

# Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

## W numerze:

Michał Zawila

**Aktualne regulacje prawne w sprzedaży  
on-line na rzecz konsumentów w Unii  
Europejskiej – aspekty prawne i podatkowe**

Konstancja Sawicka

**Oświadczenia i zapewnienia Sprzedającego  
w umowie sprzedaży udziałów**

Michał Zdanowski

**Elementy dokumentacji podatkowej  
cen transferowych *Local File*  
na przestrzeni lat – omówienie przepisów**

Darya Bannaya

**Wybrane aspekty rozliczenia  
podatku od spadków i darowizn**

Nr 4 (45) październik-grudzień 2023

ISSN 2545-2738



9 772545 273881



Edukacja zdjęcie utworzone przez Racool\_studio - pl.freepik.com



**Russell Bedford**  
taking you further

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



# Fundacje rodzinne

Pomagamy optymalnie wykorzystać  
i zabezpieczyć majątek za pomocą  
fundacji rodzinnych

- doradzamy, jak skorzystać z fundacji rodzinnej dla zabezpieczenia indywidualnych potrzeb klienta;
- analizujemy konsekwencje podatkowe i prawne;
- wspieramy proces zakładania fundacji;
- obsługujemy prawnie i księgowo fundacje.

Dlaczego warto zastanowić się  
nad założeniem fundacji rodzinnej?

Jej główne zalety to:

- ochrona i rozporządzenie przekazanym majątkiem;
- możliwość wycofania się fundatora  
– przedsiębiorcy z aktywnego prowadzenia  
biznesu bez utraty dochodów;
- finansowe zabezpieczenie rodziny;
- dywersyfikacja spraw rodzinnych i biznesowych;
- utrzymanie majątku w rodzinie;
- umożliwienie sukcesji w perspektywie  
wielu pokoleń bez zbędnych formalności.

Zapraszamy do kontaktu.

Nasi eksperci są dostępni dla Państwa, aby pomóc  
i rozwiązać wszelkie problemy związane z tą tematyką.

tel: 22 276 61 80

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





## Drodzy Czytelnicy

Z RADOŚCIĄ PREZENTUJEMY WAM KOLEJNY NUMER NASZEGO BIULETYNU, W KTÓRYM DZIELIMY SIĘ EKSPERCKĄ WIEDZĄ NA AKTUALNE TEMATY ZWIĄZANE Z PRAWEM I PODATKAMI.

W 45. numerze w przeglądzie aktualności znajdziecie szczególne przydatne informacje dla przedsiębiorców: o roli klauzul typu call i put w transakcjach fuzji i przejęć pisze Michał Witek, a Barbara Figas przybliża zasady uzyskiwania klauzuli apostille, pozwalającej na uwierzytelnianie dokumentów zagranicznych, wskazując, w jakich sytuacjach klauzula taka jest konieczna.

Dalej aspekty podatkowe – kwestię dotyczącą odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki osobowej omawia Mateusz Krawczyński, Damian Kuszewski z kolei zajął się zagadnieniem opodatkowania wygranej w konkursie, wskazując, jakie wygrane podlegają opodatkowaniu, a kiedy można skorzystać ze zwolnienia – sytuacja może nieczęsta, ale wciąż interesująca z prawnego punktu widzenia. Osoby działające w sektorze IT zainteresowane będą tekstem Rafała Dąbrowskiego, w którym przedstawia temat stosowania ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych dla informatyków

i programistów – problem, który wciąż budzi wątpliwości interpretacyjne.

Na koniec prawo gospodarcze i upadłościowe: Michał Pankiewicz wskazuje, w jaki sposób wierzyciel może dochodzić rekompensaty, jeżeli kontrahent nie opłaca faktury w terminie, a Tomasz Mankiewicz wyjaśnia, czym jest dyrektywa drugiej szansy, która ma znóweliżować przepisy prawa restrukturyzacyjnego przede wszystkim w zakresie tzw. restrukturyzacji zapobiegawczej, a wciąż nie doczekała się implementacji do polskiego prawa.

