestępstwa umyślnego, niezbędne jest przypisanie oskarżonemu tylko tych skutków jego zachowania, które wywołał umyślnie¹⁶. Przestępstwo umyślne zakłada „odzwierciedlenie w świadomości sprawcy wszystkich znamion tego przestępstwa” i ich realizację w zamiarze bezpośrednim lub ewentualnym¹⁷.

Trafnie podkreślił Sąd Najwyższy, że rozpatrywanie stosunku psychicznego sprawcy do możliwości wystąpienia skutku (obojętności charakterystycznej dla zamiaru ewentualnego) ma sens jedynie wówczas, gdy sprawca uświadamia sobie możliwość zaistnienia tego skutku. Oznacza to, że „świadomość sprawcy musi być – jako węzłowa dla konstrukcji zamiaru ewentualnego – »udowodniona«”¹⁸. Podkreślenie to jest szczególnie ważne w kontekście ogólnej konstrukcji pojęcia zamiaru. Otóż zamiar – zarówno bezpośredni, jak i ewentualny – obejmuje dwa składniki, które muszą być przedmiotem dowodzenia: świadomość możliwości urzeczywistnienia czynu zabronionego i wolę, przy zamiarze bezpośrednim polegającą wprost na „chceniu” stanu bezprawnego, a przy zamiarze ewentualnym – na aprobacie możliwości nastąpienia naruszenia normy prawa karnego.

Zwrot podatkowej należności publicznoprawnej

Odnosząc się do strony przedmiotowej przestępstwa z art. 76 k.k.s., istota ochrony prawidłowości wykonywania obowiązków podatkowych w obszarze objętym kryminalizacją tego przepisu związana jest z uniemożliwieniem uzyskania przez podatnika lub inną osobę zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej w jednej z przewidzianych przez przepisy prawa podatkowego form, a przez to pomniejszenia mienia Skarbu Państwa lub innych uprawnień podmiotów.

Należy podkreślić, że istota zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej wiąże się ze złożoną procedurą samoobliczenia podatku, w której uwzględniane są różnorodne elementy kształtujące ostatecznie treść i zakres obowiązku podatkowego, w tym także takie, które związane są z regulacjami stwarzającymi podstawę do pomniejszenia wysokości zobowiązania podatkowego o wydatki poniesione w związku z koniecznością „pośredniego uregulowania” danego typu podatku¹⁹.

Chodzi tu przede wszystkim o zasadę neutralności podatku od towarów i usług, która sprawia, że wydatki ponoszone przez podatnika na zakup towarów i usług wykorzystywanych przez niego do wykonywania czynności opodatkowanych w zakresie wliczonego w nie podatku VAT stanowią zgodnie

z treścią art. 86 u.p.t.u. podstawę do obniżenia kwoty podatku należnego od danego podatnika.

Do rozważenia pozostaje kwestia, czy warunkiem niezbędnym przypisania odpowiedzialności na podstawie art. 76 k.k.s. jest wydanie decyzji wymiarowej w odniesieniu do podatnika (w tym przypadku spółki kapitałowej) dotyczącej określenia zaległości w VAT. Pytanie to dotyczy sytuacji, gdy nierzetelni podatnicy podejmują działania w celu uniemożliwienia organom podatkowym wydania i doręczenia decyzji określającej zaległość podatkową w odniesieniu do podatnika podatku od towarów i usług²⁰. Na to pytanie należy udzielić odpowiedzi negatywnej, tj. przedmiotowa decyzja nie jest warunkiem niezbędnym do przypisania odpowiedzialności karnej skarbowej²¹.

Przeciwna linia interpretacyjna została zarysowana w wyroku z 20 kwietnia 2000 r. Sądu Apelacyjnego w Krakowie²²: „samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego nie uprawnia do dokonywania dowolnych ustaleń w zakresie obowiązku podatkowego. Skoro ustalenie tego obowiązku (bądź braku powinności) oraz wysokości podatku należy do organów skarbowych pod kontrolą sądu administracyjnego, zapadające w odnośnym postępowaniu decyzje należy traktować jako rozstrzygnięcia kształtujące stosunek prawny (art. 8 § 2 Kodeksu postępowania karnego²³; dalej: k.p.k.) i uznawać za wiążące w postępowaniu karnym”.

15 T. Bojarski (red.), *Kodeks karny. Komentarz*, wyd. VII, Warszawa 2016.

16 Wyrok SN z 8 listopada 2006 r., sygn. akt IV KK 299/06, OSNKW 2007, nr 2, poz. 13.

17 Ibidem, poz. 2129.

18 Wyrok z 6 marca 2008 r., sygn. akt III KK 456/07, Prok. i Pr. - wkt. 2008, nr 7-8, poz. 1.

19 P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, op. cit.

20 Np. poprzez uniemożliwienie doręczenia decyzji przez organy podatkowe na rzecz spółki kapitałowej (odwołanie wszystkich członków zarządu podmiotu, przy równoczesnym nieposiadaniu przeciwników przez ten podmiot).

21 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 9 kwietnia 2014 r., sygn. akt II AKz 212/14.

22 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 20 kwietnia 2000 r., sygn. akt II Aka 32/00.

23 Ustawa z 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, t.j. Dz.U. 2017 poz. 1904.

W ślad za przywołanym wyżej wyrokiem, również Sąd Apelacyjny w Lublinie w orzeczeniu z 17 czerwca 2009 r.²⁴ stwierdził, że „skoro decyzje organów podatkowych mają decydujące znaczenie dla ustalenia istnienia zobowiązania podatkowego czy jego wysokości, rodzą po stronie podatnika określone skutki finansowe, zapadają w trybie odrębnych przepisów, przewidujących ich instancyjną kontrolę, w tym nadzwyczajny środek zaskarżenia, to należy je potraktować jako rozstrzygnięcie „kształtujące stosunek prawny” w rozumieniu art. 8 § 2 k.p.k.”.

Z przytoczonego wyroku wynika, że sąd karny oceniając czy w danym stanie faktycznym miał miejsce czyn polegający na uszczupleniu należności wynikającej z zobowiązania podatkowego, działając na podstawie art. 8 § 2 k.p.k. powinien zbadać czy istnieje prawomocna decyzja organu skarbowego określająca (inną niż wskazana przez podatnika w deklaracjach) wysokość zobowiązania podatkowego. Określenie wysokości zobowiązania podatkowego jest warunkiem koniecznym, aby można było mówić o uszczupleniu. W przeciwnym wypadku należy przyjąć, że kwota podatku wskazana przez podatnika w deklaracjach jest prawidłowa.

Podobne stanowisko zaprezentował w swoim wyroku Sąd Najwyższy²⁵, w którym stwierdził, że określenie przez Sąd obowiązku uiszczenia należności w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie przestępstwa skarbowego musi być poprzedzone wydaniem przez organ podatkowy decyzji wymiarowej ustalającej należność publicznoprawną na podmiot zobowiązany i uzyskaniem przez tę decyzję cechy wykonalności na

skutek uprawomocnienia się lub nadania rygoru natychmiastowej wykonalności orzeczeniu ustalającemu zobowiązanie podatkowe. W orzeczeniu tym wskazano, że sąd nakłada na sprawcę obowiązek uiszczenia uszczuplonej należności tylko wtedy, gdy jest ona wymagalna. Należność wymagalna, to taka, której organ podatkowy może skutecznie dochodzić za pomocą dostępnych mu środków prawnych.

Należy jednak wskazać, iż wskazany kierunek orzeczniczy – jakoby warunkiem niezbędnym odpowiedzialności na podstawie art. 76 k.k.s. była decyzja wymiarowa w odniesieniu do podatnika – jest w odosobnieniu.

Odpowiedzialność posiłkowa w kontekście przestępstw w VAT

Analizując przepisy k.k.s. w zakresie przestępstw dotyczących podatku od towarów i usług, należy rozpatrzyć również zasady pociągnięcia do odpowiedzialności posiłkowej. Zgodnie z art. 53 § 40 k.k.s., podmiotem pociągniętym do tego rodzaju odpowiedzialności może być osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, którą organ prowadzący postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe wezwał do udziału w tym charakterze.

Odpowiedzialność posiłkowa jest jednym z nielicznych wyjątków od ogólnej zasady, z której wynika, że do odpowiedzialności o charakterze karnym mogą być pociągane jedynie osoby fizyczne. Na podstawie art. 24 § 1 k.k.s., za karę grzywny wymierzoną sprawcy przestępstwa skarbowego czyni się w całości albo w części odpowiedzialną posiłkowo oso-

bę fizyczną, osobę prawną albo jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną, jeżeli sprawcą czynu zabronionego jest zastępca tego podmiotu, prowadzący jego sprawę jako pełnomocnik, zarządca, pracownik lub działający w jakimkolwiek innym charakterze, a zastępowany podmiot odniósł albo mógł odnieść z popełnionego przestępstwa skarbowego jakąkolwiek korzyść majątkową.

Celem przedmiotowej regulacji jest możliwość pociągania podmiotów trzecich do odpowiedzialności karnej skarbowej, aby zabezpieczyć interesy finansowe Skarbu Państwa²⁶.

Od 17 grudnia 2005 r. ustawodawca wprowadził obligatoryjne²⁷ stosowanie instytucji odpowiedzialności posiłkowej w sytuacji, gdy spełnione są przesłanki uzasadniające jej ustanowienie, tj. podmiot odpowiedzialny posiłkowo odniósł lub mógł odnieść korzyść finansową w wyniku działania sprawcy przestępstwa.

W konsekwencji, do odpowiedzialności posiłkowej mogą zostać pociągnięte również podmioty inne niż osoby fizyczne, ponieważ odpowiedzialność ta ma charakter wyłącznie majątkowy. Odpowiedzialność posiłkowa może dotyczyć jedynie kary grzywny lub też w formie ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów pochodzących z przestępstwa skarbowego lub służących do jego popełnienia²⁸. Przedmiotowa konstrukcja prawna odnosi się do zagadnienia „niemożliwości odbycia kary pozbawienia lub ograniczenia wolności przez podmiot nie będący osobą fizyczną”.

24 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Lublinie z 17 czerwca 2009 r., sygn. akt II Akz 334/09.

25 Wyrok Sądu Najwyższego z 9 stycznia 2012 r., sygn. akt V KK 327/11.

26 W określonych przypadkach również jednostek samorządu terytorialnego.

27 Uprzednio obowiązujące przepisy wskazywały jedynie na charakter fakultatywny odpowiedzialności posiłkowej.

28 Zgodnie z art. 24 § 2 k.k.s. – przepis § 1 stosuje się odpowiednio do ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów.

Kluczową cechą właściwą dla odpowiedzialności posiłkowej jest jej subsydiarność. Do powstania odpowiedzialności posiłkowej musi zaistnieć warunek w postaci braku możliwości ściągnięcia od sprawcy wymierzonej w stosunku do niego kary grzywny lub orzeczonego środka karnego w formie ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów.

Należy podkreślić, iż samo ustanowienie podmiotu trzeciego, odpowiedzialnego posiłkowo, nie oznacza jeszcze nałożenia na ten podmiot odpowiedzialności karnej. Jego odpowiedzialność ma charakter warunkowy i w większości przypadków wygasa z powodu niezastąpienia warunku niezbędnego do jej uruchomienia. Warunkiem, którego ziszczenie się uruchamia realizację odpowiedzialności posiłkowej jest bezskuteczność egzekucji przeprowadzanej w stosunku do sprawcy przestępstwa skarbowego. Wskazanie podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo ma zatem na celu jedynie zabezpieczenie skutecznego wykonania kary grzywny²⁹. W sytuacji, gdy sprawca uścił wymierzoną w stosunku do siebie karę grzywny lub równowartość pieniężną przepadku przedmiotów – ustaje orzeczona wcześniej odpowiedzialność posiłkowa podmiotu trzeciego.

Wpłata części grzywny od sprawcy przestępstwa karnego skarbowego powoduje ustanie ustalonej subsydiarnie odpowiedzialności posiłkowej podmiotu trzeciego w tak określonej proporcji. Co jest istotne, ewentualna śmierć sprawcy przestępstwa skarbowego,

który nie uścił swojej kary grzywny nie powoduje ustania odpowiedzialności posiłkowej, ale dodatkowo powoduje „jej powstanie”.

Opracowana dla potrzeb realizacji stosowania przepisów k.k.s. odpowiedzialność posiłkowa jako pierwsza ustanowiła wyjątek od reguły, zgodnie z którą do odpowiedzialności karnej pociągane mogą być tylko osoby fizyczne. Na podstawie założeń do konstrukcji prawnej odpowiedzialności posiłkowej przygotowano regulacje ustawy z 28 października 2002 r. od odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary³⁰. Jednakże odpowiedzialność wynikająca ze wskazanej ustawy znacząco różni się od odpowiedzialności posiłkowej na podstawie k.k.s. Zgodnie z regulacjami ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych, odpowiedzialność tam wskazana ma charakter niezależny od faktu wykonania lub niewykonania kary grzywny przez sprawcę, podczas gdy odpowiedzialność posiłkowa na podstawie k.k.s. ma charakter akcesoryjny i ściśle od tego zależy.

W konsekwencji, instytucja odpowiedzialności posiłkowej przewidzianej na podstawie k.k.s. nie może stanowić wprost podstawy do ewentualnego zaspokojenia roszczeń majątkowych Skarbu Państwa w odniesieniu do podmiotów trzecich w zakresie powstałych i nieuregulowanych zaległości podatkowych (co do zasady – dotyczy orzeczonej kary grzywny). Jednakże należy wskazać, że instytucja odpowiedzialności posiłkowej może mieć odpowiednie zastosowanie do ściągnięcia równowarto-

ści pieniężnej przepadku przedmiotów. Zgodnie z art. 29 k.k.s., przepadek przedmiotów obejmuje:

- 1) przedmiot pochodzący bezpośrednio z przestępstwa skarbowego;
- 2) narzędzie lub inny przedmiot stanowiący mienie ruchome, które służyło lub było przeznaczone do popełnienia przestępstwa skarbowego;
- 3) opakowanie oraz przedmiot potoczony z przedmiotem przestępstwa skarbowego w taki sposób, że nie można dokonać ich rozłączenia bez uszkodzenia któregokolwiek z tych przedmiotów;
- 4) przedmiot, którego wytwarzanie, posiadanie, obrót, przechowywanie, przewóz, przenoszenie lub przesyłanie jest zabronione.

Z drugiej strony, w przypadku braku możliwości orzeczenia w całości albo w części przepadku³¹, o którym mowa w art. 29 k.k.s., gdy przedmiot został zniszczony, zgubiony, ukryty lub z innych przyczyn faktycznych lub prawnych nie może być objęty w posiadanie, sąd orzeka środek karny ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, chyba że przepadek dotyczy przedmiotów określonych w art. 29 pkt 4 k.k.s.

W konsekwencji należy zwrócić uwagę, że instytucje prawne przepadku przedmiotów lub ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów na podstawie k.k.s. (do której ma zastosowanie zasada odpowiedzialności posiłkowej w k.k.s.) nie może być wykorzystywana przez Skarb Państwa do

29 <http://taxfin.pl/istota-odpowiedzialnosci-posilkowej-instytucji-charakterystycznej-wylacznie-dla-prawa-karnego-skarbowego-jest-mozliwosc-obciazenia-grzywna-za-przeste/>.

30 T.j. Dz.U. 2018 poz. 703.

31 Zgodnie z art. 32 k.k.s.

zaspokojenia wierzytelności z tytułu zobowiązań publicznoprawnych/przerzucenia ekonomicznego ciężaru na podmiot trzeci.

Przepadek korzyści majątkowych z przestępstwa skarbowego

Do rozważenia pozostaje kwestia przypadku korzyści majątkowych, uregulowana w art. 33 k.k.s. Należy wskazać, że jeżeli sprawca osiągnął z popełnienia przestępstwa skarbowego, chociażby pośrednio, korzyść majątkową niepodlegającą przypadkowi przedmiotów określonych w art. 29 pkt 1 lub 4 k.k.s. (przepadek przedmiotów), to sąd orzeka środek karny przypadku tej korzyści.

W razie niemożności orzeczenia środka karnego przypadku korzyści majątkowej, orzeka się środek karny ściągnięcia jej równowartości pieniężnej. Za korzyść majątkową osiągniętą z popełnienia przestępstwa skarbowego uważa się także pożytki z rzeczy lub praw stanowiących tę korzyść.

Dodatkowo, w razie skazania za przestępstwo skarbowe, z którego popełnienia sprawca osiągnął, chociażby pośrednio, korzyść majątkową dużej wartości, albo przestępstwo skarbowe, z którego sprawca osiągnął lub mógł osiągnąć, chociażby pośrednio, korzyść majątkową, zagrożone karą pozbawienia wolności, której górna granica jest wyższa niż 3 lata, lub popełnione w zorganizowanej grupie albo związku mających na celu popełnienie przestępstwa skarbowego, za korzyść uzyskaną z popełnienia przestępstwa uważa się mienie, które sprawca objął we władanie lub do któ-

rego uzyskał jakikolwiek tytuł w okresie 5 lat przed popełnieniem przestępstwa skarbowego do chwili wydania chociażby nieprawomocnego wyroku, chyba że sprawca lub inna zainteresowana osoba przedstawi dowód przeciwny.

Jeżeli mienie stanowiące korzyść uzyskaną z popełnienia przestępstwa zostało przeniesione na osobę fizyczną, prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, faktycznie lub pod jakimkolwiek tytułem prawnym, to uważa się, że rzeczy będące w samoistnym posiadaniu tej osoby lub jednostki oraz przysługujące jej prawa majątkowe należą do sprawcy, chyba że na podstawie okoliczności towarzyszących ich nabyciu nie można było przypuszczać, że mienie to, chociażby pośrednio, pochodziło z czynu zabronionego.

Należy przeanalizować, czy nienależny zwrot podatku od towarów i usług (lub zwrot w zawyżonej wysokości) na rzecz podatnika VAT (w tym przypadku – spółki kapitałowej) może zostać uznany za osiągnięcie korzyści majątkowej – uzyskanej bezpośrednio lub pośrednio – przez członka zarządu tego podmiotu, skazanego za przestępstwo z art. 76 k.k.s. Na to pytanie należy udzielić odpowiedzi negatywnej. Ex lege – nie można przyjąć, iż osoba pełniąca funkcję członka zarządu w spółce kapitałowej uzyskała osobiście korzyść majątkową z tytułu ekonomicznego przysporzenia po stronie spółki w wartości nienależnego/zawyżonego zwrotu podatku od towarów i usług. Każdy przypadek powinien być analizowany odrębnie. Taki przypadek

oczywiście wystąpi w sytuacji, gdy wartość uzyskanego nienależnego zwrotu przez spółkę kapitałową zostanie wypłacona członkowi zarządu w formie np. uposażenia.

Sytuacja ulega dalszej komplikacji, gdy jedynym członkiem zarządu jest również jedynym udziałowcem (akcjonariuszem) spółki kapitałowej, która uzyskała nienależny zwrot podatku od towarów i usług, podczas gdy środki nie zostały ze spółki w żaden sposób wypłacone.

Pytanie to sprowadza się do zagadnienia czy wzrost majątku spółki kapitałowej (poprzez uzyskanie środków finansowych w postaci nienależnego zwrotu podatku VAT) wpływający na wzrost wartości udziałów/akcji wspólnika tej spółki kapitałowej może być uznany za osiągnięcie – bezpośrednio lub pośrednio – korzyści majątkowej przez tego wspólnika. W tym przypadku należy udzielić odpowiedzi twierdzącej.

Zgodnie z art. 155 § 7 k.k.s., do aktu oskarżenia prokurator lub finansowy organ postępowania przygotowawczego dołącza wniosek o nałożenie odpowiedzialności posiłkowej, jeżeli ustalono istnienie podstaw tej odpowiedzialności określonych w art. 24 § 1 i 2 k.k.s. („odpowiedzialność posiłkowa za karę grzywny”), a także wniosek o zobowiązanie określonego podmiotu do zwrotu na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego korzyści majątkowej uzyskanej z przestępstwa skarbowego zarzucanego oskarżonemu, jeśli ustalono istnienie podstaw do nałożenia takiego obowiązku (art. 24 § 5 k.k.s.).

Należy zwrócić uwagę, iż zgodnie z art. 179 § 4 k.k.s., w razie orzeczenia środka karnego przepadku korzyści majątkowej lub ściągnięcia jej równowartości pieniężnej, organ egzekucyjny³² prowadzi także egzekucję orzeczonej równocześnie kary grzywny, środka karnego przepadku przedmiotów lub ściągnięcia ich równowartości pieniężnej, jeżeli ich zabezpieczenia dokonał uprzednio naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego lub Szef Krajowej Administracji Skarbowej.

Zgodnie z art. 131 k.k.s., w razie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego można zabezpieczyć także środek karny³³, obowiązek zwrotu korzyści majątkowej oraz uiszczenie należności publicznopraw-

nej uszczuplonej czynem zabronionym, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że bez takiego zabezpieczenia wykonanie orzeczenia w zakresie tych środków, obowiązku lub ściągnięcia uszczuplonej należności publicznoprawnej będzie niemożliwe bądź znacznie utrudnione. Dodatkowo, karę grzywny, środek karny ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, przepadku korzyści majątkowej, ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej oraz obowiązek zwrotu korzyści majątkowej można zabezpieczyć także na mieniu podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej.

Podsumowanie

Wprowadzenie nowych przestępstw w k.k., zagrożonych nawet karą samo-

istną 25 lat pozbawienia wolności³⁴, ma w istotny sposób odstraszyć przestępców działających na szkodę fiskalnych interesów Skarbu Państwa. Instytucje przepadku przedmiotów w prawie karnym, przepadku korzyści majątkowej lub jej równowartości, oraz przepisy o tzw. konfiskacie rozszerzonej³⁵ mają dawać dodatkowe narzędzia w walce z przestępstwami dotyczącymi rozliczenia podatku od towarów i usług. Na zakończenie pozostaje pytanie dotyczące sposobu zastosowania tych instytucji prawnych w praktyce przez organy ścigania, faktycznego wykorzystywania dostępnych narzędzi (znacząca część opisanych instytucji prawnych obowiązywała w przepisach od wielu lat) oraz wystąpienia ewentualnych nadużyć przy ich zastosowaniu.

32 32 Organ egzekucyjny określony w art. 27 ustawy z 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny wykonawczy, t.j. Dz.U. 2018 poz. 652.

33 Środek karny, o którym mowa w art. 22 § 2 pkt. 2-4a k.k.s.

34 Art. 277a k.k.

35 Art. 44 k.k., art. 44a k.k., art. 45 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 2

Establishing to the penal code new types of crimes threatened with up to 25 years in prison is supposed to scare potential offenders off who are a danger for state financial interests. Confiscation of assets, confiscation of financial benefits or extended confiscation are designed to be weapons against VAT offenders.