Na analizy i opracowania – standardowo już – składają się cztery teksty. Popularną branżę e-commerce zajął się Michał Zawila, omawiając unijne regulacje w zakresie sprzedaży za pośrednictwem platform elektronicznych, wyjaśniając m.in. zasady odpowiedzialności za towar oraz kwestie pakietu VAT dla e-commerce. Konstancja Sawicka przybliżyła cel i charakter oświadczeń i zapewnień w umowach sprzedaży udziałów lub ak-

cji. Michał Zdanowski zajął się zagadnieniami związanymi z elementami dokumentacji podatkowej cen transferowych na przestrzeni lat, tj. z czego taka dokumentacja powinna się składać oraz jakie zmiany zostały wprowadzone w latach 2017-2022. Ostatni artykuł przygotowała Darya Bannaya – to publikacja recenzowana poświęcona tematyce podatku od spadków i darowizn, w której Autorka odnosi się do praktyki organów podatkowych i sądów administracyjnych w zakresie stosowania zwolnień.

Niech ostatni kwartał tego roku upłynie Wam pod znakiem równowagi i właściwych bilansów.

*Dr Andrzej Dmowski*

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

## SPIS TREŚCI

PRZEGLĄD AKTUALNOŚCI

Michał Witek

**Klauzule umowne typu call i put w obrocie rynkowym** .....3

Barbara Figas

**Klauzula apostille – co to jest i jak ją uzyskać?** .....4

Mateusz Krawczyński

**Odpowiedzialność współnika za zaległości podatkowe spółki osobowej** .....5

Damian Kuszewski

**Zwolnienie z opodatkowania sprzedaży wygranej w konkursie** .....8

Rafał Dąbrowski

**Niepewny ryczałt dla sektora IT** ..... 10

Michał Pankiewicz

**Uprawnienie przedsiębiorcy do dochodzenia rekompensaty  
z tytułu nieopłacenia przez kontrahenta faktury w terminie** ..... 11

Tomasz Mankiewicz

**Dyrektywa drugiej szansy** ..... 12

ANALIZY I OPRACOWANIA

Michał Zawila

**Aktualne regulacje prawne w sprzedaży on-line na rzecz konsumentów  
w Unii Europejskiej – aspekty prawne i podatkowe** ..... 14

Konstancja Sawicka

**Oświadczenia i zapewnienia Sprzedającego w umowie sprzedaży udziałów** ..... 20

Michał Zdanowski

**Elementy dokumentacji podatkowej cen transferowych Local File  
na przestrzeni lat – omówienie przepisów** ..... 26

PUBLIKACJA RECENZOWANA

Darya Bannaya

**Wybrane aspekty rozliczenia podatku od spadków i darowizn** ..... 38

Michał Witek

## KLAUZULE UMOWNE TYPU CALL I PUT W OBROcie RYNKOWYM

Powstały w Polsce w wyniku transformacji ustrojowej system demokratyczny – a także gospodarka wolnorynkowa – doprowadziły do transpozycji w obrocie gospodarczym wolnorynkowym szeregu instytucji przyjętych i funkcjonujących w pełnym zakresie w gospodarkach państw Europy zachodniej, a rozwinętych w judykaturach państw systemów prawnych związanych z systemem prawnym anglosaskim.

Klauzule opcyjne typu *call* i *put* są powszechnie używane przez prawników zajmujących się obsługą transakcji fuzji i przejęć oraz kwestiami korporacyjnymi. Niejednokrotnie w przypadku umowy inwestycyjnej pomiędzy stronami transakcji nowy wspólnik/inwestor otrzymuje uprawnienie do skorzystania z określonej zgodnie z jego interesem opcji *call* lub *put*, co wynika z przyjętego celu inwestycyjnego.

Na wstępie należy wskazać, że doktryna prawa nie jest jednolita w zakresie kwalifikacji charakteru postanowień opcyjnych zawartych w treści określonej umowy. Część doktryny prawa uważa, że opcja jest pewną umową o charakterze umowy przedwstępnej, na podstawie której uprawniony może poprzez skorzystanie z opcji żądać zawarcia umowy sprzedaży akcji/udziałów w spółce, natomiast pozostała część doktryny uznaje, że umowa opcji jest w rzeczywistości jedynie ofertą, przez której trwanie oblat może skorzystać z uprawnienia do przyjęcia oferty, a tym samym żądać od oferenta sprzedaży/nabycia określonych w ofercie udziałów lub akcji, jednakże owe uprawnienie do przyjęcia oferty nie ma charakteru prawnokształtującego<sup>1</sup>.

Ofertowy charakter postanowień opcyjnych typu *call* i *put* wskazuje P. Mazur, pisząc [...] *należy domniemywać, że postanowienia statutowe kreujące opcję put lub opcję call mają charakter ofertowy. Uznanie, że wyznaczają one umowę przedwstępną jest możliwe jedynie wówczas, gdy okoliczności sprawy w sposób jednoznaczny wskazują, iż intencją stron było nadanie im takiego właśnie charakteru*<sup>2</sup>. Zgodnie z dominującym w doktrynie poglądem należy przyjąć, że w przypadku wyraźnego postanowienia stron w odniesieniu do przedmiotowych klauzul, będą one miały charakter jedynie ofertowy, dopiero w przypadku, gdy strony w sposób wyraźny postanowią odmiennie należy przyjąć pogląd o umownym, przedwstępnym charakterze owych postanowień.

Po rozważeniu charakteru postanowień opcyjnych w ogólności odniosę się teraz do ich poszczególnych rodzajów, wskazując na typową dla danego rodzaju opcji konstrukcję. Najpopularniejszymi rodzajami są opcje typu *call* i *put*. W pierwszym przypadku uprawniony z opcji może żądać w określonym czasie od zobowiązanego do sprzedania mu udziałów/akcji przysługujących zobo-

wiązanemu w danej spółce po określonej cenie. Natomiast w przypadku opcji typu *put* uprawniony z opcji może żądać od zobowiązanego z opcji, w określonym czasie, nabycia od niego udziałów lub akcji w określonej spółce. Do statutów zamkniętych spółek akcyjnych często wprowadza się opcje *put*, umożliwiające jednemu z akcjonariuszy sprzedaż posiadanych przez niego akcji w razie ziszczenia się określonych warunków, oraz opcje *call*, na podstawie których uprawniony akcjonariusz może we wskazanych okolicznościach domagać się nabycia akcji należących do innego akcjonariusza po z góry określonej cenie<sup>3</sup>.

Przedstawiona powyżej praktyka rynkowa jest powszechnie stosowana w większości zawieranych obecnie w obrocie umów inwestycyjnych, albowiem pozwala stronom na takie kształtowanie składu udziałowców/akcjonariuszy spółki, stanowiącej przedmiot umowy, aby pozostał on niezmienny nawet w przypadku chęci zbycia udziałów w spółce przez któregoś ze wspólników, co zwiększa pewność inwestycji oraz ogranicza dostęp do spółki podmiotów trzecich z jednoczesną kumulacją udziałów przez dotychczasowych wspólników.

1 A. Szlęzak [w]: A. Szlęzak, P. Mazur, *Wybrane umowy w transakcjach mergers & acquisitions (share deals) w świetle KC i KSH*, Warszawa 2022.

2 P. Mazur, *Wybrane problemy związane ze stosowaniem opcji put oraz opcji call w statutach spółek akcyjnych*, „Przegląd Prawa Handlowego”, nr 9, 2020.

3 Ibidem.

Barbara Figas

### KLAUZULA APOSTILLE – CO TO JEST I JAK JĄ UZYSKAĆ?

W sprawach międzynarodowych wystąpić może konieczność przedłożenia dokumentów urzędowych wydanych przez polskie organy. W takiej sytuacji, aby dokument mógł być uznany za autentyczny, niezbędne jest pozyskanie klauzuli apostille.

Uzyskanie klauzuli (pieczęci) apostille normuje Konwencja znosząca wymóg legalizacji zagranicznych dokumentów urzędowych z 5 października 1961 r., tzw. konwencja haska. Konwencja ma zastosowanie do dokumentów urzędowych, które zostały sporządzone na terytorium jednego z państw sygnatariuszy konwencji i które mają być przedłożone na terytorium innego umawiającego się państwa. Wykaz państw stron konwencji haskiej jest możliwy do zweryfikowania na stronie internetowej Ministerstwa Spraw Zagranicznych. Konwencja przewiduje uproszczone procedury pozyskania legalizacji dokumentów urzędowych bez konieczności wszczynania procedury legalizacji w konsulacie.

Uzyskanie klauzuli apostille pozwala na przedłożenie dokumentu właściwym władzom, urzędom, organom, instytucjom innego państwa, które jest stroną konwencji haskiej.

Apostille jest wydawana na wniosek posiadacza dokumentu. Konwencja za dokumenty urzędowe uważa: dokumenty pochodzące od organu lub urzędnika sądowego, włączając w to dokumenty pochodzące od prokuratora, sekretarza sądowego lub urzędnika dokonującego doręczeń, dokumenty administracyjne, akty notarialne, urzędowe zaświadczenia umieszczane na dokumentach podpisanych przez osoby działające w charakterze prywatnym, takie jak: urzędowe zaświadczenia stwierdzające zarejestrowanie

dokumentu lub fakt jego istnienia w określonej dacie oraz urzędowe i notarialne poświadczenia podpisów.