The consideration is how all mentioned law institutions (some existed for many years) can be practised by law enforcement authorities. Another issue is a risk of abuse.

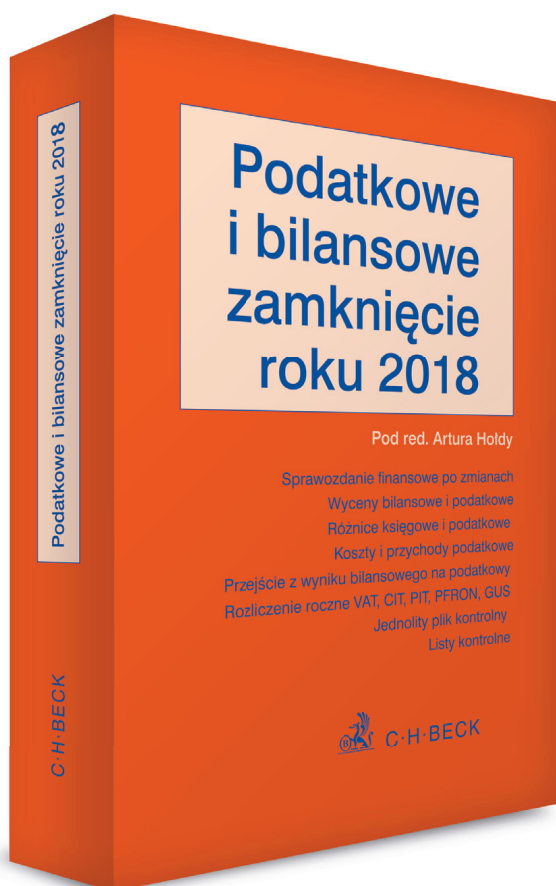
Uwaga: temat artykułu był przedmiotem wystąpienia dr. Andrzeja Dmowskiego na ogólnopolskiej konferencji naukowej „Dwa lata uszczelniania podatku od towarów i usług – doświadczenia i refleksje”, jaka odbyła się 17 maja 2018 r. na Uniwersytecie Warszawskim. Pierwsza część artykułu ukazała się w nr. 1/2018 miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”.



Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2018

Red.: prof. nadzw. dr hab. Artur Hołda

Publikacja, która uwzględnia liczne zmiany podatkowe z 2018 r.



Dzięki tej książce dowiedzą się Państwo m.in.:

- jak przekazać sprawozdanie finansowe w wersji elektronicznej,
- jak wypełnić obowiązki dokumentacyjne oraz sprawozdawcze w zakresie cen transferowych,
- jak wykorzystać środki pozostające na rachunkach VAT „Podzielona płatność” i gdzie wykazać je w sprawozdaniu finansowym,
- jakie wydatki w zakresie usług niematerialnych można uznać za koszty podatkowe,
- jak prawidłowo rozdzielić przychody i koszty podatkowe na związane z działalnością podstawową oraz na wynikające z zysków kapitałowych.

www.ksiegarnia.beck.pl

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



USTALANIE POWIĄZAŃ DLA POTRZEB CEN TRANSFEROWYCH – POWIĄZANIA OSOBOWE, PROBLEMY PRAKTYCZNE, PROJEKTOWANE ZMIANY – CZĘŚĆ 2



Leszek Dutkiewicz

Dyrektor Biura Russell Bedford Poland Sp. z o.o. w Katowicach. Od 2011 r. związany z Russell Bedford Poland Sp. z o.o. W latach 2008-2011 pracował dla czołowych firm doradczych (Ernst&Young, KPMG, BDO) świadcząc usługi z zakresu doradztwa podatkowego. Specjalizuje się w doradztwie podatkowym i restrukturyzacyjnym, zajmując się kompleksową obsługą klientów, przede wszystkim w zakresie prawa podatkowego międzynarodowego, cen transferowych oraz postępowań podatkowych, m.in. dotyczących VAT. Uczestniczył w wielu procesach związanych z restrukturyzacją działalności przedsiębiorców działających w polskich i międzynarodowych grupach kapitałowych. Autor i współautor publikacji o tematyce związanej z prawem podatkowym, cywilnym i międzynarodowym. Doświadczony wykładowca i autor szkoleń z zakresu prawa podatkowego. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego. Posiada profesjonalne przygotowanie do prowadzenia mediacji gospodarczych.

Słowa kluczowe: podatki, ceny transferowe, powiązania, podmioty powiązane, powiązania zarządczo-kontrolne, powiązania rodzinne, powiązania ze stosunku pracy, powiązania majątkowe, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

Niniejszy artykuł stanowi drugą część analizy regulacji dotyczących zasad ustalania powiązań dla potrzeb określania obowiązków w zakresie dokumentacji podatkowych cen transferowych. W części pierwszej¹ omówione zostały przede wszystkim powiązania kapitałowe, część druga poświęcona jest pozostałym rodzajom powiązań, jak również – z uwagi na intensywnie prowadzone prace legislacyjne – planowanym do wprowadzenia przepisom, dotyczącym powiązań w świetle projektu ustawy o zmianach ustaw o podatkach dochodowych².

Wprowadzenie

Tak jak zostało wspomniane w pierwszej części artykułu, na gruncie nadal obowiązujących przepisów art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej u.p.d.o.p.)³ oraz art. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej u.p.d.o.f.)⁴ wyróżnić można dwa zasadnicze typy powiązań, tj. powiązania kapitałowe oraz powiązania osobowe, przy czym w ramach powiązań osobowych można wymienić powiązania: (a) zarządczo-kontrolne; (b) wynikające ze sto-

sunku pracy; (c) majątkowe; (d) rodzinne. Jeśli chodzi o zakres terytorialny, to w obecnym stanie prawnym tylko powiązania o charakterze zarządczo-kontrolnym mają zasięg międzynarodowy, natomiast pozostałe powiązania osobowe należy rozpatrywać jedynie na gruncie krajowym.

Powiązania zarządczo-kontrolne

Ten rodzaj powiązań został sformułowany w ustawach podatkowych w sposób dość ogólny – mamy z nimi do czynienia w każdym

1 „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, nr 1 sierpień 2018, str. 33, wydawca Russell Bedford Poland Sp. z o.o.

2 W chwili sporządzenia niniejszego opracowania (wrzesień 2018 r.) trwały prace legislacyjne (projekt z 15 lipca 2018 r., opublikowany w Rzadowym Centrum Legislacji 16 lipca 2018 r., <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12313855/12522177/12522178/dokument350013.pdf>) nad ustawą o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, która w istotnym stopniu zmieni regulacje dotyczące sposobu identyfikowania powiązań dla potrzeb cen transferowych. Ponieważ prace legislacyjne są we wczesnym stadium, Autor nie odnosi się do nich szerzej, uznając, że jest to jeszcze niepotwierdzone źródło informacji na temat przyszłego stanu legislacji. W niniejszej publikacji są natomiast omawiane rozważane kierunki zmian, mające znaczenie dla sposobu definiowania powiązań.

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

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

przypadku, gdy dana osoba bierze udział w zarządzaniu lub kontroli nad innym podmiotem. Praktyczna wykładnia tego bardzo oszczędnie skonstruowanego przepisu prowadzi do wniosku, że posiadanie takiego udziału lub kontroli może przybierać różne formy. Najbardziej oczywistą wydaje się fakt sprawowania funkcji w zarządzie lub radzie nadzorczej spółki, ale oprócz tego należy wskazać przykładowo następujące sytuacje, które mogą dotyczyć powstania powiązania o charakterze zarządczo-kontrolnym:

- sprawowanie funkcji prokurenta;
- występowanie w charakterze pełnomocnika;
- łączenie funkcji członka zarządu z funkcją w radzie nadzorczej/prokurenta/pełnomocnika innego podmiotu;
- cywilnoprawna umowa o zarządzanie podmiotem.

Jak można zauważyć na podstawie powyższego wyliczenia, powiązania osobowe są dość mało oczywistą kategorią do zidentyfikowania; najbardziej pomocną wskazówką interpretacyjną jest wskazanie, iż powinniśmy badać, czy w kontekście danego powiązania istnieje faktyczna możliwość wywierania wpływu na czynności zarządcze, bieżącą działalność, decyzje gospodarcze w danej jednostce.

Sytuacja komplikuje się jeszcze bardziej, jeżeli weźmiemy pod uwagę fakt, iż na gruncie obowiązującego przepisu możliwe jest ustalenie powiązania zarządczo-kontrolnego w wariantcie pośrednim. Dopuszczenie takiej możliwości przez ustawodawcę skutkuje szczególnie kłopotliwymi do rozstrzygnięcia wątpliwościami dotyczącymi stwierdzenia istnienia bądź nieistnienia powiązania. Brak jest bowiem jakichkolwiek wskazówek, w jakim kierunku interpretacyjnym należy zmierzać, poszukując powiązań z tej kategorii.

Analizując podejścia interpretacyjne można spotkać się z próbą utożsamienia dla potrzeb omawianych przepisów faktu posiadania udziału w kapitale z możliwością wywierania wpływu. Oznaczałoby to, że osoba posiadająca odpowiedni udział w kapitale (najbardziej jest to widoczne w przypadku posiadania pakietu kontrolnego) ma możliwość wywierania takiego rzeczywistego wpływu, a przez to kształtuje się między daną osobą a jednostką powiązanie o charakterze zarządczo-kontrolnym. Jest to jednak mniejszościowy pogląd, który jest nieco sprzeczny z wykładnią systemową analizowanych przepisów, w których wprowadzono przecież odrębną kategorię dla powiązań wynikających z faktu posiadania udziału – literalnie wyodrębnioną od powiązań przez udział w zarządzaniu lub kontroli za pomocą alternatywy rozłącznej przez spójnik „albo”. Taki tok rozumowania potwierdził w swoim wyroku Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie r., w którym wyjaśniono, że „użycie spójnika „albo” wskazuje bowiem na to, iż branie udziału bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub jego kontroli nie jest równoznaczne z udziałem w kapitale”⁵.

Powiązania wynikające ze stosunku pracy

Tego typu powiązania są dość rzadko identyfikowane czy też analizowane przez podatników, mogą jednak mieć duże znaczenie. Konieczność ich identyfikacji wynika z regulacji, która stanowi odesłanie do omawianych wyżej rodzajów powiązań: „Przepisy (...) stosuje się również do powiązań o charakterze rodzinnym lub wynikających ze stosunku pracy albo majątkowych (...)”⁶. Ustawodawca wskazał zatem na stosunek pracy, nie definiując go w żaden szczególny sposób dla potrzeb ustawy podatkowej, co oznacza, że należy się w tym zakresie odwołać do przepisów prawa pracy. Oznaczałoby to, że świad-

czenia realizowane na podstawie umów cywilnoprawnych (np. umów o dzieło), umów o współpracy między osobą prowadzącą własną działalność gospodarczą a danym podmiotem, nie powinny skutkować ustaleniem powiązania osobowego. Powiązania ze stosunku pracy należy zatem identyfikować, zwracając uwagę na relacje istniejące między pracownikiem a pracodawcą – co najmniej po jednej ze stron zawsze będzie występować osoba fizyczna.

Powiązanie wynikające ze stosunku pracy można rozpatrywać na dwóch płaszczyznach: po pierwsze, analizując relację dwustronną między pracownikiem a jednostką pracodawcy, po drugie, zwracając uwagę na relację między jednostką, w której pracownik jest zatrudniony, a jednostką pracodawcy.

W pierwszym przypadku mielibyśmy do czynienia z koniecznością zidentyfikowania powiązania, a w konsekwencji badania charakteru rynkowego transakcji dokonywanych bezpośrednio między pracownikiem a jego pracodawcą, przy czym raczej nie chodzi tutaj o zobowiązanie podatników do dbałości o rynkowy poziom wynagrodzenia za pracę, lecz o wszelkie inne transakcje, wykonywane np. osobiście poza stosunkiem pracy na rzecz pracodawcy bądź świadczenia ze strony pracodawcy na rzecz pracownika.

W praktyce bardziej interesujący jest jednak drugi wspomniany przypadek – dotyczący świadczeń realizowanych między jednostką, w której pracownik jest zatrudniony, a jednostką pracodawcy, np. gdy osoba pełniąca funkcję dyrektora działu w spółce A na podstawie umowy o pracę jest jednocześnie członkiem zarządu spółki B i pomiędzy tymi spółkami jest realizowana transakcja zakupu materiałów produkcji od B do A. W takim przypadku należałoby rozpoznać spółki A i B jako podmioty powiązane (w konsekwencji badać rynkowość transakcji zakupu materiałów do produkcji, a po

5 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 14 lutego 2018 r., sygn. akt VIII SA/Wa 903/17.

6 Por. art. 11 ust. 5 u.p.d.o.p.

spełnieniu innych przesłanek sporządzić dokumentację podatkową).

Na gruncie pojawiających się do-tychczas głosów w literaturze przedmiotu i orzecznictwie należy wskazać, że w przypadku powiązań wynikających ze stosunku pracy, kluczowym aspektem jest również kwestia możliwości posiadania wpływu na decyzyjność jednostki w przypadku danego pracownika.

Jeśli we wskazanym przykładzie osoba zatrudniona na stanowisku dyrektora może mieć taki wpływ na decyzje co do zakupów po stronie spółki A i jednocześnie nie ulega wątpliwości, że jako członek zarządu spółki B ma także wpływ na drugą stronę transakcji, to w sytuacji, gdy stanowisko pracy nie wiąże się z wykonywaniem funkcji decyzyjnych nie powinna taka sytuacja skutkować rozpoznaniem powiązania.

Powiązania rodzinne

Podobnie, jak przy powiązaniach wynikających ze stosunku pracy, kwestia definiowania powiązań rodzinnych została rozwiązana przez zobowiązanie podatników do odpowiedniego stosowania przepisów o innych powiązaniach. Ustawy podatkowe nie zawierają właściwie żadnych wskazówek co do tego, w jaki sposób należy poszukiwać tych powiązań. W rozporządzeniach wykonawczych⁷ wskazano natomiast, że w powiązaniach rodzinnych trzeba brać pod uwagę pokrewieństwo lub powinowactwo do drugiego stopnia.

Tak, jak w przypadku wcześniej omawianych kategorii powiązań, mając na uwadze cel komentowanej regulacji należy badać, jaki wpływ na transakcje ma fakt pozostawania w stosunku pokrewieństwa lub powinowactwa. Oznacza to, że trzeba rozważać takie sytuacje, w których mogą być realizowane trans-

akcje między jednostkami pozostającymi w strefie wpływów wynikających ze wskazanego pokrewieństwa.

Tym samym możemy ponownie wymienić co najmniej dwa rodzaje sytuacji spotykanych w praktyce:

- gdy powiązania rodzinne powodują zaistnienie możliwości pozostawania w strefie wzajemnych wpływów przez jednostki, w których „spokrewnione” osoby posiadają praktyczne uprawnienia (wpływy) decyzyjne, np. Jan Kowalski jest prezesem spółki A, zaś żona jest członkiem rady nadzorczej spółki B,
- gdy pokrewieństwo lub powinowactwo związane jest z transakcjami, w których stroną może być krewny lub powinowaty, np. spółka A, której prezesem jest Jan Kowalski, dokonuje zakupu materiałów produkcyjnych od Andrzeja Kowalskiego – brata Pana Jana. W przypadku tego rodzaju zależności kluczowe jest jednak ustalenie, czy świadczenie wykonywane osobiście przez taką osobę wchodzi w zakres jej aktywności gospodarczej.

W praktyce ustalanie powiązań rodzinnych wymaga bardzo dobrej znajomości relacji rodzinnych osób związanych z przedsiębiorstwem i w wielu przypadkach ich zidentyfikowanie uzależnione jest od ujawnienia takich informacji przez bezpośrednio zaangażowane osoby.

Powiązania majątkowe

Tego rodzaju powiązania mogą wydawać się kategorią zbliżoną do powiązań kapitałowych, ze względu na fakt odwołania się do istnienia pewnego majątku i jego wspólnego posiadania. Posiadanie udziałów bezpośrednio czy pośrednio w innych jednostkach należy pozo-

w pierwszej części powiązań kapitałowych, natomiast w przypadku powiązań majątkowych należy zwracać uwagę na dobra majątkowe stanowiące przedmiot wspólnego posiadania. Najbardziej charakterystycznym przejawem powiązania majątkowego jest chyba współwłasność nieruchomości, np. gdyby pomiędzy spółkami A i B, posiadającymi wspólny grunt (przy braku jakichkolwiek innych powiązań) realizowane były transakcje polegające na przekazaniu urządzeń, to konieczne może być zbadanie poziomu rynkowości cen zastosowanych w takiej transakcji z uwagi na istniejące powiązanie majątkowe.

Przy omawianiu przypadków powiązań osobowych, zarządczych, rodzinnych i majątkowych niewątpliwie nasuwa się wniosek, iż powiązania te wzajemnie się przenikają.

Przywołane powyżej przykłady wskazują, że dla potrzeb ustalenia istnienia powiązań z omawianej grupy należy brać od uwagę różne konfiguracje, takie jak sytuacje, w których spółka A na skutek decyzji prezesa dokonuje sprzedaży środka trwałego na rzecz syna prezesa spółki B, który jest równocześnie wiceprezesem w spółce A. Mimo braku bezpośredniej relacji, występuje tu ryzyko istnienia realnego wpływu przez pośrednie powiązanie zarządcze oraz rodzinne.

Niestety, brak legalnych definicji, jak również bardzo skromne orzecznictwo w tym zakresie skutkują dużą niepewnością co do rozpoznania szczegółowych aspektów tego rodzaju sytuacji.

Powiązania w świetle projektu zmian ustaw o podatkach dochodowych

Z uwagi na trwające obecnie prace legislacyjne, warto zwrócić uwagę na planowane zmiany dotyczące określania powiązań, jakie mają nastąpić po wejściu w życie 1 stycznia 2019 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób

⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów z 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych, t.j. Dz.U. 2014 poz. 1176.

⁸ Por. wymieniony wcześniej projekt ustawy z 15 lipca 2018 r., op. cit., <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs/2/12313855/12522177/12522178/dokument350013.pdf>.

fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw⁹ (dalej ustawa zmieniająca).

We wskazanej ustawie przewiduje się wprowadzenie nowych rozdziałów dotyczących cen transferowych do każdej z ustaw o podatkach dochodowych. W ramach próby usystematyzowania tego zagadnienia, autorzy projektu zawarli w nim krótki słowniczek⁹, w którym dla potrzeb identyfikacji powiązań istotne znaczenie mogą mieć następujące definicje pojęciowe:

- 1) podmiot – oznacza osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w tym zagraniczny zakład;
- 2) podmioty powiązane – oznacza to:
 - a) podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot, lub
 - b) podmioty, na które wywiera znaczący wpływ: ten sam inny podmiot lub małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot, lub
 - c) spółkę niemającą osobowości prawnej i jej wspólników, lub
 - d) podatnika i jego zagraniczny zakład;
- 3) powiązania - oznacza to relacje występujące pomiędzy podmiotami powiązanymi;

W kontekście przywołanej wyżej definicji, kluczowe znaczenie w interpretacji nowych zasad będzie mieć zatem zastosowane przez ustawodawcę pojęcie znaczącego wpływu. Jak wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy, pojęcie znaczącego wpływu jest kluczowym [nowym – przyp. Autora] elementem definicji podmiotów powiązanych, stanowiącym jeden z warunków zaistnienia powiązań pomiędzy dwoma lub większą ilością podmiotów.

Ustawodawca podjął również próbę doprecyzowania nowego przepisu, określając, jakie sytuacje będą uznawane za posiadanie znaczącego wpływu, poprzez wskazanie trzech obszarów¹⁰:

- 1) posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25%:
 - a) udziałów w kapitale lub
 - b) praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub
 - c) udziałów lub praw do udziału w zyskach lub majątku lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych, lub
- 2) faktyczną zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, lub
- 3) pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia.

Odnosnie do pierwszego ze wskazanych obszarów – jest to praktycznie w pierwszej kolejności odpowiednik aktualnie obowiązującej definicji powiązań kapitałowych, jednak względem istniejącego obecnie stanu prawnego nowością jest odwołanie się nie tylko do faktu posiadania nominalnych udziałów kapitałowych (akcji lub udziałów), ale również do udziału w zyskach (co dotyczy spółek osobowych) majątku lub ich ekspektatywy (co jest daleko idącym rozszerzeniem), w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych (co ma na celu wyeliminowanie aktualnie istniejących wątpliwości dotyczących funduszy inwestycyjnych zamkniętych). Wskazanie, iż powiązanie zostanie ukonstytuowane przez posiadanie 25% praw głosu w organach jednostek stanowi z kolei praktyczne włączenie w zakres tej definicji również powiązań zarządczo-kontrolnych.

W drugim obszarze wprost wskazano aspekt powiązań osobowych, na który zwrócono uwagę w pierwszej części artykułu¹¹, choćby w przypadku powiązań wynikających ze stosunku pracy – możliwość wywierania faktycznego wpływu na kluczowe decyzje gospodarcze jednostki. W uzasadnieniu do tego zapisu wskazano, iż aktualne regulacje nie dałyby organom podatkowym możliwości oceny wielu takich decyzji z uwagi na brak formalnej podstawy – dlatego w projekcie nowego rozwiązania w tym zakresie zrezygnowano z prób wskazania kategorii sytuacji, w których taki wpływ może zaistnieć, na rzecz zapisu, zgodnie z którym każdy przypadek, w którym konkretny człowiek może realnie wpływać na decyzje gospodarcze, może stać się przesłanką zaistnienia powiązania.

Trzeci ze wskazanych obszarów dotyczący powiązań o charakterze rodzinnym, przenosi zapisy wspomnianego wcześniej rozporządzenia wprost do aktu rangi ustawowej, pozostawiając jednak aktualne rozwiązanie, opierające się na badaniu wpływu danej osoby do drugiego stopnia pokrewieństwa lub powinowactwa.

Warto również zwrócić uwagę – pozostając w kręgu rozwiązań proponowanych w projekcie ustawy zmieniającej dla potrzeb ustalania powiązań – na dwa zapisy, które wyjaśniają część istniejących obecnie wątpliwości:

- kwestię dotyczącą pośredniego charakteru powiązania – w projekcie wprost wskazano, że wielkość udziału pośredniego należy liczyć niezależnie od liczby podmiotów występujących między podatnikiem a podmiotem powiązanym, co oznacza, że np. powiązania kapitałowe podatnicy będą mieli obowiązek identyfikować tak daleko w strukturze, na ile na każdym ko-

9 Art. 23m ust. 1 u.p.d.o.f. i art. 11a ust. 1 u.p.d.o.p.

10 Art. 23m ust. 2 u.p.d.o.f. i art. 11a ust. 2 u.p.d.o.p.

11 „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, nr 1 sierpień 2018, op. cit.

lejnym szczeblu jest przekroczony próg 25%,

- wprowadzenie klauzuli pozwalającej na ignorowanie podmiotów, które zostały w strukturach właścicielskich zamieszczone wyłącznie w celu przerwania łańcuchów powiązań – w uzasadnieniu do projektu wskazano, że celem tego przepisu jest uniemożliwienie podatnikom uniknięcia konsekwencji w zakresie oceny rynkowości transakcji przez

sztuczne zamieszczanie dodatkowych podmiotów w strukturze, czy też korzystanie z instytucji prawa prywatnego międzynarodowego, takich jak trusty oraz fundacje prawa prywatnego.

Podsumowanie

Oceniając proponowane zmiany można wysnuć wniosek, że nowy sposób definiowania powiązań, pomimo rozbudowania warstwy definicyjnej, nie staje się bardziej precyzyjny. Owszem,

usunięto część wątpliwości (najczęściej przez wskazanie, że dane sytuacje powinny skutkować stwierdzeniem istnienia powiązania), ale jednocześnie nowy katalog jest de facto szerszy, a przyjęty sposób formułowania definicji zmierza do objęcia zakresem pojęcia powiązań wszelkich sytuacji, w których bezpośrednio bądź pośrednio na decyzje dotyczące zastosowanych cen mogłyby mieć wpływ inne czynniki niż rynkowo-ekonomiczne.

Summary

Leszek Dutkiewicz

Determination of the relations for the purpose of transfer pricing – personal relations, practical issues and drafted amendments

The aim of this article is to analyze the legal status existing in Poland at the turn of the year 2018 and 2019 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 second part of the analysis, in which we present the practical aspects of rules regarding the personal relations, projected amendments including new rules for determining the existence of connections.



ROZLICZANIE WYDATKÓW Z TYTUŁU NABYCIA NISKOCENNYCH SKŁADNIKÓW MAJĄTKU W KOSZTACH PODATKOWYCH

Podatnicy niewątpliwie korzystnie postrzegają zmianę limitów wartościowych, przewidzianych zarówno przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych¹, jak też ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych², której skutkiem jest powstanie określonych obowiązków w zakresie amortyzacji. Wynikiem zmian jest wzrost obowiązującego do 31 grudnia 2017 r. limitu z 3 500 zł do 10 000 zł. Podatnicy mogą wybrać różne sposoby postępowania w przypadku nabycia lub wytworzenia niskocennych składników majątku.

Wprowadzenie

Od 1 stycznia 2018 r. znowelizowano regulacje u.p.d.o.p. i u.p.d.o.f., dotyczące amortyzacji środków trwałych. Stosownie do treści art. 2 pkt 21 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 osiąganych przez osoby fizyczne³ (dalej: nowelizacja ustaw) – kwotę 3500 zł (wskazaną w art. 16d ust. 1, art. 16e ust. 1 i 2, art. 16f ust. 3, art. 16g ust. 13 i art. 16k ust. 9 u.p.d.o.p.) zastąpiono kwotą 10 000 zł. Tożsame rozwiązanie na

gruncie regulacji u.p.d.o.f. wyraża dyspozycja art. 1 pkt 10 nowelizacji ustaw, odnosząca się do art. 22d ust. 1, art. 22e ust. 1 i 2, art. 22f ust. 3, art. 22g ust. 17 i art. 22k ust. 9 u.p.d.o.f.

Limit ten jest stosowany w zakresie:

- 1) niedokonywania odpisów amortyzacyjnych, których wartość początkowa nie przekracza 10 000 zł (art. 16d ust. 1 u.p.d.o.p., art. 22d ust. 1 u.p.d.o.f.),
- 2) obowiązku zaliczenia do środków trwałych nabytego lub wytworzonego składnika majątku o wartości początkowej przekraczającej 10 000 zł, który z uwagi na przewidywany okres

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, niskocenne składniki, wartości niematerialne i prawne, podatek dochodowy od osób prawnych, podatek dochodowy od osób fizycznych, CIT, PIT, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

1 Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z 15 lutego 1992 r., t.j. Dz.U. 2018 poz. 1036, dalej: u.p.d.o.p.

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

3 Dz.U. 2017 poz. 2175.

używania nie został pierwotnie zaliczony do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych (dalej WNiP – art. 16e ust. 1 i 2 u.p.d.o.p., art. 22e ust. 1 i 2 u.p.d.o.f.),

3) możliwości dokonania jednorazowego odpisu amortyzacyjnego w miesiącu oddania do używania środka trwałego albo WNiP w przypadku, w którym wartość początkowa takiego środka trwałego jest równa lub niższa niż 10 000 zł (art. 16f ust. 3 u.p.d.o.p., art. 22f ust. 3 u.p.d.o.f.),

4) braku kwalifikacji ponoszonych nakładów jako ulepszenia środka trwałego, jeżeli wartość tych nakładów (także wydatków na nabycie części składowych lub peryferyjnych) nie przekracza 10 000 zł (art. 16g ust. 13 u.p.d.o.p., art. 22g ust. 17 u.p.d.o.f.),

5) wyłączenia dla ustalenia przysługującego podatnikowi w roku podatkowym limitu amortyzacji jednorazowej, dokonywanej na warunkach art. 16k ust. 7 u.p.d.o.p. (art. 22k ust. 7 u.p.d.o.f.), środków trwałych o wartości początkowej nieprzekraczającej 10 000 zł (art. 16k ust. 9 u.p.d.o.p., art. 22k ust. 9 u.p.d.o.f.).

Nabycie lub wytworzenie niskocennych składników majątku

Z regulacji art. 16a ust. 1 u.p.d.o.p. oraz art. 22a ust. 1 u.p.d.o.f. wynika zasada, w świetle której amortyzacji podlegają (z zastrzeżeniem odpowiednio art. 16c u.p.d.o.p. i art. 22c u.p.d.o.f.) stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania:

- 1) budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością,
- 2) maszyny, urządzenia i środki transportu,
- 3) inne przedmioty

o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z pro-

wadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu (określonej w art. 17a pkt 1 u.p.d.o.p. i art. 23a pkt 1 u.p.d.o.f., zwane środkami trwałymi).

Regulacja art. 16b ust. 1 u.p.d.o.p. (art. 22b ust. 1 u.p.d.o.f.) ustala katalog WNiP podlegających amortyzacji. W kontekście omawianego zagadnienia należy wskazać na rozwiązania przewidujące uproszczone modele postępowania, właściwe w sytuacji, kiedy przedmiot amortyzacji (środek trwały albo WNiP) stanowi niskocenny składnik majątku. W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2018 r. jego wartość początkowa nie przekracza 10 000 zł. Odpowiednio podatnicy (zarówno CIT, jak i PIT) mogą wybrać różne dostępne modele postępowania z takimi składnikami majątku.

Dopuszczalne są tutaj rozwiązania polegające na:

1) niedokonywaniu odpisów amortyzacyjnych, a w efekcie, zgodnie z art. 16d ust. 1 u.p.d.o.p. (art. 22d ust. 1 u.p.d.o.f.) – jednorazowym rozpoznaniu w kosztach podatkowych wydatków poniesionych na nabycie lub wytworzenie składnika majątku w miesiącu oddania go do używania;

2) dokonywaniu odpisów amortyzacyjnych od niskocennych składników majątku podlegających amortyzacji. W tym wariancie podatnicy mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych:

a) według zasad ogólnych (tj. zgodnie z regulacjami art. 16h-16m u.p.d.o.p., art. 22h-22m u.p.d.o.f.) albo

b) jednorazowo w miesiącu oddania do używania tego środka trwałego lub WNiP albo w miesiącu następnym.

Dla przypomnienia – do końca 2017 r. te rozwiązania były możliwe wyłącznie w stosunku do składników majątku, których wartość początkowa nie przekraczała 3 500 zł. Należy także podkreślić,

że jednorazowe zaliczenie wskazanych wydatków do kosztów podatkowych (w przypadku niezaliczenia składnika majątku do środków trwałych podlegających amortyzacji) czy też jednorazowa amortyzacja środka trwałego (WNiP) podlegającego amortyzacji na podstawie powyżej wskazanych regulacji – właściwych dla niskocennych składników majątku – jest prawem, a nie obowiązkiem podatnika.

Analizując powyższe rozwiązania, warto także zauważyć, że od 12 sierpnia 2017 r. do u.p.d.o.p. i u.p.d.o.f. (w związku z wejściem w życie nowelizacji ustaw) wprowadzono regulacje pozwalające na dokonywanie jednorazowej amortyzacji podatkowej w odniesieniu do nabytych fabrycznie nowych środków trwałych zaliczonych do grupy 3-6 i 8 KŚT. Stosownie do art. 16k ust. 14 u.p.d.o.p. (art. 22k ust. 14 u.p.d.o.f.) podatnicy mogą dokonywać jednorazowych odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej takich środków trwałych w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz WNiP, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100 000 zł.

Rozwiązaniem tym objęte są jednak wyłącznie środki trwałe spełniające wskazane wymagania (nie dotyczy WNiP), a ponadto wymagane jest dotrzymanie dodatkowych warunków – minimalnej wartości początkowej tak amortyzowanego jednorazowo środka trwałego.

Odpowiednio, w świetle art. 16k ust. 15 u.p.d.o.p. (art. 22k ust. 15 u.p.d.o.f.), art. 16k ust. 14 u.p.d.o.p. (art. 22k ust. 14 u.p.d.o.f.) stosuje się pod warunkiem, że:

1) wartość początkowa jednego środka trwałego, o którym mowa w art. 16k ust. 14 u.p.d.o.p. (art. 22k ust. 14 u.p.d.o.f.) nabytego w roku podatkowym wynosi co najmniej 10 000 zł lub

2) łączna wartość początkowa co najmniej dwóch środków trwałych, o których mowa w art. 16k ust. 14 u.p.d.o.p.

(art. 22k ust. 14 u.p.d.o.f.) nabytych w roku podatkowym wynosi co najmniej 10 000 zł, a wartość początkowa każdego z nich przekracza 3 500 zł.

Do 31 grudnia 2017 r. mieliśmy do czynienia z pewną luką występującą w określonych sytuacjach dotyczących amortyzacji. Jednorazowo podatnicy nie mogli bowiem amortyzować środka trwałego bądź zaliczyć do kosztów podatkowych wydatków, jeżeli wartość pozyskanego składnika majątku (który spełniał warunki jego amortyzacji jednorazowej z art. 16k ust. 14 u.p.d.o.p., odpowiednio art. 22k ust. 14 u.p.d.o.f.) przekraczała 3 500 zł.

Dopiero jeżeli wartość początkowa nabytego, fabrycznie nowego i zaliczanego do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych⁴ (dalej: KST) środka trwałego wynosiła co najmniej 10 000 zł, to na podstawie regulacji art. 16k ust. 14 u.p.d.o.p. (art. 22k ust. 14 u.p.d.o.f.) w granicach ustalonego rocznego limitu możliwe było dokonanie jednorazowego odpisu amortyzacyjnego.

Niezależnie od tych rozwiązań dla małych podatników oraz podatników rozpoczynających działalność, dostępna była też amortyzacja jednorazowa w ramach rocznego limitu 50 000 euro.

Należy jednak pamiętać, że stosownie do treści art. 11 nowelizacji ustaw, zmiany w zakresie regulacji art. 16d ust. 1 i art. 16f ust. 3 u.p.d.o.p. (art. 22d ust. 1 i art. 22f ust. 3 u.p.d.o.f.) stosuje się do składników majątku przyjętych do używania po 31 grudnia 2017 r.

Zaliczenie do środków trwałych składników majątku pierwotnie nieuznanych za środki trwałe

Podniesienie z 3 500 zł do 10 000 zł kwoty limitu stosowanego w ramach przepisów amortyzacyjnych ma również znaczenie

w odniesieniu do składników majątku spełniających warunki ich uznania za podlegające amortyzacji środki trwałe albo WNiP, które ze względu na przewidywany okres ich używania równy lub krótszy niż rok nie zostały zaliczone do środków trwałych albo WNiP.

Stosownie do reguły wynikającej z art. 16e ust. 1 u.p.d.o.p. (art. 22e ust. 1 u.p.d.o.f.), jeżeli faktyczny okres używania składników majątku przekroczy rok, podatnicy są obowiązani, w pierwszym miesiącu następującym po miesiącu, w którym ten rok upłynął, do dokonania szczegółowo wskazanych korekt w dotychczasowych rozliczeniach, które są związane z obowiązkiem zaliczenia takiego składnika majątku do środków trwałych (odpowiednio WNiP), zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów, stosowania stawki amortyzacyjnej oraz wpłacenia do urzędu skarbowego należnych odsetek.

Sama konstrukcja regulacji art. 16e ust. 1-3 u.p.d.o.p. (art. 22e ust. 1-3 u.p.d.o.f.) się nie zmieniła, ale w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2018 r. przepisy te stosuje się w odniesieniu do składników majątku (środków trwałych, WNiP) o wartości początkowej przekraczającej 10 000 zł. Konieczne jest jednak zwrócenie uwagi na obowiązujące w tym zakresie regulacje o charakterze przejściowym (art. 11 nowelizacji ustaw), z których wynika m.in., że zmiany w zakresie regulacji art. 16e ust. 1 i 2 u.p.d.o.p. (art. 22e ust. 1 i 2 u.p.d.o.f.) stosuje się do składników majątku przyjętych do używania po 31 grudnia 2017 r.

Ulepszenie środka trwałego

Kolejne zagadnienie, na które warto zwrócić uwagę, to ulepszanie środków trwałych. Jak wynika z art. 16g ust. 13 u.p.d.o.p. (art. 22g ust. 17 u.p.d.o.f.), jeżeli środki trwałe uległy ulepszeniu w wyniku przebudowy, rozbudowy, re-

konstrukcji, adaptacji lub modernizacji, to wartość początkową tych środków powiększa się o sumę wydatków na ich ulepszenie, w tym także o wydatki na nabycie części składowych lub peryferyjnych, których jednostkowa cena nabycia przekracza 10 000 zł. Środki trwałe uważa się za ulepszone, gdy suma wydatków poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 10 000 zł i wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji.

W kontekście regulacji art. 16g ust. 13 u.p.d.o.p. (art. 22g ust. 17 u.p.d.o.f.) należy zauważyć, że jeszcze do końca 2017 r. wskaźniki wartościowe stanowiące o uznaniu nakładów czynionych na środek trwały za ulepszenie wynosiły 3 500 zł.

Wzrost ich wartości do obecnej kwoty 10 000 zł prowadzi do wniosku, w świetle którego, jeżeli:

- 1) wydatki poniesione na nabycie części składowych lub peryferyjnych środka trwałego, których jednostkowa cena nabycia nie przekracza 10 000 zł, lub
- 2) suma uznawanych za ulepszenie wydatków poniesionych na przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację środka trwałego w danym roku podatkowym nie przekracza 10 000 zł

– to nakłady te nie będą stanowiły ulepszenia takiego składnika majątku, a tym samym nie będą prowadziły do zwiększenia wartości początkowej środka trwałego, rozumianej jako podstawa dokonywania odpisów amortyzacyjnych. W konsekwencji takie nakłady, jako wy-

⁴ Rozporządzenie Rady Ministrów z 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych, Dz.U. 2016 poz. 1864.

łączone z kategorii ulepszenia środka trwałego, przy zachowaniu wymaganych warunków do ich zaliczenia w ciężar podatkowy, będą mogły zostać zaliczone bezpośrednio do podatkowych kosztów uzyskania przychodów. Należy jednak podkreślić, że zgodnie z brzmieniem art. 11 nowelizacji ustaw, zmienione regulacje art. 16g ust. 13 u.p.d.o.p. (art. 22g ust. 17 u.p.d.o.f.) stosuje się do składników majątku przyjętych do używania po 31 grudnia 2017 r.

Przykład

W lutym 2018 r. spółka ABC z o.o. zamontowała instalację LPG w samochodzie osobowym stanowiącym jej środek trwały. Wartość tej instalacji wyniosła

5 500 zł. Montaż LPG stanowi niewątpliwie wydatek ulepszający środek trwały. Taka instalacja zwiększa wartość użytkową pojazdu, mierzoną chociażby zmniejszeniem kosztów eksploatacji. Ponieważ wartość instalacji LPG nie przekracza 10 000 zł, należy stwierdzić, że przedmiotowa inwestycja w środek trwały nie prowadzi do zwiększenia jego wartości początkowej. Jest zaliczenie poniesionych wydatków bezpośrednio w ciężar podatkowych kosztów.

Podsumowanie

Rok 2018 przyniósł szereg zmian w regulacjach prawa podatkowego. Nowelizacje nie ominęły także problematyki amortyzacji środków trwałych oraz

możliwych do zastosowania w tym obszarze uproszczeń. Niewątpliwie jedno z zagadnień, na które w tym kontekście należy zwrócić uwagę, stanowi ustalony limit wartości uznawanego za środek trwały bądź wartość niematerialną i prawną składnika majątku podatnika, w ramach którego podatnicy mogą stosować uproszczenia w zakresie procesu amortyzacji. Limit ten od 1 stycznia 2018 r. wzrósł z 3 500 do 10 000 zł, co ma donieść znaczenie dla wielu rozwiązań podatkowych – m.in. bezpośredniego zaliczenia do kosztów wydatków na nabycie niskocennych środków trwałych i WNIP, ich amortyzacji, czy kwalifikacji nakładów jako ulepszenia środka trwałego.



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/>

IV KONFERENCJA PRAWA PRACY 2018/2019



Ewa
Buchowiecka



dr Maciej
Chakowski



Joanna
Wojciechowicz



Michał
Nocuń



Jolanta
Karakow-Jaśkiewicz



Paweł
Wróbel



Paweł
Ziółkowski

KONGRES PRAWA PRACY

Warszawa, Hotel Marriott, 17-18 października 2018



RB Akademia



Russell Bedford
taking you further



C&C CHAKOWSKI & CISZEK





PODATEK VAT. DOBRA WIARA W ORZECZNICTWIE TSUE JAKO PODSTAWA DO UNIKNIĘCIA ODPOWIEDZIALNOŚCI ZA NADUŻYCIE NA TLE POJĘĆ NADUŻYCIA I OSZUSTWA W USTAWACH POZAPODATKOWYCH

Dobra wiara może mieć kluczowe znaczenie w sprawach dotyczących VAT. Osoba, która nie wiedziała i nie mogła wiedzieć o nadużyciu kontrahenta, nie może być odpowiedzialna za nadużycie. Czy można zdefiniować dobrą wiarę?

Wprowadzenie

Pojęcia dobrej wiary oraz należytej staranności mają kluczowe znaczenie w podatku od towarów i usług, gdyż mogą uchronić podatnika przed negatywnymi konsekwencjami, zwłaszcza w kontekście tzw. karuzeli podatkowej i innych rodzajów nadużyć w VAT.

Należy jednak wziąć pod uwagę podstawową w tej problematyce kwestię – oba pojęcia (dobra wiara i należyta staranność) są bardzo nieostre. Z tego powodu podatnik może powoływać się na dobrą wiarę i należyłą staranność w swoim postępowaniu, jednak w praktyce może napotkać na znaczne trudności, zarówno w postępowaniu przed organami podatkowymi, jak i przed sądami administracyjnymi.

W praktyce uznanie, że ktoś działał w dobrej wierze lub zachował należyłą staranność, sku-

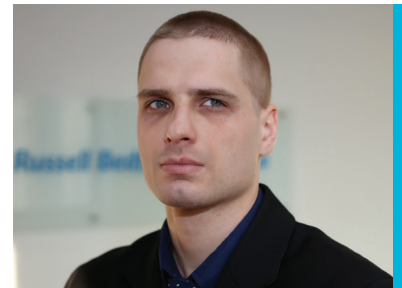
pia się na rozważaniu pojedynczych okoliczności typu ocena czy podatnik wystarczająco dokładnie zweryfikował kontrahenta.

Pomimo tego, trudno byłoby ustalić zbiór zasad, których spełnienie zagwarantuje pozytywną ocenę podatnika w tej kwestii, tj. działanie w dobrej wierze lub zachowanie należytej staranności.

Nadużycie prawa, dobra wiara i należyta staranność

Takie pojęcia jak nadużycie prawa, dobra wiara i należyta staranność nie zostały jednoznacznie określone w ustawach podatkowych.

Z tego powodu zasadne jest odwołanie się do ustaw pozapodatkowych w celu dokładniejszego przedstawienia tła tej problematyki.



Paweł Kula

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

Słowa kluczowe: podatki, VAT, podatek od towarów i usług, TSUE, orzecznictwo, dobra wiara, nadużycie, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

Teoria nadużycia prawa została uregulowana w art. 5 Kodeksu cywilnego¹ (dalej k.c.). Zgodnie z tym przepisem nie można wykorzystywać uprawnień w sposób sprzeczny ze społeczno-gospodarczym przeznaczeniem tego prawa lub zasadami współżycia społecznego. Jeśli ktoś korzysta ze swojego prawa w taki sposób, to takie działanie lub zaniechanie nie jest uważane za wykonywanie prawa i nie podlega ochronie.

W myśl tego przepisu prawo może być wykonywane albo nadużywane. Zastosowanie tej zasady wobec tematyki VAT mogłoby przykładowo uzasadnić wniosek, że nie można naruszyć zasady neutralności podatku VAT w celu osiągnięcia korzyści finansowych, gdyż takie działanie byłoby sprzeczne ze społeczno-gospodarczym przeznaczeniem tego prawa.

Należy jednocześnie zwrócić uwagę, że teoria nadużycia prawa uregulowana w art. 5 k.c. nie może być uzasadnieniem do negowania mocy obowiązującej przepisów prawnych². Omawiana konstrukcja ma zastosowanie wtedy, jeśli mamy do czynienia z próbą nadużycia danego uprawnienia, ale jednocześnie nie ma podstaw do wyłączenia mocy danego przepisu. Należy jednocześnie podkreślić, że omawiana regulacja z k.c. może być stosowana na gruncie podatku VAT bardzo ostrożnie. Konieczne jest uwzględnienie specyfiki konkretnego przypadku.

Oszustwo w Kodeksie karnym skarbowym

Określenie zakresu znaczenia takich pojęć jak nadużycie lub oszustwo nie jest kwestią jednoznaczną i dlatego zasadne jest odwołanie się do kolejnej ustawy pozapodatkowej, jaką jest Kodeks karny skarbowy³ (dalej k.k.s.). Artykuł 56 k.k.s.

określa przestępstwo skarbowe (oraz wykroczenie skarbowe – typ uprzywilejowany). Pojęcie oszustwa podatkowego związane jest z samoobliczeniem podatku⁴. Artykuł 56 k.k.s. penalizuje narażenie należności publicznoprawnej na uszczuplenie.