Wniosek o wydanie pieczęci apostille na dokumencie urzędowym składa się do Ministerstwa Spraw Zagranicznych za opłatą skarbową 60 zł (za każdy poświadczony dokument). Wniosek może być złożony także przez pełnomocnika.

**Istotnym jest, iż niektóre dokumenty przed nadaniem apostille w MSZ mogą wymagać dodatkowego uwierzytelnienia, tak np.:**

- dokumenty notarialne i sądowe wymagają uprzedniego poświadczenia przez prezesa właściwego miejscowo sądu okręgowego (poświadczenie jest konieczne także wtedy, gdy dokument pochodzi z sądu okręgowego),
- dyplomy uzyskania tytułu specjalisty, świadectw złożenia LEP/LDEP i LEK/LDEK, dokumentów wydanych przez organy samorządowe zawodów medycznych (np. izby lekarskie, izby pielęgniarek i położnych, izby aptekarskie) – dokument musi zostać wcześniej poświadczony przez Ministerstwo Zdrowia,
- dyplomy mistrzowskie i świadectwa rzemieślnicze – dokument wymaga wcześniejszego poświadczenia przez Związek Rzemiosła Polskiego w Warszawie,
- dokumenty handlowe, wymagają wcześniejszego poświadczenia przez Krajową Izbę Gospodarczą lub właściwą miejscowo regionalną izbę gospodarczą.

W przypadku niektórych dokumentów, wyjątkowo, apostille nadaje inny organ niż Ministerstwo Spraw Zagranicznych, i tak np.:

- dokumentom wydawanym w związku z przebiegiem lub ukończeniem studiów apostille nadaje Narodowa Agencja Wymiany Akademickiej,
- dokumentom wydawanym przez szkoły artystyczne apostille nadawana jest przez Ministerstwo Kultury, Dziedzictwa Narodowego i Sportu.

Zwrócić jednak należy uwagę, iż nie jest możliwe poświadczenie klauzulą apostille dokumentów elektronicznych (!), np. decyzji administracyjnych wydanych w formie elektronicznej z podpisem elektronicznym. Należy uznać, iż w dobie galopującej cyfryzacji, w tym w szczególności w zakresie sądownictwa czy spraw administracyjnych, brak wprowadzenia przepisów umożliwiających pozyskanie apostille na dokumentach elektronicznych jest pewnego rodzaju absurdem prowadzącym do uniemożliwienia w skrajnych przypadkach załatwiania spraw obywatela za granicą. To istotna luka prawna, która należy mieć nadzieję, zostanie przez ustawodawcę zauważona i zlikwidowana.

Mateusz Krawczyński

## ODPOWIEDZIALNOŚĆ WSPÓLNIKA ZA ZALEGŁOŚCI PODATKOWE SPÓŁKI OSOBOWEJ

Rozpatrując kwestię dotyczącą odpowiedzialności wspólników (oraz byłych wspólników) za zaległości podatkowe spółki osobowej, należy przede wszystkim odwołać się do treści art. 115 Ordynacji podatkowej (dalej również: OP).

Zgodnie z tym przepisem:

§ 1. Wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusz spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie ze spółką i z pozostałymi wspólnikami za zaległości podatkowe spółki.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się również do odpowiedzialności byłego wspólnika za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie, gdy był on wspólnikiem, oraz zaległości wymienione w art. 52 oraz art. 52a powstałe w czasie, gdy był on wspólnikiem. Za zobowiązania podatkowe powstałe na podstawie odrębnych przepisów po rozwiązaniu spółki, za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał po rozwiązaniu spółki, oraz za zaległości wymienione w art. 52 oraz art. 52a powstałe po rozwiązaniu spółki, odpowiadają osoby będące wspólnikami w momencie rozwiązania spółki.

§ 3. (uchylony).

§ 4. Orzeczenie o odpowiedzialności, o której mowa w § 1, nie wymaga uprzed-

niego wydania decyzji w sprawach, o których mowa w art. 108 § 2 pkt 2, a rozstrzygnięcie w tych sprawach następuje w decyzji orzekającej o odpowiedzialności.

§ 5. Przepis § 4 stosuje się również w przypadku rozwiązania spółki.

### Zakres podmiotowy i przedmiotowy

Do kategorii osób trzecich objętej tym przepisem (zakres podmiotowy) należą:

1. wspólnicy spółek: cywilnej, jawnej, partnerskiej, komandytowej (z wyjątkiem komandytariusza), komandytowo-akcyjnej (z wyjątkiem akcjonariusza) oraz
2. byli wspólnicy spółek, o których mowa w pkt 1, z wyjątkiem także komandytariusza i akcjonariusza.