Należy jednocześnie podkreślić, że przestępstwo, jakim jest oszustwo podatkowe można popełnić tylko umyślnie, a to z kolei oznacza, że np. nieumyślne zaniżenie wysokości zobowiązania podatkowego nie wypełnia znamion tego przepisu. Taka teza wynika z orzeczenia Sądu Najwyższego:

„Czyny przypisane temu oskarżonemu w pkt. II i III wyroku sądu I instancji nie wyczerpywały znamion przestępstwa skarbowego w postaci pomocnictwa i współsprawstwa do popełnienia czynu zabronionego z art. 56 § 1 k.k.s. Zgodnie z tym przepisem, podatek, 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 nim danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności albo obu tym karom łącznie. Do realizacji znamion tego typu czynu zabronionego konieczny jest więc skutek w postaci narażenia na uszczuplenie podatku. Skutek taki może wynikać z zachowań, które polegają na wprowadzeniu w błąd organu podatkowego, co do okoliczności mających znaczenie dla obowiązku podatkowego, prowadząc do możliwości jego ustalenia na niższym poziomie niż podatek w rzeczywistości należny. Z istoty rzeczy nie mogą mieć znaczenia w perspektywie skutku z art. 56 § 1 k.k.s.

takie zachowania podatnika, które polegają na przekazaniu organowi nieprawdziwych informacji, które nie miałyby wpływu na rozmiar i treść obowiązku podatkowego”⁵.

Przytoczone orzeczenie wskazuje na swoiste rozumienie pojęcia oszustwa w odniesieniu do przepisu art. 56 k.k.s. Ten przykład pokazuje jednocześnie, że ustalenie znaczenia takich pojęć jak nadużycie, oszustwo, dobra wiara i należyta staranność w podatku VAT nie jest łatwym procesem i wymaga uwzględnienia specyfiki konkretnego przypadku.

Analogia z orzecznictwa niemieckiego

Podobny przepis w prawie niemieckim (§ 370 ust. 1 pkt 1 Abgabenordnung 1977 – tamtejszego odpowiednika Ordynacji podatkowej) przewiduje odpowiedzialność za podanie nieprawdziwych informacji podatkowych. Sąd krajowy uznał, że ten przepis ma charakter blankietowy (podobnie jak art. 56 k.k.s.), a konkretyzacja następuje w ustawach podatkowych.

Zastosowanie tego przepisu było przedmiotem orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej TSUE)⁶.

Wyrok był o tyle problematyczny, że podatek niemiecki popełnił nadużycie, które w praktyce naruszało interesy innego kraju UE, tj. Portugalii.

Podatnik wniósł środek odwoławczy, w którym argumentował, że nielegalny proceder nie naruszał interesów podatkowych Republiki Federalnej Niemiec i nie ma podstaw do pociągnięcia go do odpowiedzialności w tym kraju.

Federalny Sąd Najwyższy orzekł, że „art. 28c część A lit. a) szóstej dyrektywy nale-

1 Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, t.j. Dz.U. 2018 poz. 1025.

2 Por. J. Ciszewski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, art. 5, wyd. II, Warszawa 2014.

3 Ustawa z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, t.j. Dz.U. 2017 poz. 2226.

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

5 Wyrok SN z 5 marca 2015 r., sygn. akt III KK 407/14, LEX nr 1678967.

6 Wyrok TSUE z 7 grudnia 2010 r., C-285/09, postępowanie karne przeciwko R., wniosek Bundesgerichtshof.

ży interpretować w ten sposób, iż należy odmówić korzyści podatkowych przewidzianych zasadniczo dla danej transakcji wszystkim uczestnikom takich transakcji dokonanych w celu popełnienia oszustwa podatkowego, jeżeli dany podatnik wie o praktyce stanowiącej nadużycie lub oszustwo i w niej uczestniczy. Wynika to zdaniem tego sądu, z jednej strony, z ustanowionego w prawie wspólnotowym i stosowanego w dziedzinie podatku VAT zakazu praktyk stanowiących nadużycie, oraz, z drugiej strony, z systematyki i zakresu tego przepisu oraz celów szóstej dyrektywy.

Sąd ten zauważa, że nigdy nie miał on wątpliwości co do wykładni szóstej dyrektywy z uwagi na wystarczająco jasne orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej⁷.

Interesy nie tylko danego kraju, ale całej Unii Europejskiej

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydał rozstrzygnięcie, zgodnie z którym organy krajowe, oceniając kwestie potencjalnego oszustwa, powinny rozpatrywać interesy nie tylko swojego kraju, ale całej Wspólnoty:

„W szczególnych przypadkach, w których istnieją poważne powody, aby przypuszczać, że nabycie wewnątrzwspólnotowe odpowiadające spornej dostawie mogłoby uniknąć zapłaty podatku VAT w państwie członkowskim przeznaczenia, i to pomimo wzajemnej pomocy i współpracy administracyjnej pomiędzy organami podatkowymi zainteresowanych państw członkowskich, państwo członkowskie pochodzenia, co do zasady powinno

odmówić zwolnienia na rzecz dostawcy towarów i zobowiązać go do zapłaty podatku a posteriori w celu niedopuszczenia do tego, aby dana transakcja uniknęła jakiegokolwiek opodatkowania”⁸.

Orzeczenia obu składów orzekających (sądu niemieckiego i TSUE) były niekorzystne dla podatnika, który dopuścił się nadużycia. Sąd niemiecki położył nacisk na zdefiniowanie oszustwa lub nadużycia jako wiedzy o uczestnictwie w oszustwie. TSUE z kolei na wstępie zaznaczył, że zwalczanie oszustw i nadużyć jest celem wspieranym przez szóstą dyrektywę.

Trybunał podkreślił jednocześnie, że w podobnych przypadkach należy brać pod uwagę zasadę proporcjonalności.

Dobra wiara jako podstawa działania

Najważniejszym z kryteriów, na podstawie którego można wyróżnić pojęcie oszustwa podatkowego w orzecznictwie TSUE jest dobra wiara.

Orzecznictwo to wskazuje, że podejmowanie przez podmioty gospodarcze racjonalnych działań w celu upewnienia się, że nie uczestniczą w oszustwie podatkowym, wyklucza możliwość wyciągania wobec nich negatywnych konsekwencji prawopodatkowych. Zgodnie z orzeczeniem TSUE⁹:

„W rzeczywistości podmioty gospodarcze podejmujące wszelkie możliwe działania, których podjęcia można się od nich w sposób uzasadniony domagać celem zapewnienia, że realizowane przez nie transakcje nie stanowią części łańcucha, obejmującego transakcję dotkniętą oszustwem w podatku VAT, po-

winny móc powołać się na ich legalność, bez ryzyka poniesienia solidarnej odpowiedzialności z tytułu zapłaty tego podatku, należnego od innego podatnika”.

Podobny wniosek zawiera inne orzeczenie TSUE¹⁰:

„Nie jest więc sprzeczne z prawem unijnym wymaganie, by podmiot gospodarczy działał w dobrej wierze i podejmował wszelkie działania, jakich można racjonalnie wymagać w celu upewnienia się, że dokonywana przezeń czynność nie prowadzi do udziału w oszustwie podatkowym (wyroki: w sprawie Teleos i in., pkt 65; a także w sprawie Mahagében i Dávid, pkt 54)”.

Podobnie też brzmiał inny wyrok TSUE¹¹:

„(...) zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, niezgodne z zasadami funkcjonowania prawa do odliczenia ustanowionymi w dyrektywie 2006/112 jest sankcjonowanie odmową możliwości skorzystania z tego prawa podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że w ramach transakcji dostawca dopuścił się przestępstwa lub że inna transakcja, dokonana przed transakcją przeprowadzoną przez owego podatnika lub po niej, została dokonana z naruszeniem przepisów o podatku VAT”.

Powyższe wyroki TSUE wskazują na stałą i ugruntowaną linię orzecniczą, zgodnie z którą nie można obciążać przedsiębiorców za nieuczciwość kontrahentów, o której nie mogli wiedzieć. Prawo podatkowe składa się z wielu norm jednoznacznych oraz pewnych okoliczności, których przewidzieć się nie da, gdyż nie są one zależne od przedsiębiorcy.

7 Ibidem.

8 Ibidem.

9 Wyrok TSUE z 11 maja 2006 r., C-384/04, Commissioners of Customs & Excise, Attorney General przeciwko Federation of Technological Industries i in.

10 Wyrok TSUE z 6 września 2012 r., C-273/11, Mecsek Gabona Kft. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága.

11 Wyrok TSUE z 31 stycznia 2013 r., C-642/11, Stroj trans EOOD przeciwko Direktor na direktoria „Obzhalwane i upravljenie na izpytnienieto” – Warna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite.

Żaden przepis nie nakłada na podatnika obowiązku sprawdzania swoich kontrahentów, jednakże w interesie osób prowadzących działalność gospodarczą leży podjęcie działań, które wyeliminowałyby ryzyko współpracy z nierzetelnymi podmiotami. Trudno byłoby traktować każdego jak potencjalnego oszusta, jednak weryfikowanie oświadczeń drugiej strony jest absolutnie konieczne, aby uchronić się przed stratami finansowymi wynikającymi z utraty prawa do odliczenia, zwolnienia lub zwrotu podatku VAT.

Nieświadome uczestnictwo w oszustwie podatkowym

W świetle orzecznictwa TSUE przedsiębiorca nieświadomie uczestniczący w oszustwie podatkowym, takim jak karuzela podatkowa, nie może być pozbawiony prawa do odliczenia. TSUE kładzie nacisk na dwa pojęcia: nie wiedział oraz nie mógł wiedzieć o nierzetelności kontrahenta. Szczegółnej uwagi wymaga drugie z tych pojęć. Z całą pewnością nie można go interpretować „nie miał żadnej, choćby teoretycznej możliwości, aby dowiedzieć się o nierzetelności kontrahenta”, gdyż wymagałoby to od podatników zdolności całkowicie nierealnych. Jedyna dopuszczalna interpretacja, to „nie wiedział i przy zachowaniu należytej staranności nie mógł się dowiedzieć”.

Pojęcie nadużycia może się wydawać znaczeniowo zbliżone do pojęcia oszustwa, jednak w tym przypadku konstrukcja jest odmienna.

Najogólniej rzecz ujmując, do nadużycia dochodzi wtedy, gdy podatnik wykorzystuje środki zgodne z prawem, jednak w sposób sprzeczny z celem przepisów podatkowych.

Cennych wskazań w tym zakresie dostarcza orzeczenie Halifax¹²:

„Dla stwierdzenia istnienia nadużycia wymagane jest po pierwsze, aby dane transakcje, pomimo iż spełniają formalne przesłanki przewidziane w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów. Po drugie, z ogółu obiektywnych okoliczności powinno również wynikać, iż zasadniczym celem tych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej”.

Powyższy fragment wskazuje, że nadużycie występuje, gdy podatnik podejmuje daną czynność w celu przede wszystkim uzyskania korzyści podatkowej, która nie może być uznana za uzasadnioną pomimo działania zgodnego z prawem.

W tym samym orzeczeniu uznano, że „Szósta dyrektywa powinna być interpretowana w ten sposób, iż sprzeciwia się ona prawu podatnika do odliczenia podatku od wartości dodanej, jeżeli transakcje, z których wynika to prawo, stanowią nadużycie”.

Powyższa teza podkreśla, że prawo do odliczenia podatku VAT może być kwestionowane, jeśli wiązało się z nadużyciem.

Inny fragment orzeczenia akcentuje z kolei związek pomiędzy szóstą dyrektywą, a regulacjami podatku VAT:

„Zasada zakazu nadużycia znajduje zastosowanie również w dziedzinie podatku VAT. W rzeczywistości bowiem walka z oszustwem, unikaniem opodatkowa-

nia i ewentualnymi nadużyciami jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę”.

W podobnym tonie wypowiedział się TSUE w innym orzeczeniu¹³:

„Stwierdzenie występowania praktyki stanowiącej nadużycie w dziedzinie podatku od wartości dodanej zakłada, po pierwsze, że sporne czynności, pomimo spełnienia wymogów formalnych określonych w odpowiednich przepisach dyrektywy oraz wdrażających ją przepisach krajowych, skutkują osiągnięciem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakiemu służą te przepisy, oraz po drugie, że z ogółu elementów obiektywnych wynika, iż zasadniczym celem spornych czynności jest jedynie osiągnięcie omawianej korzyści podatkowej”.

W innej sprawie TSUE orzekł, że także postanowienia umowne mogą być uznane za nadużycie mające na celu osiągnięcie nieuzasadnionej korzyści podatkowej¹⁴.

Nadużycie prawa do odliczenia VAT

Szczególnym przypadkiem nadużycia w podatku VAT jest nadużycie prawa do odliczenia. Według orzecznictwa TSUE organ podatkowy może w takim przypadku domagać się zwrotu niezasadnej korzyści ze skutkiem wstecznym¹⁵:

„Jeżeli organ podatkowy stwierdzi, że prawo do odliczenia było wykonywane w sposób oszukańczy, jest on uprawniony do wystąpienia, z mocą wsteczną, z wnioskiem o dokonanie zwrotu odliczonych kwot (zob. w szczególności wyroki z 14 lutego 1985 r. w sprawie

12 Wyrok TSUE z 21 lutego 2006 r., C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd i County Wide Property Investments Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise.

13 Wyrok TSUE z 27 października 2011 r., C-504/10, Tanoarch s.r.o. przeciwko Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky.

14 Wyrok TSUE z 20 czerwca 2013 r., C-653/11, Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs przeciwko Paulowi Neweyowi.

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.

C-268/83 Rompelman, Rec. str. 655, pkt 24, z 29 lutego 1996 r. w sprawie C-110/94 INZO, Rec. str. I-857, pkt 24, oraz ww. wyrok w sprawie Gabalfrisa i in., pkt 46) i to do sądu krajowego należy stwierdzenie niemożności skorzystania z prawa do odliczenia, jeśli w świetle obiektywnych okoliczności zostanie stwierdzone, że nadużyto tego prawa lub że było ono wykonywane w sposób nieuczciwy (zob. ww. wyrok w sprawie Fini H, pkt 34)."

W podobnym tonie wypowiedział się TSUE w innym wyroku¹⁶:

„Z orzecznictwa Trybunału wynika bowiem, że status podatnika nabywa się, a z prawa do odliczenia można korzystać tylko wtedy, gdy podmiot domagający się odliczenia VAT wykaże, że spełnione są warunki do skorzystania z odliczenia oraz że zamiar rozpoczęcia przez niego działalności gospodarczej skutkującej czynnościami opodatkowanymi potwierdzają okoliczności obiektywne. Gdyby organ podatkowy stwierdził, że nadużyto prawa do odliczenia bądź było ono wykonywane w sposób nieuczciwy,

organ ten mógłby żądać ze skutkiem wstecznym zwrotu odliczonych kwot (zob. w szczególności wyroki: w sprawie C-268/83, Rompelman, pkt 24; w sprawie C-110/94, INZO, pkt 24; w sprawie C-32/03, Fini H, Zb.Orz. s. I-1599, pkt 33)”.

W kolejnym wyroku TSUE orzekł, wypowiadając się bardzo ogólnie, że nie można używać prawa UE w celu popełnienia oszustwa lub dokonania nadużycia¹⁷:

„Następnie należy przypomnieć, że zwalczanie przestępczości podatkowej, uchyłania się od opodatkowania oraz ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę 2006/112 (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 71; wyroki: z 7 grudnia 2010 r. w sprawie C-285/09 R., Zb.Orz. s. I-12605, pkt 36; z 27 października 2011 r. w sprawie C504/10 Tanoarch, Zb.Orz. s. I-10853, pkt 50). W tej kwestii Trybunał orzekł już, że podmioty prawa nie mogą powoływać się na przepisy prawa Unii Europejskiej w celu popełnienia przestępstwa lub nadużycia swoich uprawnień (zob. w szczególności wyrok z 3 marca 2005 r. w sprawie C-32/03 Fini H, Zb.Orz.

s. I-1599, pkt 32; ww. wyroki: w sprawie Halifax i in., pkt 68; w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 54)”.

Podsumowanie

Wspólnym mianownikiem orzecznictwa TSUE w zakresie wykładni „nadużycia” jest rozumienie tego pojęcia w kategoriach specyficznej formy „obejścia prawa” skutkującego nieuzasadnionymi korzyściami podatkowymi.

Podatek VAT jest kluczowym źródłem przychodu w każdym państwie UE. Konstrukcja tej należności publicznoprawnej sprawia jednak, że pojawiają się szerokie możliwości narażenia skarbu państwa na szkodę ze strony nieuczciwych przedsiębiorców. Różne kraje UE próbują ograniczać to zjawisko na różne sposoby. Orzecznictwo UE pełni w tym zakresie rolę polegającą na ujednoliceniu stosowania prawa przez organy podatkowe. Należy pamiętać, że nadużycie w tej kwestii może wystąpić nie tylko po stronie przedsiębiorcy, ale też po stronie władzy państwowej, która chce zwalczać to zjawisko bez zachowania umiaru.

16 Wyrok TSUE z 1 marca 2012 r., C-280/10, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Poznaniu.

17 Wyrok TSUE z 21 czerwca 2012 r. w sprawach połączonych: C-80/11, Mahagében Kft przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága i C-142/11, Péter Dávid przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága.

Summary

Paweł Kula

VAT. Good faith and abuse of the law as a factor in tax proceedings. Vision of Court of Justice of the European Union and different legal acts on the subject.

Court of Justice of the European Union focus on two aspects in VAT cases. Somebody didn't know and couldn't know about contractor's abuse. Good faith as a factor which is opposite to abuse of the law. How can we avoid punishing people who had no will to act against the law.



ZASADA NEUTRALNOŚCI PODATKU A WYBRANE PRZEPISY USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Zasada neutralności jest fundamentalnym prawem podatnika, wielokrotnie akcentowanym w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej TSUE). Przepisy unijne precyzyjnie określają warunki odliczenia podatku oraz wyznaczają moment nabycia tego prawa. Pomimo obowiązku właściwej implementacji tych regulacji, przepisy ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹ (dalej u.p.t.u.) zawierają zapisy, które nie tylko w sposób pośredni, ale wprost łamią tę zasadę. W niniejszym opracowaniu przedstawione zostały przykłady przepisów, których stosowanie powoduje, że podatek naliczony stanowi faktyczne, ekonomiczne obciążenie dla podatnika.

Wprowadzenie

Neutralność podatku od wartości dodanej dla podatnika wyraża się między innymi dążeniem do poszukiwania, wdrażania i ochrony rozwiązań legislacyjnych, zapewniających taki stan prawny, w którym wartość podatku zapłaconego przez podatnika nie będzie stanowić dla niego ostatecznego kosztu. Podatnik musi mieć zapewnioną możliwość odzyskania podatku naliczonego związanego ze swoją opodatkowaną działalnością. Wszelkie korzystne dla podatnika konsekwencje wynikające z koncepcji neutralności podatku są traktowane w doktrynie prawa wspólnotowego jako fundamentalne prawo podatnika, nie zaś jako przywilej². Jeżeli w prawie wspólnotowym nie

ma regulacji, która pozwoliłaby na ograniczenia prawa podatników do odliczenia, to prawo do odliczenia powinno być respektowane³.

W tym miejscu należy odwołać się do treści art. 273 dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁴ (dalej dyrektywa 112), zgodnie z którym państwa członkowskie są upoważnione do przyjęcia przepisów w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych, pod warunkiem, że przepisy te nie wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów, ani nie podważają neutralności podatku⁵. Realizacja zasady neutralności wyraża się w stworzeniu takich rozwiązań legi-

1 Dz.U. 2017 poz. 1221 ze zm.

2 *Vi Dyrektywa VAT. Komentarz do Dyrektyw Rady Unii Europejskiej dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, red. K. Sachs, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2004, s. 417.

3 Ibidem, s. 418.

4 Dz.Urz. UE L 347, s. 1 i nast. ze zm.

5 Wyrok TSUE z 9 lipca 2015 r., Radu Florin Salomie i Nicolae Vasile Oltean przeciwko Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 62.



Paweł Dymlang

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

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



Słowa kluczowe: podatki, podatnik, VAT, podatek od towarów i usług, zasada neutralności, orzecznictwo, TSUE, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

slacyjnych, w ramach których podatek naliczony (zapłacony) przez podatnika w cenie nabytych towarów i usług do celów jego działalności opodatkowanej tym podatkiem może zostać odliczony, nie stanowiąc tym samym dla podatnika obciążenia kosztowego.

W ustawie krajowej można znaleźć przykłady przepisów, które nie wpisują się w powyższą ideę. Bez uszczerbku bowiem dla celów, o jakich mowa w powyższym artykule dyrektywy 112, przepisy te mogłyby być inaczej zredagowane. Niniejsze opracowanie jest w istocie kolejnym apelem do ustawodawcy o stosowne zmiany. W publikacji odniesiono się do przepisu ustawy krajowej, który podlega obecnie badaniu przez krajowy sąd administracyjny pod względem swej zgodności z regulacjami dyrektywy 112 oraz przepisu, który, zdaniem autora, powinien być poddany takiej ocenie.

Zasada neutralności w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

Konieczność przestrzegania zasady neutralności w systemach legislacyjnych państw członkowskich szczególnie stanowczo jest akcentowana przez TSUE, który w swoim orzecznictwie często podkreślał, że prawo do odliczenia zostało wprowadzone w tym celu, aby całkowicie uwolnić przedsiębiorcę od kosztów podatku zapłaconego lub podlegającego zapłacie w toku jego działalności gospodarczej.

System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego bądź zapłaconego

w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia w ten sposób neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na jej cel i rezultaty, pod warunkiem, że działalność ta, co do zasady, sama podlega opodatkowaniu podatkami od towarów i usług⁶.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzekał wielokrotnie, że „prawo podatników do odliczenia od podatku VAT, który są zobowiązani zapłacić, podatku VAT należnego lub zapłaconego z otrzymanych przez nich tytułu towarów i usług powodujących naliczenie podatku stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez prawo Unii”⁷.

W jednym ze swoich wyroków Trybunał zaakcentował, iż prawo do odliczenia, przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy 112 stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu oraz że przysługuje w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku⁸.

TSUE potwierdza, jakie wystarczy spełnić warunki – zgodnie z przepisami unijnymi – by doszło do realizacji tego prawa: „W celu skorzystania z prawa do odliczenia, po pierwsze, dany podmiot ma być podatnikiem w rozumieniu tej dyrektywy, oraz po drugie, towary i usługi, które mają być podstawą tego prawa, powinny być wykorzystywane przez podatnika na dalszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a owe towary i usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika

znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu. Jeżeli przesłanki te są spełnione, co do zasady nie można odmówić korzystania z prawa do odliczenia”⁹.

Przepisy dyrektywy precyzyjnie określają warunki powstania i zakres prawa do odliczenia podatku, a w orzecznictwie zapadłym jeszcze na gruncie VI dyrektywy Rady z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku¹⁰ (dalej VI dyrektywa), utrwalony został pogląd, że państwom członkowskim nie pozostawia się żadnego marginesu dowolności w zakresie wprowadzania w życie tychże regulacji¹¹.

Co bardzo istotne i co potwierdza judykatura, podstawowa zasada neutralności podatku wymaga, aby prawo do odliczenia podatku naliczonego zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek materialnych, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych wymogów formalnych. Przykładowo w wyroku C-385/09 Trybunał uznał, że: „(...) wykładni dyrektywy 2006/112 należy dokonywać w ten sposób, iż sprzeciwia się, by podatnik VAT, który spełnia materialnoprawne przesłanki odliczenia podatku VAT, mógł zostać pozbawiony możliwości skorzystania ze swego prawa do odliczenia przez ustawodawstwo krajowe, które zakazuje odliczenia podatku VAT zapłaconego przy zakupie towarów, gdy ten podatnik nie dokonał identyfikacji dla celów podatku VAT przed wykorzystaniem tych towarów w ramach swojej działalności podlegającej opodatkowaniu”¹².

6 Wyrok TSUE z 22 października 2015 r. w sprawie C-277/14 PPUH Stehcamp, EU:C:2015:719, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo.

7 Wyrok TSUE z 6 grudnia 2012 r. w sprawie C-285/11 Bonik, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo.

8 Wyrok TSUE z 13 lutego 2014 r., Maks Pen EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obžalwane i danyčno-osiguritelna praktika” Sofija, C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo.

9 Idem, pkt 25.

10 Dz.Urz. UE L 145/1 ze zm.

11 Wyrok TSUE z 10 marca 2005 r., Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Zjednoczonemu Królestwu Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, C-33/03.

12 Zob. wyroki TSUE z 21 października 2010 r., Nidera Handelscompagnie BV przeciwko Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, C-385/09, EU:C:2010:627, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo, a tak że z 1 marca 2012 r., Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Poznaniu, C-280/10, EU:C:2012:107, pkt 43.

W innym wyroku, cennym z punktu widzenia oceny zgodności z prawem unijnym wybranych przepisów ustawy krajowej, TSUE uznał, że posiadanie faktury zawierającej dane przewidziane w art. 226 dyrektywy 112 stanowi wymóg formalny, a nie materialnoprawną przesłankę prawa do odliczenia: „Materialne przesłanki powstania prawa do odliczenia zostały wymienione w art. 168 lit. a) tej dyrektywy. W celu skorzystania z omawianego prawa, po pierwsze, dany podmiot musi być podatnikiem w rozumieniu tejże dyrektywy, oraz po drugie, towary i usługi, które mają być podstawą prawa do odliczenia, powinny być wykorzystywane przez podatnika na późniejszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji. (...) W odniesieniu do wymogów formalnych dla prawa do odliczenia z art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 wynika, że wykonywanie tego prawa jest uzależnione od posiadania faktury wystawionej zgodnie z art. 226 tej dyrektywy”.¹³

Prawo do odliczenia podatku według przepisów unijnych

Zgodnie z art. 167 dyrektywy 112, prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny. Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny – jak stanowi art. 63 dyrektywy 112 – w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług.

Zgodnie z orzecznictwem TSUE, przepisy dyrektywy 112 określają najwcześniejszy moment, od którego możliwe jest skorzystanie z prawa do odliczenia. Prawo to nie powinno być przez państwa członkow-

skie ograniczane czasowo. W przypadku, gdy nie ma w prawie wspólnotowym regulacji umożliwiających ograniczenie prawa do odliczenia, to prawo to musi przysługiwać natychmiast¹⁴.

W myśl art. 168 dyrektywy 112, jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić: a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika (...).

Artykuł 178 tejże dyrektywy, określający warunki formalne, stanowi z kolei, że w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług, podatnik musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220-236 i art. 238, 239 i 240 (...). Zgodnie z brzmieniem art. 179 akapit pierwszy dyrektywy 112, odliczenia dokonuje się poprzez potrącenie od całkowitej kwoty podatku należnego za dany okres rozliczeniowy kwoty podatku VAT „dającej w tym samym okresie prawo do odliczenia stosowane zgodnie z art. 178”.

Wydawałoby się zatem, że z powołanych powyżej przepisów dyrektywy 112 wynika wprost, iż prawo do odliczenia powstaje za okres, w którym podatek stał się wymagalny (art. 167 tej dyrektywy), a jedynie w celu dokonania odliczenia (jako wymóg formalny) podatnik musi dysponować fakturą w momencie jego wykonywania (art. 178 lit. a) dyrektywy 112).

W jednym z wyroków TSUE wskazał jednak, że z prawa do odliczenia VAT należy co do zasady skorzystać za okres, w którym, po pierwsze, to prawo powstało, i po drugie, w którym podatnik jest w posiadaniu faktury¹⁵.

Podkreślenia wymaga tu fakt, że sprawa, w której zapadł ów wyrok, dotyczyła podatnika, który nie dysponował fakturą w chwili wykonywania prawa do odliczenia. Trybunał nie rozpoznawał sytuacji, w której podatnik dysponuje fakturą, jaką otrzymał w innym okresie niż okres, w którym nabył prawo do odliczenia. Wydaje się bowiem, że przesunięcie wykonania prawa do odliczenia podatku do okresu, w którym podatnik otrzymał fakturę, stanowi w istocie naruszenie zasady neutralności.

Prawo do odliczenia powinno być, o czym była mowa powyżej i co potwierdzają inne orzeczenia TSUE, wykonywane natychmiast. Skoro podatnik dokonując rozliczenia za okres, w którym podatek jest wymagalny, jest w posiadaniu faktury, czyli spełnił wymóg formalny, to dlaczego miałby ponosić ekonomiczny ciężar podatku przez kolejny okres rozliczeniowy?

Prawo do odliczenia podatku naliczonego – stanowisko sądów krajowych

Swego czasu, a mianowicie w stanie prawnym obowiązującym do końca 2013 roku, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy stanął przed podobnym dylematem¹⁶. Przedmiotem rozważań sądu było pytanie, czy podatnik, który posiada fakturę przed dniem złożenia rozliczenia podatku za okres poprzedni, może podatek z niego wynika-

¹³ Wyrok TSUE z 15 września 2016 r., Senatex GmbH przeciwko Finanzamt Hannover-Nord, C-518/14, pkt 29.

¹⁴ Wyrok TSUE z 21 września 1988 r., Komisja Europejska przeciwko Republice Francuskiej, C-50/87.

¹⁵ Wyrok TSUE z 29 kwietnia 2004 r., Terra Baubedarf-Handel GmbH przeciwko Finanzamt Osterholz-Scharmbeck, C-152/02, EU:C:2004:268, pkt 38: (...) right to deduct must be exercised in respect of the tax period in which the two conditions required by that provision are satisfied, namely that the goods have been delivered or the services performed and that the taxable person holds the invoice (...).

¹⁶ Wyrok WSA z 2 sierpnia 2005 r., sygn. akt I SA/Bd 337/05, prawomocny.

jący wykazać do odliczenia w deklaracji za ten okres, w którym u dostawcy z tego tytułu powstał podatek należny, nawet w przypadku, gdy taki dokument otrzymał w okresie następnym, lecz przed złożeniem rozliczenia za okres miniony.

Sąd w odpowiedzi na to pytanie nawiązał właśnie do komentowanego powyżej wyroku TSUE (orzeczenie C-152/02), w którym Trybunał, dokonując wykładni art. 17 i art. 18 VI Dyrektywy (obecnie art. 167 i nast. dyrektywy 112) stwierdził, że odliczenie podatku naliczonego powinno być dokonane w rozliczeniu za okres, w którym spełnione zostaną warunki wymienione w art. 18 VI Dyrektywy, tj. wykonanie dostawy towarów lub świadczenie usługi oraz posiadanie faktury lub innego dokumentu mogącego zgodnie z przepisami krajowymi spełniać funkcję faktury.

Powstanie prawa do odliczenia podatku naliczonego, o którym mowa w art. 17 ust. 1 VI Dyrektywy, nie dawał w ocenie WSA jeszcze podstawy do jego odliczenia, o ile nie zostały spełnione przesłanki określone w art. 18. Prawo do odliczenia podatku naliczonego można zrealizować po spełnieniu warunków określonych w art. 18 w rozliczeniu za okres, w którym warunki te zostały spełnione.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy stwierdził, że jakkolwiek w VI Dyrektywie oddzielnie uregulowano samo powstanie prawa do odliczenia (art. 17), zaś oddzielnie unormowano warunki, których spełnienie pozwala na dokonanie odliczenia, to regulacje zawarte w art. 17 i 18 VI Dyrektywy sprowadzają się do tego, że praktycznie można zrealizować prawo do odliczenia w rozliczeniu za okres, w którym zostały spełnione określone warunki, np. otrzymano fakturę (warunek formalny).

Takiego wniosku nie można wyprowadzić wprost z przytoczonych poprzednio przepisów unijnych. Faktura jest konieczna dla skorzystania z prawa do odliczenia, jednak jej otrzymanie nie powinno wpływać na moment nabycia tego prawa, które dość jasno i precyzyjnie zostało określone w przepisach dyrektywy 112. Tym bardziej, że zastosowanie takiej konstrukcji bezspornie uderza w neutralność tego podatku. Poza celem fiskalnym (poprawa płynności finansowej budżetu państwa – cash flow) takie rozwiązanie nie służy np. zwalczaniu oszustw czy przeciwdziałaniu nadużyć. Wyrok zapadł w okresie obowiązywania przepisów ustawy krajowej, których zawartość została zmieniona. Treść obecnych przepisów przewiduje konstrukcję bardziej zbliżoną do tej przewidzianej w regulacjach unijnych, dlatego zasadna jest analiza aktualności tezy wyroku sądu krajowego w kontekście stosowania zasady neutralności podatku w odniesieniu do aktualnego stanu prawnego.

Neutralność podatku od wartości dodanej a wybrane przepisy krajowe

Zgodnie z treścią obowiązujących przepisów u.p.t.u., prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy¹⁷. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w przypadkach, o których mowa w art. 86 ust. 2 pkt 1 oraz pkt 2 lit. a¹⁸ powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę¹⁹. W świetle komentowanych przepisów dyrektywy 112 za nietrafione należy uznać użycie przez ustawodawcę w treści art. 86 ust. 10b ust. 1 u.p.t.u. sformułowania „powstaje”.

Bardziej trafne byłoby użycie np. terminu „wykonywane” lub innego tożsamego. W doktrynie niejednokrotnie prezentowane było stanowisko, że raz powstałe prawo trwa do momentu jego wygaśnięcia poprzez dokonanie odliczenia²⁰.

Skoro prawo powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy (odpowiednik art. 67 dyrektywy 112), to nie może już powstać po raz drugi w dacie otrzymania faktury – w przypadkach, o których mowa w art. 86 ust. 2 pkt 1 oraz pkt 2 lit. a u.p.t.u. – tym bardziej, że przepisy art. 86 ust. 10 oraz art. 86 ust. 10b pkt 1 u.p.t.u. należy rozpatrywać łącznie.

Przepisy art. 86 ust. 10b pkt 1 u.p.t.u. stanowią w istocie odpowiednik art. 178 lit. a) dyrektywy 112, w którym otrzymanie faktury jest warunkiem formalnym odliczenia, a jej otrzymanie nie wyznacza momentu nabycia prawa do odliczenia: „w celu skorzystania z prawa do odliczenia, podatnik musi spełnić następujące warunki: (...) musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220-236 i art. 238, 239 i 240”.

Jeżeli ustawodawcy zależałoby na realizacji w pełni zasady neutralności podatku, to biorąc przykład z rozwiązań stosowanych w niektórych państwach członkowskich²¹, powinien poprzez nowelizację przepisów dopuścić możliwość odliczenia podatku za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy pod warunkiem otrzymania przez podatnika faktury przed złożeniem deklaracji za tenże okres rozliczeniowy. Wówczas, zgodnie z orzecznictwem TSUE, prawo do od-

17 Por. art. 86 ust. 10 u.p.t.u.

18 W przypadkach, gdy de facto „źródłem podatku” do odliczenia jest kwota podatku wykazana na fakturze.

19 Por. art. 86 ust. 10b pkt 1 u.p.t.u.

20 Tak: A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz VAT*, wyd. 3, Warszawa 2008, s. 784.

21 Por. przepisy ustawy brytyjskiej – Value Added Tax Act 1994 Section 6 Time of Supply oraz Section 24 Input tax and output tax.

liczenia byłoby realizowane natychmiast. Obecne przepisy de facto stanowią ograniczenie zasady neutralności.

Innym przykładem ograniczenia zasady neutralności opodatkowania jest treść przepisu art. 86 ust. 10b pkt 2-3 u.p.t.u. W myśl art. 86 ust. 2 pkt 4 u.p.t.u., kwotę podatku naliczonego stanowi kwota podatku należnego z tytułu:

- a) świadczenia usług, dla którego zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 lub 8 podatnikiem jest ich usługobiorca,
- b) dostawy towarów, dla której zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 lub 7 podatnikiem jest ich nabywca,
- c) wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9,
- d) wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 11.

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy. Jednak stosownie do treści art. 86 ust. 10b pkt 2 u.p.t.u., w przypadkach, o których mowa w art. 86 ust. 2 pkt 4 lit. c (wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 9 u.p.t.u. – tzw. transakcyjne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, przyp. wł.), prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje zgodnie z ust. 10, pod warunkiem, że podatnik:

- a) otrzyma fakturę dokumentującą dostawę towarów, stanowiącą u niego wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy,

b) uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek, nie później niż w terminie 3 miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy.

Z kolei zgodnie z treścią art. 86 ust. 10b pkt 3 u.p.t.u., w przypadkach, o których mowa w art. 86 ust. 2 pkt 4 lit. a, b i d (po szczególne przypadki odwrotnego obciążenia, przyp. wł. autora) prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje zgodnie z ust. 10, pod warunkiem, że podatnik uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu tych transakcji w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek, nie później niż w terminie 3 miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów lub usług powstał obowiązek podatkowy.

Z powyższych przepisów wynika m.in., że warunkiem koniecznym do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego w tym samym okresie rozliczeniowym jest uwzględnienie kwoty podatku należnego w deklaracji podatkowej, w której podatnik jest zobowiązany rozliczyć ten podatek, nie później jednak niż w terminie 3 miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów i usług powstał obowiązek podatkowy. Powyższy warunek dotyczy transakcji importu usług, WNT oraz transakcji krajowych, w stosunku do których podmiotem zobowiązanym do rozliczenia podatku VAT jest nabywca²².

W przypadku, gdy trzymiesięczny termin, o którym mowa powyżej nie zostanie dochowany, zastosowanie znajdzie art. 86 ust. 10i u.p.t.u.²³. Zgodnie z jego treścią,

jeżeli podatnik nie uwzględnił kwoty podatku należnego we właściwej deklaracji, w terminie wskazanym w art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b oraz art. 86 ust. 10b pkt 3 u.p.t.u., to może ująć kwotę podatku naliczonego, wynikającego z tej transakcji w rozliczeniu za okres, w odniesieniu do którego nie upłynął jeszcze termin na złożenie deklaracji podatkowej. Jednocześnie, podatek należny wynikający z tej samej transakcji powinien zostać ujęty w deklaracji za miesiąc, w którym w stosunku do danej transakcji powstał obowiązek podatkowy.

Powyższe regulacje w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. w zakresie, w jakim przesuwają w czasie prawo do odliczenia podatnikowi, który spełnił wszystkie materialnoprawne warunki odliczenia, a nie dochował jedynie formalnych warunków odliczenia (często nie z własnej winy) powodują skutek w postaci konieczności zapłaty odsetek od powstałej w tych warunkach zaległości podatkowej.

Zaległość ta powstaje w konsekwencji braku możliwości rozliczenia podatku należnego i naliczonego w tym samym okresie rozliczeniowym. Powstanie obowiązku zapłaty odsetek, jak również narażenie podatnika na konsekwencje stwierdzenia nieprawidłowości w czasie kontroli podatkowej powodują, iż podatnik nie jest uwolniony od kosztów podatku zapłaconego lub podlegającego zapłacie w toku jego działalności gospodarczej i stanowi pogwałcenie zasady neutralności²⁴.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w jednym z wyroków²⁵ stwierdził, że podstawowa zasada neutralności podatku wymaga, by prawo do odliczenia

²² Art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b oraz art. 86 ust. 10b pkt 3 u.p.t.u.

²³ Brzmienie powołanych i obowiązujących obecnie przepisów ustawy wprowadziła z dniem 1 stycznia 2017 r. ustawa z 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2016 poz. 2024), która w art. 1 pkt 4 zmodyfikowała normatywną treść art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b oraz pkt 3, nadając im nowe brzmienie oraz dodała ust. 10i o przedstawionej wyżej treści.

²⁴ Tak wyrok WSA w Krakowie z 29 września 2017 r., sygn. akt I SA/Kr 709/17, nieprawomocny.

podatku naliczonego zostało przyznane w razie spełnienia podstawowych wymagań, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych wymagań formalnych.

W konsekwencji, jeżeli organy podatkowe posiadają informacje niezbędne do ustalenia, że podatnik, jako odbiorca danych transakcji, jest zobowiązany z tytułu podatku, to nie mogą one wprowadzać dodatkowych warunków w zakresie przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia tego podatku, które to warunki mogłyby w efekcie praktycznie

uniemożliwić wykonanie tego prawa lub spowodować, że zostanie ono obciążony ciężarem ekonomicznym tego podatku.

Podsumowanie

Jeżeli podatnik faktycznie nabył towary lub usługi, które służą mu do czynności opodatkowanych (przesłanka materialna warunkująca nabycie prawa do odliczenia) i w dodatku dysponuje fakturą (przesłanka formalna), to prawo do odliczenia przysługuje *ex tunc*²⁵.

Zasada neutralności podatku w praktyce ma oznaczać, że koszt podatku nie powinien stanowić dla podatnika ciężaru ekonomicznego. Odsunięcie w czasie odliczenia podatku do momentu otrzymania faktury, w sytuacji, gdy materialne przesłanki odliczenia są spełnione, nie realizuje tego celu. Często tylko konkretny wyrok TSUE, potwierdzający niezgodność krajowej regulacji z prawem unijnym, prowadzi w ostateczności do zmiany przepisów. W drugim z komentowanych przypadków wydaje się to przesądzone.

²⁵ TSUE w wyroku z 1 marca 2012 r., *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn...*, op. cit.

²⁶ Tak w wyroku TSUE z 15 września 2016 r., *Senatex GmbH przeciwko Finanzamt Hannover-Nord*, C-518/14.

Summary

Paweł Dymłang

VAT neutrality principle and the Law of 11 March 2004 on value added tax

The system for deduction of value-added tax paid on inputs provided for in Articles of the Directive 112/2006 is meant to relieve the trader entirely of the tax payable or paid in the course of his economic activities. Any limitation of the right of deduction granted to taxable persons must, in view of its impact on the level of the tax burden, be applied in a similar manner in all the Member States. In the absence of such a provision, the right of deduction must be exercised immediately in respect of all the taxes charged on transactions relating to inputs. The fundamental principle of the neutrality of VAT requires deduction of input VAT to be allowed if the substantive requirements are satisfied, even if the taxable persons have failed to comply with some formal conditions. Holding an invoice is a formal condition, not a substantive condition, of the right to deduct VAT. The commented provisions of domestic VAT Act are in contradiction with this principle.



Dr Maciej Chakowski

Autor jest partnerem w C&C Chakowski & Ciszek, adiunktem i wykładowcą prawa pracy na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego i Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie. Specjalizuje się w zbiorowym prawie pracy. Reprezentuje pracodawców w negocjacjach ze związkami zawodowymi w zakresie sporów. Jest autorem wielu publikacji z zakresu polskiego i europejskiego prawa pracy.

Przemysław Ciszek

Autor jest partnerem w C&C Chakowski & Ciszek, 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. Specjalizuje się w tematyce indywidualnego prawa pracy. Jest autorem wielu publikacji z zakresu polskiego i europejskiego prawa pracy.

Michał Nocuń

Autor jest specjalistą z zakresu prawa pracy i problematyki zatrudniania cudzoziemców w Polsce. Jest stałym współpracownikiem kancelarii C&C Chakowski & Ciszek. Specjalizuje się w doradztwie w sprawach obejmujących indywidualne prawo pracy, delegowanie pracowników w ramach świadczenia usług oraz zatrudnianie cudzoziemców.

Słowa kluczowe: prawo pracy, kodeks pracy, pracownik, pracodawca, stosunek pracy, zwolnienia grupowe, urlop, Sąd Najwyższy, niezdolność do pracy, ochrona przedemerytalna, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

CZY OCHRONA TRWAŁOŚCI STOSUNKU PRACY PRACOWNIKA DZIAŁA RÓWNIEŻ W SYTUACJI ZWOLNIEŃ GRUPOWYCH?

Jednym z powszechnie przyjętych standardów w prawie pracy krajów europejskich jest ochrona trwałości stosunku pracy pracowników narażonych z różnych powodów na podwyższone ryzyko rozwiązania stosunku pracy wbrew ich woli, z powodów będących w istocie rzeczy zakazaną dyskryminacją tych kategorii zatrudnionych osób. Dotyczy to w szczególności pracowników będących rodzicami czy pełniących funkcje związane z reprezentowaniem interesów pracowników przed pracodawcą. Jednakże zdarzają się sytuacje, gdy od redukcji zatrudnienia może zależeć „być albo nie być” przedsiębiorstwa z poważnymi problemami finansowymi. Czy także w takiej sytuacji stosuje się wszystkie przepisy gwarantujące trwałość stosunku pracy?

Wprowadzenie

Artykuł 5 ustawy o szczególnych zasadach rozwiązywania z pracownikami stosunków pracy z przyczyn niedotyczących pracowników z 13 marca 2003 r.¹ (dalej: Ustawa) wprowadza pewne ograniczenia w zakresie możliwości rozwiązania stosunku pracy z niektórymi pracownikami w ramach procesu zwolnień grupowych.

W przypadku pracodawcy, u którego nie działają związki zawodowe, wypowiedzenie pracownikom stosunków pracy w czasie urlopu, a także z powodu innej usprawiedliwionej nieobecności w pracy, jest możliwe w czasie urlopu trwającego co najmniej 3 miesiące, a także w czasie innej usprawiedliwionej nie-

obecności w pracy, jeżeli upłynął już okres uprawniający pracodawcę do rozwiązania umowy o pracę bez wypowiedzenia.

Należy wskazać, iż wypowiedzenie pracownikom warunków pracy i płacy w ww. wymienionych sytuacjach jest dopuszczalne niezależnie od okresu trwania urlopu lub innej usprawiedliwionej nieobecności pracownika w pracy.

W okresie objęcia szczególną ochroną przed wypowiedzeniem lub rozwiązaniem stosunku pracy, pracodawca może jedynie w ramach procedury zwolnień grupowych wypowiedzieć dotychczasowe warunki pracy i płacy pracownikowi:

¹ Dz.U. 2016 poz. 1474.

- 1) któremu brakuje nie więcej niż 4 lata do osiągnięcia wieku emerytalnego, pracownicy w ciąży, pracownikowi w okresie urlopu macierzyńskiego, urlopu na warunkach urlopu macierzyńskiego, urlopu rodzicielskiego oraz urlopu ojcowskiego;
- 2) będącemu członkiem rady pracowniczej przedsiębiorstwa państwowego;
- 3) będącemu członkiem zarządu zakładowej organizacji związkowej;
- 4) będącemu członkiem zakładowej organizacji związkowej, upoważnionemu do reprezentowania tej organizacji wobec pracodawcy albo organu lub osoby dokonującej za pracodawcę czynności w sprawach z zakresu prawa pracy;
- 5) będącemu członkiem specjalnego zespołu negocjacyjnego lub europejskiej rady zakładowej;
- 6) będącemu członkiem specjalnego zespołu negocjacyjnego, organu przedstawicielskiego lub przedstawicielem pracowników w spółce europejskiej;
- 7) będącemu członkiem specjalnego zespołu negocjacyjnego, organu przedstawicielskiego lub przedstawicielem pracowników w spółdzielni europejskiej;
- 8) będącemu członkiem specjalnego zespołu negocjacyjnego, zespołu przedstawicielskiego albo przedstawicielem pracowników w radzie nadzorczej spółki powstałej w wyniku połączenia transgranicznego spółek;
- 9) będącemu społecznym inspektorem pracy;
- 10) powołanemu do odbycia czynnej służby wojskowej, służby zastępczej, zasadniczej służby wojskowej albo przeszkolenia wojskowego;
- 11) będącemu członkiem rady pracowników lub określonym w porozumieniu, o którym mowa w art. 24 ustawy z 7 kwietnia 2006 r. o informowaniu pracowników i przeprowadzaniu z nimi kon-

sultacji², przedstawicielem pracowników uprawnionym do uzyskiwania od pracodawcy informacji i prowadzenia z nim konsultacji.

Jeżeli wypowiedzenie zmieniające warunki pracy lub płacy powyżej wskazanych osób powoduje obniżenie ich wynagrodzenia, to pracownikom tym przysługuje, do końca okresu, w którym korzystaliby ze szczególnej ochrony przed wypowiedzeniem lub rozwiązaniem stosunku pracy, także dodatek wyrównawczy.

Urlop wychowawczy

W art. 186⁸ § 1 pkt 1 Kodeksu pracy³ ustawodawca wskazał, iż pracodawca nie może wypowiedzieć ani rozwiązać umowy o pracę w okresie od dnia złożenia przez pracownika wniosku o udzielenie urlopu wychowawczego do dnia zakończenia tego urlopu. Rozwiązanie przez pracodawcę umowy w tym czasie jest dopuszczalne tylko w razie ogłoszenia upadłości lub likwidacji pracodawcy, a także gdy zachodzą przyczyny uzasadniające rozwiązanie umowy o pracę bez wypowiedzenia z winy pracownika.

Jednocześnie sytuacja osób na urloпах wychowawczych nie została wprost uregulowana w Ustawie.

Możemy jedynie odwołać się tutaj do jej art. 5 ust 3, zgodnie z którym wypowiedzenie umowy o pracę w ramach procedury zwolnień grupowych jest dopuszczalne w czasie urlopu trwającego co najmniej 3 miesiące. Przepis ten ma charakter przepisu szczególnego względem wyżej wskazanej ogólnej regulacji art. 186⁸ § 1 pkt 1 k.p..

Wynika więc z tego, iż w sytuacji zwolnień grupowych nie jest konieczna likwidacja albo ogłoszenie upadłości pracodawcy

aby wypowiedzieć umowę o pracę osobie na urlopie wychowawczym. Podobnie twierdzi także K. Walczak⁴. Również takie zdanie mają R. Lisicki i M. Frączek⁵.

Warto przytoczyć tutaj twierdzenie Sądu Najwyższego z uchwały z 15 lutego 2006 roku⁶, iż przepisy Ustawy mogą stanowić podstawę rozwiązania stosunku pracy z pracownikiem w okresie urlopu wychowawczego także w sytuacjach, gdy nie zachodzą przesłanki przewidziane w art. 186⁸ § 2 k.p., a więc likwidacja albo upadłość pracodawcy.

Podobnie Sąd Najwyższy odniósł się również do osób, które na podstawie art. 186⁷ k.p., będąc uprawnione do skorzystania z urlopu wychowawczego, składają pracodawcy wniosek o obniżenie ich wymiaru czasu pracy do nie niższego niż połowa pełnego wymiaru czasu pracy.

Zgodnie z art. 186⁸ § 1 pkt 2 k.p., pracodawca nie może wypowiedzieć ani rozwiązać umowy o pracę w okresie od dnia złożenia przez pracownika uprawnionego do urlopu wychowawczego wniosku o obniżenie wymiaru czasu pracy do dnia powrotu do nieobniżonego wymiaru czasu pracy, nie dłużej jednak niż przez łączny okres 12 miesięcy.

Rozwiązanie przez pracodawcę umowy w tym czasie jest dopuszczalne tylko w razie ogłoszenia upadłości lub likwidacji pracodawcy, a także gdy występują przyczyny uzasadniające rozwiązanie umowy o pracę bez wypowiedzenia z winy pracownika.

Sąd Najwyższy uznał, iż „jeżeli pracodawca prawidłowo zastosował do pracownicy postanowienia regulaminu zwolnień grupowych i zwolnił ją zgodnie z ustalonymi przez siebie zasadami redukcji zatrudnienia, nie podlega ona ochronie

2 Dz.U. 2006 Nr 79 poz. 55.

3 Ustawa z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy, t.j. Dz.U. 2018 poz. 917, dalej k.p.

4 K. Walczak [w:] *Zbiorowe prawo pracy. Komentarz*, red. J. Wrątny, K. Walczak, Warszawa 2009.

5 R. Lisicki, M. Frączek, *Rozwiązanie stosunku pracy – przyczyny nietyczące pracownika*, „Praca i Zabezpieczenie Społeczne” 2010.11.42.

6 Sygn. II PZP 13/05, OSNAPIUS 2006 nr 21-22, poz. 315, str. 889.

z art. 186⁸ k.p., ponieważ ochronę tę wyłącza art. 5 ust. 1 ustawy z 13 marca 2003 r. o szczególnych zasadach rozwiązywania z pracownikami stosunków pracy z przyczyn niedotyczących pracowników. Regulacja z art. 186⁸ k.p. nie wyklucza wyłączenia ochrony pracownika korzystającego z obniżenia wymiaru czasu pracy przez przepisy szczególne, w tym przepisy ustawy z 13 marca 2003 r. o szczególnych zasadach rozwiązywania z pracownikami stosunków pracy z przyczyn niedotyczących pracowników⁷.

Wynika więc z powyższego, iż osoby korzystające z urlopów wychowawczych, jak również te korzystające z obniżenia wymiaru czasu pracy na podstawie art. 186⁷ k.p. powinny być traktowane tak samo w ramach procedury zwolnień grupowych. Należy pamiętać, iż oznacza to, że w ramach zwolnień grupowych mechanizmy trwałości stosunku pracy nie mają zastosowania wobec pracownika na urlopie wychowawczym, jeżeli trwa on dłużej niż trzy miesiące. Tego zdania jest również K. Baran⁸.

Jak stwierdził Sąd Najwyższy⁹, wypowiedzenie umowy o pracę w okresie pierwszych trzech miesięcy urlopu wychowawczego, w przypadku udzielenia pracownikowi tego urlopu na okres dłuższy niż trzy miesiące, jest dopuszczalne, jeżeli zwolnienie z pracy nastąpiło z przyczyn dotyczących zakładu pracy.

Gdy urlop jest krótszy, to dopuszczalne jest tylko wypowiedzenie zmieniające. Przesłanką dopuszczalności wypowiedzenia jest wymiar urlopu wychowawczego udzielonego pracownikowi (co najmniej 3 miesiące), a wypowiedzenie jest dopuszczalne „w czasie” tego urlopu.

W trakcie procedury zwolnień grupowych istnieje możliwość wypowiedzenia umowy o pracę osobom, którym udzielono urlopu wycho-

wawczego na co najmniej 3 miesiące. Wypowiedzenie może zostać takiemu pracownikowi wręczone nawet wtedy, jeżeli nie upłynęły 3 pierwsze miesiące urlopu wychowawczego, ale pracownik wnioskował uprzednio o co najmniej 3 miesiące takiego urlopu. Dotyczy to także osób, które wnioskowały na podstawie art. 186⁷ k.p. o obniżenie wymiaru czasu pracy.

Niezdolność do pracy spowodowana chorobą

Zgodnie z art. 5 ust. 3 Ustawy, wypowiedzenie pracownikom stosunków pracy w czasie innej usprawiedliwionej nieobecności pracownika w pracy (np. niezdolność do pracy z powodu choroby), jeżeli upłynął już okres uprawniający pracodawcę do rozwiązania umowy o pracę bez wypowiedzenia, jest możliwe w ramach procedury zwolnień grupowych. W celu wyjaśnienia pojęcia „okresu uprawniającego pracodawcę do rozwiązania umowy o pracę bez wypowiedzenia” należy odwołać się do art. 53 k.p.

Zgodnie z tym przepisem pracodawca może rozwiązać umowę o pracę bez wypowiedzenia, jeżeli niezdolność pracownika do pracy wskutek choroby trwa:

- 1) dłużej niż 3 miesiące – gdy pracownik był zatrudniony u danego pracodawcy krócej niż 6 miesięcy,
- 2) dłużej niż łączny okres pobierania z tego tytułu wynagrodzenia i zasiłku (182 dni) oraz pobierania świadczenia rehabilitacyjnego przez pierwsze 3 miesiące – gdy pracownik był zatrudniony u danego pracodawcy co najmniej 6 miesięcy lub jeżeli niezdolność do pracy została spowodowana wypadkiem przy pracy lub chorobą zawodową.

Rozwiązanie umowy o pracę bez wypowiedzenia na podstawie art. 53 k.p. nie

może nastąpić w razie nieobecności pracownika w pracy z powodu sprawowania opieki nad dzieckiem – w czasie pobierania z tego tytułu zasiłku, a w przypadku odosobnienia pracownika ze względu na chorobę zakaźną – w okresie pobierania z tego tytułu wynagrodzenia i zasiłku.

Pracownik, który jest niezdolny do pracy z powodu choroby, nie może otrzymać wypowiedzenia definitywnego w ramach procedury zwolnień grupowych, jeżeli nie upłynęły jeszcze okresy ochronne wskazane w art. 53 k.p. Jednakże może otrzymać on wypowiedzenie zmieniające jego warunki pracy lub płacy.

Ochrona przedemerytalna

Zgodnie z art. 5 ust. 5 pkt 1 Ustawy, pracodawca nie może wypowiedzieć umowy o pracę pracownikowi, któremu brakuje nie więcej niż 4 lata do osiągnięcia wieku emerytalnego. Jeżeli ta przesłanka została przez pracownika spełniona, to pracodawca w ramach procedury zwolnień grupowych nie może mu wypowiedzieć umowy o pracę w formule definitywnej. Możliwe będzie jedynie wręczenie pracownikowi wypowiedzenia zmieniającego jego warunki pracy lub płacy.

Należy także pamiętać, iż art. 39 k.p., który jest pierwotnym źródłem regulacji o ochronie przedemerytalnej, przeniesionym później na grunt Ustawy, wprowadza jedynie zakaz wypowiedzania umów o pracę w okresie ochronnym, a nie rozwiązywania. W związku z tym nie znajdzie on zastosowania w odniesieniu do wypowiedzenia złożonego pracownikowi przed rozpoczęciem okresu ochronnego, którego termin zakończenia przypada już w czasie trwania tego okresu. Tak twierdzi też P. Wąż¹⁰.

Ponadto zgodnie z wyrokiem Sądu Najwyższego „ochrona trwałości stosunku

7 Wyrok SN z 24 października 2012 r., sygn. I PK 126/12, Legalis.

8 K. W. Baran, *Zbiorowe prawo pracy. Komentarz*, Warszawa 2010.

9 Wyrok SN z 11 grudnia 1996 r., sygn. akt I PKN 39/96, OSNAPiUS 1997 nr 14, poz. 252.

10 P. Wąż w: *Kodeks pracy. Komentarz*, red. K. Walczak, Warszawa 2013.

pracy pracownika w wieku przedemerytalnym polega na zakazie złożenia przez pracodawcę wypowiedzenia umowy w oznaczonym okresie, a nie na zakazie wystąpienia w tym okresie skutku wypowiedzenia (czyli rozwiązania stosunku pracy) złożonego przed rozpoczęciem okresu ochronnego.

Innymi słowy, art. 39 k.p. nie zakazuje wypowiedzenia przez pracodawcę umowy o pracę przed rozpoczęciem okresu ochronnego, choćby rozwiązanie nastąpiło w czasie tego okresu¹¹.

Ciąża i urlopy macierzyńsko-rodzicielskie

Zgodnie z art. 5 ust 5 pkt 1 Ustawy, w okresie objęcia szczególną ochroną pracodawca może jedynie wypowiedzieć dotychczasowe warunki pracy i płacy pracownikowi w okresie ciąży, a także w okresie urlopu macierzyńskiego pracownicy (pracownika).

Ochrona trwałości stosunku pracy obejmuje również pracowników w okresie korzystania z dodatkowego urlopu macierzyńskiego, urlopu na warunkach urlopu macierzyńskiego, dodatkowego urlopu na warunkach urlopu macierzyńskiego, urlopu rodzicielskiego oraz urlopu ojcowskiego.

Powyżej opisanej ochrony nie stosuje się do pracownicy w okresie próbnym, nie przekraczającym jednego miesiąca.

Jednocześnie należy pamiętać, iż pracownica w ciąży, której umowa o pracę zawarta na czas określony lub na okres próbny przekraczający jeden miesiąc, uległaby rozwiązaniu po upływie trzeciego miesiąca ciąży, z mocy prawa ulega przedłużeniu do dnia porodu.

Odpowiedniemu przedłużeniu ulega także związana z tym ochrona trwałości stosunku pracy. Zasada ta nie ma zastosowania do pracownic zatrudnionych na podstawie umowy o pracę na czas określony zawartej w celu zastępstwa pracownika w czasie jego usprawiedliwionej nieobecności w pracy.

Należy pamiętać o tym, że zgodnie z twierdzeniem Sądu Najwyższego wyrażonym w wyroku z 2 czerwca 1995 r.¹² „wynikający z art. 177 § 1 k.p. zakaz rozwiązywania umowy o pracę z pracownicą w okresie ciąży obowiązuje również w sytuacji, gdy zaszła ona w ciążę w okresie wypowiedzenia”. Rozumowanie to miałoby też zastosowanie w sytuacji wypowiedzenia umowy w ramach zwolnień grupowych.

Pracownicy korzystający z ochrony przewidzianej w art. 177 k.p. nie mogą otrzymać wypowiedzenia definitywnego w ramach procedury zwolnień grupowych. Możliwe będzie jedynie wręczenie pracownikowi wypowiedzenia zmieniającego jego warunki pracy lub płacy.

Podsumowanie

Odnosząc się do wszystkich wyżej omówionych sytuacji szczególnych należy przytoczyć twierdzenie Sądu Najwyższego z wyroku z 23 czerwca 2010 r.¹³, zgodnie z którym „w razie zwolnień grupowych pracodawca może wypowiedzieć definitywnie (a nie tylko zmieniająco) umowę o pracę pracownikowi podlegającemu szczególnej ochronie z mocy przepisu odrębnego (art. 5 ust. 1 ustawy z 13 marca 2003 r. o szczególnych zasadach rozwiązywania z pracownikami stosunków pracy z przyczyn niedotyczących pracowników), niewymienionemu w art. 5 ust. 5 tej ustawy, choćby nie nastąpiło ogłoszenie upadłości lub likwidacja pracodawcy”.

Wynikałoby więc z tego, iż ewentualne ochrony trwałości stosunku pracy przy zwolnieniach grupowych są możliwe jedynie w przypadkach wyraźnie wskazanych w art. 5 ust. 5 Ustawy.

11 Wyrok SN z 6 grudnia 2005 r., sygn. III PK 94/05, Legalis.

12 Sygn. I PRN 23/95, OSNAPIUS 1995 nr 22, poz. 276.

13 Sygn. akt II PK 21/10, MoPr 2010 nr 12, str. 618.

Summary

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Ciszek, Michał Nocuń

Do all legal protections of an employment relationship apply in cases of collective redundancies?

Among the most commonly accepted standards in labour law across Europe are special legal protections, which guarantee security and continuity of employment for employees, who may be targeted for an unfair dismissal on discriminatory grounds. This applies especially to parents or persons who represent the collective interests of employees such as trade union activists. However, a situation may arise, where the very survival of the company may depend on a workforce reduction. Do all legal protections also apply in such cases?

Leszek Dutkiewicz

Dyrektor Biura Russell Bedford Poland Sp. z o.o. w Katowicach. 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 doradztwie podatkowym i restrukturyzacyjnym, zajmując się kompleksową obsługą klientów, przede wszystkim w zakresie prawa podatkowego międzynarodowego, cen transferowych oraz postępowań podatkowych m.in. dotyczących VAT. Uczestniczył w wielu procesach związanych z restrukturyzacją działalności przedsiębiorców działających w polskich i międzynarodowych grupach kapitałowych. Autor i współautor publikacji o tematyce związanej z prawem podatkowym, cywilnym i międzynarodowym. Doświadczony wykładowca i autor szkoleń z zakresu prawa podatkowego. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego. Posiada profesjonalne przygotowanie do prowadzenia mediacji gospodarczych

Bożena Pawłowska

Starszy konsultant podatkowy. Absolwentka kierunku prawo na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego. Od początku 2013 r. związana z Russell Bedford Poland Sp. z o.o. (Biuro Katowice). Specjalizuje się w prawie podatkowym, doradzając klientom w bieżących sprawach związanych głównie z podatkami dochodowymi oraz cenami transferowymi. Doświadczony ekspert w procesach opracowywania i wdrażania kompleksowych rozwiązań dotyczących cen transferowych w grupach kapitałowych. Nadzoruje projekty w zakresie ustalania i weryfikowania zasad określania cen transakcyjnych u klientów oraz opracowania dokumentacji podatkowych. Posiada także wykształcenie w zakresie zarządzania przedsiębiorstwem. Autorka i współautorka publikacji o tematyce prawnopodatkowej.

Słowa kluczowe: podatki, ceny transferowe, podmioty powiązane, dokumentacja podatkowa, transakcje, powiązania, projekt ustawy, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,



PROJEKT NOWYCH PRZEPISÓW W ZAKRESIE CEN TRANSFEROWYCH – KOMENTARZ

W połowie lipca 2018 roku do konsultacji publicznych przekazany został projekt ustawy zmieniającej ustawy o podatkach dochodowych w zakresie cen transferowych¹. Projekt ten jest próbą zdefiniowania od nowa zasad stosowania cen transferowych, zakłada się w nim uchylenie istniejących przepisów dotyczących dokumentacji podatkowej, jak też reguł szacowania dochodów i wprowadzenie w to miejsce nowych, w założeniu bardziej spójnych i przejrzystych zasad.

Wprowadzenie

W projekcie przewidziano, że w każdej ustawie o podatku dochodowym² zostanie zawarty nowy rozdział w całości poświęcony tematyce cen transferowych. Celem opracowania nowej regulacji, na który powołują się autorzy w uzasadnieniu projektu³, jest uproszczenie przepisów podatkowych oraz zmniejszenie obciążeń o charakterze biurokratycznym i administracyjnym. W niniejszym artykule przedstawiamy, jakie zmiany są przewidziane w nowym projekcie, z uwzględnieniem wyników konsultacji społecznych, według stanu jaki obowiązywał na początek września 2018 roku.

Definicja ceny transferowej, określanie powiązań

Po raz pierwszy proponuje się wprowadzenie definicji ceny transferowej – która ma być rozumiana jako rezultat finansowy warunków zastosowanych w wyniku istniejących powiązań.

Zaproponowano również nowy sposób zdefiniowania podmiotów powiązanych – przez pryzmat pojęcia wywierania znaczącego wpływu na inny podmiot. Przy tym pod pojęciem znaczącego wpływu zawarto zarówno dotychczasowe powiązania kapitałowe, jak i zarządczo-kontrolne, wskazano jednoznacznie relacje rodzinne, jak również przewidzia-

1 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 Rzadowym Centrum Legislacji 16 lipca 2018 r., <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12313855/12522177/12522178/dokument350013.pdf>.

2 Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z 15 lutego 1992 r., t.j. Dz.U. 2018 poz. 1036 (dalej: u.p.d.o.p.), ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z 26 lipca 1991 r., t.j. Dz.U. 2018 poz. 200 ze zm. (dalej: u.p.d.o.f.).

3 Por. uzasadnienie do projektu ustawy dotyczącej cen transferowych, zamieszczone w Rzadowym Centrum Legislacji, 16 lipca 2018 r., <http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12313855/katalog/12522177#12522177>.

no, że o istnieniu powiązania przesądzać będzie faktyczna zdolność osoby fizycznej do posiadania wpływu na podejmowanie kluczowych decyzji przez jednostkę.

Na marginesie warto wspomnieć, iż w projekcie zmian w ramach powiązań kapitałowych wskazano, że takie powiązania są generowane również przez jednostki uczestnictwa i certyfikaty inwestycyjne, co oznacza, że nowe regulacje obejmą m.in. także fundusze inwestycyjne zamknięte. W projekcie odniesiono się również do kwestii powiązania pośredniego, wskazując, że takie powiązanie powstanie za pośrednictwem jednego lub większej liczby podmiotów, co w praktyce oznaczałoby konieczność badania powiązań pośrednich na wielu szczeblach/poziomach w strukturze grupy podmiotów powiązanych (przy tym przepis stanowi też o „sumie wielkości pośrednio posiadanych udziałów lub praw”)⁴. Obowiązek ten może być szczególnie uciążliwy z perspektywy lokalnych spółek/podmiotów funkcjonujących w dużych grupach, które nie posiadają tego rodzaju informacji.

W zakresie terminologii zaproponowano również wprowadzenie pojęcia „transakcji kontrolowanej”, zastępującego obecnie funkcjonujące i powodujące liczne rozbieżności interpretacyjne pojęcia „transakcji lub innych zdarzeń”.

Nowy sposób identyfikowania transakcji podlegających obowiązkowi dokumentacyjnemu

Jedną z kluczowych proponowanych zmian jest nowy sposób identyfikowania transakcji podlegających obowiązkowi dokumentacyjnemu. Projekt proponuje odejście od niedawno wprowadzonego (obowiązującego dopiero 1,5 roku) systemu opartego o dwuetapowe badanie, w którym najpierw określano wielkość

podmiotów, a następnie badano wartość transakcji.

Zgodnie z nowym projektem, ustalenie transakcji, dla których ma być sporządzona dokumentacja lokalna, oparte będzie o badanie wartości transakcji realizowanej między podmiotami powiązanymi, która powinna zostać zakwalifikowana do jednej z 10 kategorii transakcji zdefiniowanych przez ustawodawcę.

Proponowane są dwa progi istotności:

- 2 mln zł – dla transakcji mieszczących się w kategoriach: wartości niematerialne i prawne, usługi, środki trwałe (w tym najem, dzierżawa, leasing), przypisanie dochodu do zakładu zagranicznego oraz inne transakcje,

- 10 mln zł – dla transakcji mieszczących się w kategoriach: rzeczowe aktywa obrotowe, środki trwałe, finansowanie dłużne, poręczenie i gwarancja⁵.

Wskazane powyżej progi należy ustalać indywidualnie dla transakcji sprzedażowych i zakupowych.

Jak poinformowano w uzasadnieniu projektu, progi ustalone są odrębnie dla każdej transakcji kontrolowanej w ramach każdej kategorii – co oznacza, że w ramach jednej kategorii dopuszczalne będzie grupowanie na rodzaje transakcji. W konsekwencji, wartości różnych transakcji kontrolowanych w ramach jednej kategorii należałoby odnosić odrębnie do progu wskazanego dla danej kategorii transakcji.

Dla potrzeb ustalenia progu do transakcji finansowych określono wyraźnie, iż próg 2 mln zł należy odnosić do wartości finansowania (a zatem np. wartości udostępnionego kapitału w przypadku pożyczek) lub wartości sumy gwaran-

cyjnej w przypadku transakcji poręczeń/gwarancji.

Wskazano przy tym, że do wszystkich nowych progów należy odnosić wartość transakcji netto, tj. bez uwzględniania podatku od towarów i usług. Przewidziano, że ustalając wartość transakcji należy brać pod uwagę łącznie wartość wszystkich jednorodnych transakcji, bez względu na liczbę dokumentów księgowych, realizowanych płatności oraz liczbę podmiotów powiązanych, z którymi transakcja jest realizowana. Badanie powinno być przeprowadzone kolejno na podstawie faktur, zaś w przypadku, kiedy faktur brak – w oparciu o umowy lub inne dokumenty, a w ostatniej kolejności na podstawie zrealizowanych płatności.

Wymóg posiadania dokumentacji grupowej ma z kolei dotyczyć tylko tych podatników, którzy funkcjonują w grupach sporządzających skonsolidowane sprawozdanie finansowe, w których skonsolidowane przychody przekroczyły 200 mln zł.

Elementy dokumentacji lokalnej i grupowej

Ogólna lista elementów, jakie mają stanowić zawartość dokumentacji podatkowej, ma ulec zdecydowanemu ograniczeniu, każda z dokumentacji ma składać się zasadniczo z czterech głównych części⁶:

W przypadku dokumentacji lokalnej chodzi o:

- 1) opis podmiotu powiązanego;
- 2) opis transakcji;
- 3) analizę cen transferowych, w tym: analizę porównawczą albo analizę wykazującą zgodność warunków, wg jakich została zawarta transakcja kontrolowana, z warunkami, jakie ustaliłyby pod-

4 Por. art. 23m ust. 3 pkt 1 proponowanej zmiany u.p.d.o.f. i art. 11a ust. 3 pkt 3 zmiany u.p.d.o.p. w projekcie z 15 lipca 2018 r. ..., op. cit.

5 Por. art. 23x ust. 1 proponowanej zmiany u.p.d.o.f. i art. 11k ust. 3 pkt 3 zmiany u.p.d.o.p. w projekcie z 15 lipca 2018 r. ..., op. cit.

6 Por. art. 23zb ust. 1 i 2 proponowanej zmiany u.p.d.o.f. i art. 11o ust. 1 i 2 zmiany u.p.d.o.p. w projekcie z 15 lipca 2018 r. ..., op. cit.

mioty niepowiązane;
4) informacje finansowe.

W przypadku dokumentacji grupowej:

- 1) opis grupy podmiotów powiązanych;
- 2) opis istotnych wartości niematerialnych i prawnych grupy podmiotów powiązanych;
- 3) opis istotnych transakcji finansowych grupy podmiotów powiązanych;
- 4) informacje finansowe i podatkowe grupy podmiotów powiązanych.

Szczegółowy zakres elementów stanowiących oba rodzaje dokumentacji ma być przedstawiony w rozporządzeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Nadal zatem nie jest jasne, w jakim stopniu założenie uproszczenia zawartości dokumentacji podatkowych stanie się realne w praktyce.

W myśl nowych przepisów przewiduje się, że dokumentacja grupowa może być sporządzona w obcym języku, zgodnie z proponowanym zapisem, jeżeli dokumentacja grupowa będzie sporządzona w języku angielskim, to obowiązek jej przetłumaczenia na język polski może być nałożony na podatnika przez organ z zachowaniem terminu 30 dni od dnia doręczenia wezwania⁷.

Terminy i oświadczenia

W zakresie obowiązków sprawozdawczych zaproponowano zastąpienie obowiązku składania przez podatników sprawozdań CIT/TP lub PIT/TP raportowaniem cen transferowych w formie elektronicznej (TP-R).

Miałyby to być informacje przekazywane przez podatników obowiązanych do sporządzenia dokumentacji lokalnej do Szefa KAS na temat faktycznie zastosowanych cen transferowych.

W projekcie ustawy przyjęto, że nadal obowiązkowe będzie składanie oświadczenia o sporządzeniu dokumentacji (podpisane przez osoby uprawnione do reprezentacji podmiotu), przy czym zastosowane w tym roku na zasadzie wyjątku przedłużenie terminu z 3 miesięcy do 9 miesięcy po zakończeniu roku obrotowego stanie się zasadą podstawową – termin na złożenie oświadczenia potwierdzającego sporządzenie dokumentacji lokalnej ma wynosić 9 miesięcy po zakończeniu roku obrotowego.

Aktualny pozostaje termin 7 dni na przedstawienie dokumentacji lokalnej od dnia otrzymania żądania od organu podatkowego oraz 30-dniowy termin w przypadku dokumentacji sporządzanych na żądanie organu do wskazanych przez organ transakcji.

W zakresie dokumentacji grupowej projekt przewiduje wymóg dołączenia dokumentu do dokumentacji lokalnej w terminie do końca 12. miesiąca po zakończeniu roku obrotowego. Nowością jest również obowiązek przekazywania w tym terminie dokumentacji grupowej Szefowi KAS, który dotyczyć ma podatników objętych procedurami CBC-R na podstawie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami.

Propozycja zmiany przepisów obejmuje również wprowadzenie listy transakcji, które zostaną zwolnione z obowiązku przygotowania lokalnej dokumentacji cen transferowych. Transakcje takie obejmą m.in.:

- transakcje zawierane pomiędzy podmiotami, których powiązanie wynika wyłącznie z powiązań ze Skarbem Państwa lub jednostkami samorządu terytorialnego;

- transakcje, których wartość w całości i trwale nie stanowi przychodu albo kosztu uzyskania przychodu;

- transakcje, w których cena została ustalona w trybie przetargu nieograniczonego⁸.

Jak organ będzie kontrolował cenę transakcyjną, jakie zasady powinien stosować podatnik, ustalając cenę z podmiotem powiązanym?

Zasadnicza regulacja uprawniająca organ podatkowy do określenia dochodu lub straty podatnika ma pozostać w zbliżonej formule, wskazano natomiast wyraźnie, że przy badaniu warunków rynkowych organ podatkowy może ustalić, czy podmioty powiązane w ogóle nie dokonały danej transakcji bądź w określonych okolicznościach zrealizowałyby inną transakcję.

Jeśli chodzi o metodologię pracy organów podatkowych, to zaproponowaną nowością jest otwarcie katalogu metod, ponieważ oprócz pięciu dotychczas znanych w polskim przepisach tzw. „metod podatkowych” wskazano, że cenę transferową ustala się z zastosowaniem innej metody, jeżeli metoda ta prowadzi do ustalenia ceny transferowej w wysokości, w jakiej określiłyby między sobą podmioty powiązane. Ta inna metoda miałyby być stosowana dopiero w sytuacji, kiedy zastosowanie jednej z pięciu metod podatkowych nie byłoby możliwe⁹.

Sposób sformułowania nowych przepisów ma daleko idące konsekwencje nie tylko dla metodologii pracy organów podatkowych przy weryfikacji transakcji u podatników, ale również dla samych podatników już na etapie ustalania cen w transakcjach z podmiotami powiązanymi.

Podstawą dotychczas stosowanego rozwiązania jest założenie, że tzw. „me-

7 Por. art. 23za ust. 4 proponowanej zmiany u.p.d.o.f i art. 11n ust. 4 zmiany u.p.d.o.p. w projekcie z 15 lipca 2018 r. ..., op. cit.

8 Por. art. 23y proponowanej zmiany u.p.d.o.f i art. 11l zmiany u.p.d.o.p. w projekcie z 15 lipca 2018 r. ..., op. cit.

9 Por. art. 23p ust. 1 pkt 6 proponowanej zmiany u.p.d.o.f i art. 11d ust. 1 pkt 6 zmiany u.p.d.o.p. w projekcie z 15 lipca 2018 r. ..., op. cit.

tody podatkowe” są obowiązkowe dla organów podatkowych, dla potrzeb ustalenia ceny na etapie kontroli. Podatnik współpracujący z jednostkami powiązanymi może ustalać ceny w swoich transakcjach dowolną metodą, jaką stosuje w swojej praktyce biznesowej, a tzw. „metody podatkowe” służą celom weryfikacyjnym; zastosowanie się do metod podatkowych przez podatnika zobowiązuje też poniekąd organ podatkowy do stosowania tej samej metody w trakcie weryfikacji transakcji.

Jednakże użyte przez ustawodawcę w projekcie nowych przepisów stwierdzenie „Podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe (...)” a następnie sformułowanie „Ceny transferowe ustala się z zastosowaniem następujących metod: (...)” oznacza, że dyspozycja tego przepisu skierowana jest również do podatników. Konsekwencją pozostawienia przepisów w zaproponowanym kształcie byłoby zobowiązanie podatników do ustalania cen metodami podatkowymi już na etapie kalkulacji transakcji w momencie jej zawierania, w każdym przypadku transakcji zawieranej między podmiotami powiązanymi. Jest to rozwiązanie nie tylko bardzo utrudniające ich funkcjonowanie, ale w wielu przypadkach wręcz niemożliwe do zastosowania w praktyce.

Wskazano przy tym, że należy posługiwać się metodą najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach, w tym może to być inna metoda lub technika wyceny, jednak przesłanki ustalenia tych okoliczności są zdefiniowane dość szeroko. Z drugiej strony, stosowanie innej metody lub techniki wyceny miałyby być dopuszczalne dopiero w sytuacji, kiedy zastosowanie żadnej z pięciu metod podatkowych nie jest możliwe. Nie wystarczy zatem, żeby ta „inna metoda” była bardziej odpowiednia od metod podatkowych, konieczne jest spełnienie warunku uznania niemożliwości zasto-

sowania pozostałych metod, co oznacza ryzyko długotrwałych i złożonych sporów z organem podatkowym co do słuszności/niesłuszności zastosowania danej metody, które jest przy takim rozwiązaniu bardzo duże.

Pozostawiono przy tym zobowiązanie organu podatkowego do stosowania co do zasady w pierwszej kolejności metody przyjętej przez podmiot powiązany.

Korekty cen transferowych

Kolejną nowością są regulacje dotyczące korekty cen transferowych, jaka może być zastosowana przez podatnika w sytuacji, kiedy w trakcie roku podatkowego nastąpiłaby zmiana istotnych okoliczności mających wpływ na ustalone wcześniej warunki.

Możliwość korekty jest przewidziana dla podatników dokonujących transakcji zarówno z krajowymi podmiotami powiązanymi, jak też z podmiotami z państw, z którymi Polska zawarła umowy o wymianie informacji podatkowych, przy czym korekty należy dokonać przed upływem terminu na złożenie rocznej deklaracji podatkowej i pod warunkiem otrzymania oświadczenia od podmiotu powiązanego o zastosowaniu korekty w tej samej wysokości¹⁰.

Doprecyzowano także moment ujęcia korekty przychodów z tytułu korekty cen transferowych, przewidując, że korekta taka powinna zostać ujęta w okresie rozliczeniowym, którego dotyczy, a nie w okresie, kiedy została wystawiona faktura korygująca.

Uprozczone rozwiązania

W projekcie ustawy zmieniającej pojawiły się również propozycje uproszczonych rozwiązań, w których podatnik po zasto-

sowaniu się do zaproponowanych ram wynagrodzenia będzie miał pewność, że organ podatkowy nie będzie dokonywał szacowania wartości rynkowej. Takie rozwiązanie typu bezpieczna przystań (ang. safe harbour) dotyczą dwóch, poniższych rodzajów transakcji.

Po pierwsze, w przypadku transakcji pożyczkowych przewidziano, że minister właściwy do spraw finansów publicznych będzie publikował obwieszczenie zawierające rodzaje bazowej stopy procentowej i marże. W sytuacji, kiedy w transakcji pożyczkowej z podmiotem powiązanym podatnik zastosuje taki poziom oprocentowania, przy czym będzie to jedyna forma wynagrodzenia, pożyczka będzie udzielona na okres maksymalnie 5 lat, łączna wartość zobowiązań z tytułu pożyczek wynosić będzie nie więcej niż 20 mln zł oraz pożyczka nie pochodzi z raju podatkowego, podatnik będzie mógł zapewnić sobie brak weryfikacji swoich umów pożyczek przez organ podatkowy¹¹.

Z kolei w przypadku transakcji dotyczących usług o niskiej wartości dodanej przewidziano, że organ podatkowy nie będzie w ogóle weryfikował wysokości narzutu, jeżeli nie będzie on wynosił więcej niż 5% kosztów, pod warunkiem, że kalkulacja jest wykonywana metodą koszt plus lub MTN, usługobiorca będzie posiadał kompletną kalkulację kosztów rodzajowych oraz opis sposobu zastosowania kluczy alokacji (dla wszystkich podmiotów powiązanych korzystających z usługi).

Podsumowanie

Kluczowe pytanie w obliczu tak daleko idących zmian brzmi – od kiedy zaczną one obowiązywać?

Obecnie przewiduje się wejście w życie ustawy zmieniającej z dniem 1 stycznia 2019 r., przy czym moment obowiązkowo-

10 Por. art. 23r proponowanej zmiany u.p.d.o.f i art. 11e zmiany u.p.d.o.p. w projekcie z 15 lipca 2018 r. ..., op. cit.

11 Por. art. 23t ust. 1 proponowanej zmiany u.p.d.o.f i art. 11g ust. 1 zmiany u.p.d.o.p. w projekcie z 15 lipca 2018 r. ..., op. cit.

wego stosowania nowych zasad określono przez pryzmat dochodów uzyskanych po 31 grudnia 2018 r. W przypadku transakcji, które rozpoczęły się przed 31 grudnia 2018 r. i są kontynuowane w 2019 r., zgodnie z przepisem przejściowym należy stosować nowe przepisy dla tej części transakcji, która jest realizowana po 31 grudnia 2018 r., co oznacza, że podatnicy musieliby podzielić transakcje ciągłe dla potrzeb odpowiedniego ich opisanie w dokumentacji, jak również zastosowania właściwej metody w myśl omawianych wyżej zasad.

Przewidziano także opracowanie nowych przepisów wykonawczych, co wydaje się niezbędne dla możliwości praktycznego zastosowania nowego systemu, jednak dotychczasowe przepisy wykonawcze (a zatem rozporządzenia z 2009 r. i z 2013 r.) miałyby być stosowane nadal aż do momentu wejścia w życie nowych przepisów wykonawczych, nie później jednak niż do końca marca 2019 r.

W projekcie zaproponowano również, aby podatnicy mogli już wcześniej dobrowolnie, wg własnego uznania stosować częściowo nowe przepisy – przede wszystkim dla potrzeb ustalenia zakresu obowiązku dokumentacyjnego – już w odniesieniu do dochodów uzyskanych po 31 grudnia 2017 r.

W dniu 28 sierpnia 2018 roku został opublikowany raport z konsultacji społecznych do projektu, który w niektórych kwestiach uwzględnia zgłoszone uwagi oraz uzupełnia pierwotny projekt o nowo proponowane rozwiązania. Poniżej wskazujemy wybrane, zdaniem autorów istotne uwagi oraz zapowiadane zmiany w projekcie, jakie są wynikiem przeprowadzonych konsultacji społecznych.

Jednym z szeroko komentowanych aspektów były projektowane zasady stosowania metod szacowania i analiza zgodności. W wyniku przeprowadzonych konsultacji określono, iż metody szacowania cen transferowych, wskazane w art. 23p u.p.d.o.f. oraz 11d u.p.d.o.p.

będą miały zastosowanie do weryfikacji zgodności warunków transakcji z zasadą ceny rynkowej, a nie jak wstępnie proponowano, do ustalania cen transakcyjnych. Analiza porównawcza ma pozostać podstawowym narzędziem wykazania rynkowego charakteru ceny transferowej. Analiza zgodności ma być narzędziem, które może być stosowane dopiero w sytuacji braku możliwości sporządzenia analizy porównawczej.

Duże obawy podatników budzi możliwość dokonania odmowy rozpoznania transakcji lub jej recharakteryzacji (uznania, że podmioty niepowiązane w danych okolicznościach zrealizowałyby inną transakcję), szczególnie, iż w pierwotnym projekcie nie wskazano przesłanek stosowania tych narzędzi – zgodnie z aktualną zapowiedzią stosowne kryteria mają być doprecyzowane w rozporządzeniu wykonawczym.

W zakresie proponowanych rozwiązań dotyczących korekt w cenach transferowych, podatnik będzie zobowiązany do posiadania oświadczenia od drugiej strony transakcji o dokonaniu korekty cen transferowych w momencie przeprowadzenia korekty, jednak bez ograniczenia terminu do dnia złożenia zeznania rocznego, jak planowano pierwotnie w art. 11e pkt 4 u.p.d.o.p.

Propozycja wprowadzenia uproszczonych form ustalania i dokumentowania niektórych transakcji (safe harbours) spotkała się z pozytywną reakcją ze strony podatników, zwracano jednak uwagę na konieczność doprecyzowania, w jaki sposób należy ustalać bazę kosztową.

W odniesieniu do usług o niskiej wartości, Ministerstwo Finansów zapowiedziało sprecyzowanie zawartości bazy kosztowej w przypadku zastosowania metody rozsądnej marży (koszt plus) lub metody marży transakcyjnej netto (TNMM). Baza kosztowa zostanie doprecyzowana w ramach planowanego rozporządzenia. Ponadto na nowo zaprojektowane przepisy w zakresie usług o niskiej wartości

dodanej będą dopuszczały możliwość świadczenia usług na rzecz podmiotów niepowiązanych (w tym celu zostanie określony odpowiedni limit).

W zakresie pozostałych konsultowanych aspektów warto zwrócić uwagę na:

Prawdopodobne wyłączenie obowiązku dokumentowania transakcji krajowych

Resort finansów zapowiedział likwidację obowiązku tworzenia dokumentacji podatkowej dla transakcji pomiędzy dochodowymi podmiotami krajowymi. Jeżeli jednak jedna ze stron transakcji osiągnęłaby stratę, wyłączenie nie znalazłoby zastosowania. Ponadto ze zgłoszonych w ramach konsultacji uwag wynika, że brak obowiązków dokumentacyjnych miałby zastosowanie w przypadku podatników opodatkowanych taką samą stawką podatku, którzy nie korzystają ze zwolnień z opodatkowania.

Limity rozpoznania kosztów uzyskania przychodów

Odstąpiono od planów obniżenia progu kosztów finansowania dłużnego do odliczenia na poziomie 20% EBITDA, zatem pozostaje 30%. Minister finansów wskazał, że „wszelkie ewentualne zmiany dotyczące art. 15e u.p.d.o.p. zostaną objęte odrębnym projektem regulacji”.

Obowiązki formalne w zakresie CbCr

Odstąpiono od planowanego w art. 11n ust. 5 projektu, obowiązku przekazania do Szefa KAS dokumentacji grupowej przez podatników zobowiązanych do przekazania informacji o grupie podmiotów (CbCR).

Dywidenda, darowizna, dotacja

Minister finansów wskazał, że takie czynności jak darowizna, dotacja, dywidenda nie podlegają co do zasady obowiązkowi dokumentacyjnemu.

Podatkowe Grupy Kapitałowe

Podmioty tworzące PGK zostaną objęte definicją „podmiotów powiązanych”, zatem będzie ich dotyczył również obowiązek stosowania cen rynkowych. Ponadto projektowana jest definicja legalna podmiotu, która obejmuje osoby prawne, a nie PGK. Tym samym progi transakcyjne będą obliczane dla spółek tworzących PGK, a nie PGK jako całości.

Celem regulacji było zobowiązanie podmiotów wchodzących w skład PGK do

zawierania wszystkich transakcji na warunkach rynkowych, nie tylko tych, które podlegają obowiązkowi sporządzenia dokumentacji cen transferowych. Zatem każda nierynkowa transakcja (nawet poniżej progu dokumentacyjnego) będzie powodowała rozwiązanie PGK.

Dokumentacja grupowa tylko w języku angielskim

MF nie uwzględniło postulatu dotyczącego możliwości realizacji obowiązku sporządzenia dokumentacji grupowej

poprzez udostępnienie takiej dokumentacji w innym języku niż angielski. Uznano, iż język angielski jest powszechnie używany w międzynarodowych grupach kapitałowych i grupowe dokumentacje cen transferowych najczęściej przygotowywane są w tym właśnie języku.

Biorąc pod uwagę fakt, że opublikowany projekt nie przeszedł jeszcze pełnej ścieżki legislacyjnej, możemy spodziewać się, że ostateczny kształt może różnić się od zaproponowanego.

Summary

Leszek Dutkiewicz, Bożena Pawłowska

Comment on the draft of new transfer pricing system regulation in Poland 2018

The basic assumption of this article is to present the most important changes included in the draft act amending the acts on income taxes in the field of transfer pricing system in Poland. This draft act assumes some changes in the existing system that will redefine the rules of determining and verifying the transfer pricing by the related entities. The aim of this new regulation indicated by the legislator is to simplify the tax regulations and reduce bureaucratic and administrative burdens. A public opinion response is generally positive, however there are some objections raised that not all proposed changes are in fact simplifying and other require some further clarifications. Authors of this article attempt to thoroughly review the current state of legislative work.



Sławomir Wach

Autor jest sekretarzem redakcji miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, 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, Ordynacja podatkowa, interpretacje podatkowe, podmioty powiązane, wniosek grupowy, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

WYSTĘPOWANIE O INTERPRETACJĘ PODATKOWĄ NA PODSTAWIE WNIOSKU GRUPOWEGO PODMIOTÓW POWIĄZANYCH

Ministerstwo Finansów planuje kolejną nowelizację Ordynacji podatkowej. Tym razem chodzi o wprowadzenie specjalnego rodzaju wniosku grupowego o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego. Celem artykułu jest wskazanie, jakie informacje powinien zawierać taki wniosek składany przez podmioty powiązane, jak trzeba będzie go aktualizować bądź uzupełniać, a także omówienie ochrony prawnej z tej interpretacji oraz wpływu zmian przepisów na już wydane interpretacje indywidualne.

Wprowadzenie

Tradycyjnie już resort finansów uzasadnia kolejny projekt zmian podatkowych¹ potrzebą walki z optymalizacją podatkową – stosowaną przykładowo przez podatników, którzy uczestniczą w łańcuchach transakcyjnych i składają wnioski o interpretację dotyczącą indywidualnej oceny ich rozliczeń podatkowych, z pominięciem powiązań z innymi podmiotami biorącymi udział w tych transakcjach. Według ministerstwa obecna regulacja uniemożliwia Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej dogłębną ocenę czy celem zamierzonych transakcji jest nadużycie przez podatników prawa podatkowego. Projektodawca stwierdza w uzasadnieniu zmian, że podmioty wchodzące w skład grupy kapitałowej mogą – z racji ochrony wynikającej z indywidualnych

interpretacji podatkowych – uzyskiwać korzyści w związku z unikaniem opodatkowania. Dlatego konieczne jest uszczelnienie systemu wydawania tych interpretacji.

Warto przypomnieć, że na mocy nowelizacji Ordynacji podatkowej z 10 września 2015 r.² od 1 stycznia 2016 r. zaczął m.in. obowiązywać przepis, zgodnie z którym z wnioskiem wspólnym o wydanie interpretacji indywidualnej może wystąpić dwóch lub więcej zainteresowanych uczestniczących w tym samym zaistniałym stanie faktycznym albo mających uczestniczyć w tym samym zdarzeniu przyszłym.

Zainteresowani wskazują w nim jeden podmiot, który jest stroną postępowania w sprawie interpretacji oraz składają oświadczenie

¹ Projekt z 10 kwietnia 2018 r. o zmianie Ustawy – Ordynacja podatkowa, zamieszczony w Rządowym Centrum Legislacji.

² Art. 1 pkt 18 Ustawy z 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2015 poz. 1649.

pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu jego złożenia nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, a także, że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego.

W razie złożenia fałszywego oświadczenia, wydana interpretacja indywidualna nie wywołuje skutków prawnych. Interpretację indywidualną lub postanowienie w sprawie doręcza się podmiotowi wskazanemu jako strona, zaś pozostałym zainteresowanym – odpis interpretacji lub postanowienia.

Minister Finansów może z urzędu m.in. stwierdzić wygaśnięcie interpretacji indywidualnej, jeżeli jest ona niezgodna z interpretacją ogólną wydaną w takim samym stanie prawnym.

Nowy rodzaj wniosku o interpretację indywidualną

Wyżej wymieniony przepis okazał się jednak niewystarczający w swym zakresie dla Ministerstwa Finansów, które – motywując propozycję zmian nadużywaniem ochrony z tytułu wydanej interpretacji indywidualnej – postanowiło w kwietniowym projekcie wprowadzić zupełnie inny rodzaj wniosku, dla konkretnie określonych podmiotów.

Zgodnie z propozycją zmian, w przypadku gdy stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe obejmuje transakcje lub inne czynności z udziałem podmiotu krajowego, podmiotu zagranicznego lub podmiotu, który ma stać się podmiotem krajowym lub podmiotem zagranicznym – chodzi o podmioty powiązane – interpretacja indywidualna zostanie wyda-

na wyłącznie na wniosek złożony wspólnie przez te podmioty krajowe i podmioty zagraniczne – zwany wnioskiem grupowym³.

Powyższy przepis nie będzie użyty wobec powtarzalnych transakcji lub innych czynności dokonywanych przede wszystkim z podmiotami innymi niż powiązane, jeżeli warunki tych transakcji lub innych czynności dotyczących podmiotów powiązanych nie odbiegają od warunków stosowanych w przypadku podmiotów innych niż powiązane. Wprawdzie interpretacja indywidualna będzie wydawana bez zbędnej zwłoki, to jednak w przypadku tej udzielonej na wniosek grupowy – w terminie 6 miesięcy od jego otrzymania⁴. Ministerstwo Finansów tłumaczy takie wydłużenie terminu koniecznością analizy rozszerzonego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego, często o skomplikowanym charakterze. Czy jednak wzięto pod uwagę fakt, że to podatnicy będą tym samym dłużej niepewni co do zgodności z prawem zaplanowanych transakcji? W myśl aktualnej regulacji, interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku⁵.

Co powinien zawierać wniosek grupowy?

W kwietniowym projekcie nowelizacji Ordynacji podatkowej wymienia się szczegółowo⁶, jakie informacje należy zamieścić we wniosku grupowym podmiotów powiązanych. Oprócz wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, chodzi dodatkowo o wskazanie: 1) uży- skanych i oczekiwanych przez podmioty powiązane głównych korzyści, w tym podatkowych, wynikających zarówno bezpośrednio, jak i pośrednio, z dokonania

transakcji lub innych czynności; 2) transakcji i innych czynności dokonanych, będących w trakcie lub planowanych, od których uzależnione jest, zarówno bezpośrednio jak i pośrednio, osiągnięcie głównych korzyści; 3) wartości przedsięwzięcia, jego zorganizowanej części lub prawa majątkowego objętych stanem faktycznym lub zdarzeniem przyszłym – w przypadku gdy ich wartość rynkowa lub nominalna na dzień złożenia wniosku grupowego wynosi łącznie co najmniej 10 000 000 zł; 4) wartości głównych korzyści, o których mowa w pkt. 1, objętych stanem faktycznym lub zdarzeniem przyszłym – w przypadku, o którym mowa w pkt. 3.

Projektodawca doprecyzował też, że wskazanie wartości, o których mowa w pkt. 3 i 4, obejmuje ceny, wartości rynkowe, emisyjne oraz nominalne, jeżeli występują; trzeba też wskazać okres, za który zostały określone wartości wymienione w tychże punktach – w przypadku, gdy wiarygodne określenie tych wartości jest możliwe jedynie w tym okresie.

Ministerstwo Finansów wyjaśnia, że wiarygodne będzie takie określenie bądź oszacowanie wartości, które będzie odbiegało od wartości rzeczywistych o mniej niż 25 proc., czyli wartości progowej, po której przekroczeniu nastąpi wyłączenie ochrony. We wniosku grupowym powinien znaleźć się opis występujących lub mających powstać pomiędzy podmiotami powiązanymi objętymi tym wnioskiem powiązań, o których stanowią ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i od osób prawnych.

We wniosku grupowym podatnicy powinni także wskazać, czy transakcje lub inne czynności objęte stanem faktycznym lub zdarzeniem przyszłym odpo-

3 Projekt z 10 kwietnia 2018 r., op. cit., art. 1 pkt 4.

4 Ibidem, art. 1 pkt 2.

5 Art. 14d Ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. 2018 poz. 800 ze zm.

6 Projekt z 10 kwietnia 2018 r., op. cit., art. 1 pkt 4.

wiednio były, są lub będą dokonywane wyłącznie z podmiotem powiązanym, czy również z innymi podmiotami.

Trzeba także podać numer i datę wydania interpretacji indywidualnej oraz wskazać organ, który ją wydał – w przypadku, gdy transakcje lub inne czynności objęte stanem faktycznym lub zdarzeniem przyszłym wniosku grupowego były uprzednio przedmiotem interpretacji indywidualnej. W takiej sytuacji organ uprawniony do jej wydania interpretacji indywidualnej może potraktować wniosek grupowy jako uzupełnienie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego będących przedmiotem wskazanej interpretacji, jeżeli okoliczności sprawy lub skutki podatkowe podanych transakcji lub innych czynności uzasadniają ich łączne rozpoznanie.

Co stanowi korzyść podatkową?

W obecnie obowiązującej Ordynacji podatkowej definicja korzyści podatkowej znajduje się w dziale IIIA Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania⁷. Jest nią, w rozumieniu przepisów tego działu: 1) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości albo powstanie lub zawyższenie straty podatkowej; 2) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo podwyższenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku. W kwietniowym projekcie proponuje się przeniesienie tej definicji do słowniczka znajdującego się w art. 3, motywując, że to pojęcie będzie także występowało w przepisach dotyczących interpretacji prawa podatkowego. Przepis 119e ma być z kolei uchylony.

Resort finansów informuje w uzasadnieniu projektu, że podatnicy sygnujący wniosek grupowy, aby nie narazić się na konsekwencje w postaci braku ochrony z powodu niewymienienia w nim wszystkich głównych korzyści, mogą przyjąć

podejście ostrożnościowe i w przypadku tych, co do których istnieją wątpliwości, czy są głównymi korzyściami, jednak je wskazać.

Resort wyjaśnia też, że przez pośrednie wynikanie korzyści należy rozumieć sytuację, w której dana czynność: warunkuje powstanie korzyści lecz nie jest jedynym jej warunkiem – konieczne jest bowiem dokonanie także innych transakcji lub czynności, aby ta korzyść została zrealizowana. Jako przykład wskazuje wybór opodatkowania w formie karty podatkowej poprzedzający zbycie aktywów przedsiębiorstwa – korzyść w postaci braku efektywnego opodatkowania tego zbycia realizuje się wskutek połączenia tych dwóch czynności.

Aktualizacja wniosku grupowego i ochrona prawna

Wniosek grupowy może być aktualizowany przed, jak też po wydaniu interpretacji indywidualnej. W przypadku aktualizacji przed wydaniem interpretacji, termin jej wydania (6 miesięcy) biegnie na nowo od dnia otrzymania aktualizacji.

Wnioskodawcy będzie przysługiwała ochrona prawna w związku z interpretacją indywidualną wydaną na ten wniosek, jeżeli zostanie on zaktualizowany w terminie 3 miesięcy od dnia, w którym wnioskodawca uzyskał możliwość prawidłowego wskazania: uzyskanych i oczekiwanych przez podmioty powiązane głównych korzyści, w tym podatkowych, wynikających zarówno bezpośrednio jak i pośrednio, z dokonania transakcji lub innych czynności; transakcji i innych czynności dokonanych, będących w trakcie lub planowanych, od których uzależnione jest, zarówno bezpośrednio jak i pośrednio, osiągnięcie głównych korzyści – w przypadku, gdy na dzień złożenia wniosku grupowego nie było możliwe prawidłowe wskazanie tych korzyści, transakcji lub innych

czynności; wartości przedsiębiorstwa, jego zorganizowanej części lub prawa majątkowego objętych stanem faktycznym lub zdarzeniem przyszłym – w przypadku gdy ich wartość rynkowa lub nominalna na dzień złożenia wniosku grupowego wynosi łącznie co najmniej 10 000 000 zł; wartości głównych korzyści objętych stanem faktycznym lub zdarzeniem przyszłym⁸.

Przy rocznym rozliczeniu podatków termin 3 miesięcy ulegnie wydłużeniu do dnia, w którym upływa termin do złożenia rocznego zeznania, w zakresie korzyści, transakcji i innych czynności lub wartości dotyczących roku podatkowego, za który jest składane to zeznanie.

Przepisy dotyczące wskazania korzyści i wartości oraz rocznego rozliczenia podatków nie będą stosowane w przypadku interpretacji indywidualnej wydanej na wniosek grupowy, jeżeli w wyniku jej aktualizacji interpretacja ta została zmieniona w zakresie oceny stanowiska wnioskodawcy lub uzasadnienia prawnego tej oceny, a ochrona prawna wynika z oceny stanowiska wnioskodawcy lub uzasadnienia prawnego tej oceny zawartych w interpretacji przed jej zmianą. Jak wyjaśnia Ministerstwo Finansów, w takiej sytuacji aktualizacja wniosku nie skutkuje przedłużeniem ochrony.

Po uzupełnieniu lub aktualizacji wniosku grupowego, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej z urzędu, bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu 6 miesięcy od dnia otrzymania uzupełnienia lub aktualizacji: 1) uchyla wydaną interpretację indywidualną i umarza postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej – jeśli wobec elementów przedstawionego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej, lub stanowić nadużycie prawa, jeśli chodzi o ustawę o podatku

7 Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa..., op. cit., art. 119e.

8 Projekt z 10 kwietnia 2018 r., op. cit., art. 1 pkt 4.

9 Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa..., op. cit., art. 14b § 5b.

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

od towarów i usług¹⁰; 2) zmienia interpretację indywidualną w zakresie: a) opisu przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, lub b) oceny stanowiska wnioskodawcy lub uzasadnienia prawnego tej oceny – w przypadku gdy taką zmianę uzasadnia uzupełniony lub zaktualizowany stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe.

Podatnicy nie będą chronieni z tytułu interpretacji indywidualnej wydanej na wniosek grupowy: od dnia jej wydania, jeśli główne korzyści (w tym podatkowe) lub transakcje oraz inne czynności nie zostały wskazane w tym wniosku; podane w nim wartości głównych korzyści lub wartości przedsiębiorstwa, jego zorganizowanej części lub prawa majątkowego objętych stanem faktycznym lub zdarzeniem przyszłym odbiegają co najmniej o 25% od wartości rzeczywistych.

Ochrona nie będzie przysługiwała w przypadku uchylenia interpretacji z powodu uzasadnionego przypuszczenia dotyczącego elementów przedstawionego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, że mogą być one przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej lub stanowić nadużycie prawa względem ustawy o VAT, a także po upływie okresu, za który zostały określone wartości, chyba że w tym okresie nastąpi aktualizacja elementów wniosku grupowego.

Wygaszanie interpretacji indywidualnych

W projekcie ustawy znalazł się także zapis, zgodnie z którym w terminie 6 miesięcy od dnia jej wejścia w życie podmiot, na wniosek którego przed tym dniem wydano interpretację indywidualną, której przedmiotem był stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe obejmujące transakcje lub inne czynności określone

w art. 14t § 1 ustawy zmienianej w art. 1, będzie mógł przekazać Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej informacje w zakresie wskazanym w art. 14t § 3 i 4 tej ustawy. Informacje te mają stanowić uzupełnienie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego będących przedmiotem wydanej interpretacji indywidualnej¹¹.

Konsekwencje nieskorzystania z tej możliwości określa inny przepis, w myśl którego interpretacje indywidualne, o których mowa wyżej, wygasną z dniem wejścia w życie ustawy, jeżeli w terminie 6 miesięcy od jej obowiązywania nie zostaną przekazane informacje, o których mowa wyżej¹².

Mankamenty związane z regulacją wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w swoich uwagach do projektu¹³, stwierdzając, że: „te przepisy mogą same w sobie stanowić powód do zgłaszania zastrzeżeń natury konstytucyjnej. Zgodnie z obowiązującymi przepisami Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może z urzędu stwierdzić wygaśnięcie interpretacji indywidualnej, jeżeli jest ona niezgodna z interpretacją ogólną wydaną w takim samym stanie prawnym, o czym stanowi art. 14e § 1a pkt 2 Ordynacji podatkowej. Stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji indywidualnej następuje w formie postanowienia, na które służy zażalenie (art. 14e § 3 Ordynacji podatkowej). Ten ostatni przepis powinien mieć zastosowanie co najmniej do tych podmiotów, które w trybie art. 2 ust. 1 projektu zdecydują się na przekazanie temu Dyrektorowi dodatkowych informacji, wymaganych nowymi przepisami prawa, ale np. uzupełnienie wniosku nastąpi z przekroczeniem ww. terminu 6 miesięcy. W odniesieniu do tej grupy podmiotów należałoby także wprowadzić tryb pozwalający na uzupełnienie braków wniosków, np. na wzór postępowania naprawczego przewidzianego w art. 3 ust. 2 projektu”.

Z kolei według KGHM¹⁴: „uzupełnienie wniosków nie gwarantuje jednak uzyskania interpretacji zgodnej z rozstrzygnięciem zaprezentowanym przez organ w interpretacji pierwotnej. W ocenie Spółki, takie podejście może łamać zasadę bezpieczeństwa prawnego i pewności prawa oraz zasadę ochrony praw nabytych” (...). Nowo projektowane regulacje przewidują działanie prawa wstecz, a w konsekwencji skutkować będą naruszeniem ww. zasad”.

Spółka zaproponowała w swojej opinii, „aby nowo projektowane przepisy dotyczyły wyłącznie interpretacji wydanych po dacie wejścia w życie nowelizacji. Takie podejście zapewni ochronę praw nabytych przez podatników, którzy niejednokrotnie w oparciu o rozstrzygnięcia uzyskane w drodze interpretacji, w zaufaniu do stanowiska organu podatkowego, zawierali określone transakcje (których skutki przez wprowadzenie wskazanego przepisu mogłyby być obecnie odmienne oceniane). Jednocześnie propozycja Spółki nie będzie w żaden sposób ograniczać możliwego postępowania organów w przeciwdziałaniu agresywnym optymalizacjom (...)”.

Ustawa ma wejść w życie po 14 dniach od ogłoszenia.

Warto tu zwrócić uwagę na stanowisko fiskusa w związku z interpelacją poselską w sprawie zmian dotyczących indywidualnych interpretacji podatkowych, w których zgłaszająca ją Bożena Kamińska wskazała, że „wielu przedsiębiorców jest zdania, iż ów projekt zmian zniszczy działalność gospodarczą w Polsce. Co istotne, swoich obaw oprócz podmiotów prywatnych nie ukrywają również spółki Skarbu Państwa, w tym KGHM, PGE czy PGNiG”, a także, że „definicja podmiotów powiązanych jest stosunkowo szeroka i obejmuje nieomal wszystkie podmioty będące stronami transakcji. W konsekwencji niemal każ-

¹¹ Projekt z 10 kwietnia 2018 r., op. cit., art. 2 ust. 1.

¹² Projekt z 10 kwietnia 2018 r., op. cit., art. 2 ust. 2.

¹³ Stanowisko NSA, zgłoszone w ramach konsultacji publicznych, RCL, 17.05.2018., nr pisma BO-60-12/18.

¹⁴ Stanowisko KGHM z 20 kwietnia 2018 r., zgłoszone w ramach konsultacji publicznych, RCL, 17.05.2018.

da czynność z udziałem przynajmniej dwóch podmiotów wymagać będzie złożenia grupowego wniosku o interpretację¹⁵. Posłanka zapytała m.in.: jakie istnieją przesłanki ku temu, że projekt zmian spowoduje ograniczenie nadużyć związanych z wykorzystywaniem interpretacji podatkowych?

Paweł Gruza, podsekretarz stanu w resorcie finansów, wyjaśniał, że „Utrzymanie na przyszłość mocy ochronnej wydanych wcześniej interpretacji bez konieczności ich uzupełnienia, doprowadziłoby do sytuacji, w której istniałaby grupa podmiotów posiadających «stare» interpretacje dające im ochronę (...), uzupełnienie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego o dodatkowe elementy nie będzie powodować uchylecia interpretacji czy też zmiany oceny stanowiska wnioskodawcy, jeżeli podane informacje nie będą wskazywać, iż wnioskodawca dąży do nadużycia instytucji interpretacji indywidualnych”¹⁶.

Podsumowanie

Ministerstwo Finansów postanowiło po raz kolejny znowelizować Ordynację

podatkową, tym razem po to, aby podać jeszcze większej kontroli transakcje podmiotów powiązanych. Stąd wynika propozycja wprowadzenia – dla tych właśnie podmiotów – nowego, tak zwanego wniosku grupowego o wydawanie indywidualnych interpretacji podatkowych. Według resortu, w dotychczasowym stanie prawnym moc ochronna tych interpretacji jest nadużywana przez podatników, zwłaszcza gdy dotyczy np. przekształceń majątkowych przedsiębiorstw bądź zbycia kluczowych składników majątku, zaś organom podatkowym trudno jest ocenić cały łańcuch transakcji i rolę podmiotów w grupie.

Jedną z najbardziej problematycznych i zarazem uciążliwą dla podatników zmianą jest ta, która dotyczy uzupełniania już wydanych interpretacji indywidualnych w ciągu sześciu miesięcy od obowiązywania nowelizacji. Jeśli podmioty, które te interpretacje otrzymały, nie przekażą informacji, o których jest mowa w ustawie zmieniającej, to dotychczas wydane interpretacje wygasną, i to z dniem wejścia w życie ustawy, zaś ochrona z ich tytułu straci moc.

Podmioty powiązane będą musiały też dłużej, w porównaniu ze standardowym, trzymiesięcznym terminem, czekać na interpretację z zastosowaniem wniosku grupowego – ma być ona wydawana nie później, niż w ciągu 6 miesięcy od jego otrzymania. Wydłuży się zatem czas oczekiwania na ocenę stanowiska wnioskodawców wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny.

Projektodawca wyjaśnia, że w przypadku braku aktualizacji we właściwym terminie ochrona nie będzie przysługiwała od dnia wydania interpretacji wydanej na wniosek grupowy, a nie przykładowo od terminu, w którym aktualizacja powinna być dokonana. Samo Ministerstwo zauważa, że mogą pojawić się wątpliwości w kwestii wskazywania we wniosku grupowym aktywów o łącznej wartości co najmniej 10 mln zł – ponieważ w większości przypadków przepisy podatkowe nie uzależniają skutków transakcji lub innych czynności od wartości ich przedmiotów. Jak jednak wprost wskazuje resort w uzasadnieniu zmian – instytucja interpretacji indywidualnych, poza jej zasadniczą funkcją ochronną dla podatników, jest także cennym źródłem informacji dla organów podatkowych.

15 Interpelacja poselska nr 22582 do ministra finansów z 24 maja 2018 r.

16 Odpowiedź z 28 czerwca 2018 r. Pawła Gruzy, podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów, na interpelację poselską nr 22582, nr pisma SP4.054.2.2018.

Summary

Sławomir Wach

Application for the tax interpretation based on a group application of related entities

The Ministry of Finance is planning another amendment to the Tax Ordinance. There will be introduced a special type of group application for issuing an individual tax interpretation for related entities. The purpose of the article is to indicate what information such a request should contain, as well as how it needs to be updated. The problem for taxpayers will be the expiration of the individual interpretations they have already received, if they don't complete them with information about transactions within six months of the amendment being in force.

„Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”

Cykl ukazowania się: miesięcznik

Redakcja:

Dr Andrzej Dmowski – redaktor naczelny, andrzej.dmowski@russellbedford.pl, tel. 22 276 61 80
Sławomir Wach – sekretarz redakcji, 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



C&C CHAKOWSKI & CISZEK

Paweł Dymlang Kancelaria Prawno-Podatkowa



DYMLANG

KANCELARIA PRAWNO-PODATKOWA

www.russellbedford.pl



Russell Bedford
taking you further