Jak wskazuje się w piśmiennictwie w odniesieniu do zakresu przedmiotowego omawianego przepisu, wspólnik spółki cywilnej, jawnej oraz komplementariusz



spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej niebędący akcjonariuszem odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie ze spółką oraz pozostałymi wspólnikami za zaległości podatkowe spółki lub wspólników wynikające z działalności spółki. Ponieważ brak jest jakichkolwiek wyłączeń co do zakresu przedmiotowego odpowiedzialności, to obejmuje ona wszystkie zobowiązania, o których mowa w art. 107 OP<sup>1</sup>. Tak więc, co do zasady, odpowiedzialność wspólnika może rozciągać się nie tylko na zaległości podatkowe spółki osobowej, ale również przykładowo na odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych czy na koszty postępowania egzekucyjnego.

Mimo literalnego brzmienia przepisu art. 115 § 1 OP, w doktrynie przyjmuje się, iż odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki osobowej ma zastosowanie do wspólnika dopiero w momencie,

<sup>1</sup> A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wyd. 2, Warszawa 2023, art. 115.

gdy egzekucja z majątku spółki okaże się w całości lub w części bezskuteczna<sup>2</sup>.

Orzeczenie o odpowiedzialności osoby trzeciej – wspólnika spółki osobowej odnosi się do zaległości podatkowej powstałej w spółce w czasie gdy był on wspólnikiem. Jak wskazuje się w doktrynie: (...) *decydujące znaczenie ma ustalenie, kto był wspólnikiem w momencie upływu terminu płatności zobowiązania podatkowego, a tym samym zaległości podatkowej. Natomiast za zobowiązania podatkowe powstałe w momencie rozwiązania spółki ponoszą odpowiedzialność tylko te osoby, które były wspólnikami w momencie jej rozwiązania. Adresatem są wszyscy wspólnicy rozwiązanej spółki*<sup>3</sup>.

W odniesieniu do byłego wspólnika zakres jego odpowiedzialności można rozumieć dwojako. Po pierwsze, byli wspólnicy odpowiadają za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie, gdy byli wspólnikami, a to by oznaczało, że gdy termin płatności np. odsetek czy kosztów egzekucyjnych nastąpił po terminie, w którym ci wspólnicy wystąpili ze spółki, wtedy nie ponoszą za nie odpowiedzialności, a wówczas aktualizuje się odpowiedzialność innych wspólników w stosunku do których ten termin płatności byłby aktualny. Drugie rozumienie polegałoby na tym, że byli wspólnicy odpowiadają nie tylko *za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie, gdy byli wspólnikami*, co powodowałoby, że ich odpowiedzialność za odsetki od tych zobowiązań i koszty egzekucyjne od tych zobowiązań z mocy art. 107 § 2 pkt 2 i 4 OP aktualizowałaby się zawsze

jako konsekwencja odpowiedzialności za te zobowiązania i to bez względu na to, kiedy zaistniał termin ich płatności, i bez względu na to, kiedy oni wystąpili ze spółki. Jak wskazuje się w piśmiennictwie: Należy się opowiedzieć za pierwszym poglądem, jako że jest on bardziej związany z wykładnią językową art. 115 § 2 o.p. oraz uwzględnia zasadę ścisłej wykładni przepisów o odpowiedzialności osób trzecich<sup>4</sup>.

### **Odpowiedzialność oparta nie na zasadzie winy, nie można jej ograniczyć wewnętrznymi ustaleniami**

Wspólnik spółki osobowej odpowiada solidarnie ze spółką i pozostałymi wspólnikami za zaległości podatkowe spółki niezależnie od tego, czy można mu przypisać winę w odniesieniu do powstania zaległości podatkowych, czy też wykaże, iż do zaległości podatkowych spółki doszło bez jego winy. Skoro odpowiedzialność wspólników nie jest oparta na zasadzie winy, to nie ma znaczenia ustalenie stopnia przyczynienia się danego wspólnika do powstania zaległości podatkowej. Odpowiedzialność ta ma bowiem charakter obiektywny (tak np. wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 czerwca 2004 r. sygn. III SA 447/03).

Ponadto odpowiedzialność wspólników spółki osobowej za zaległości podatkowe spółki nie może być zniesiona w wyniku zawarcia umowy pomiędzy wspólnikami czy w wyniku dokonania innej czynności prawnej. Nie może też być na tej drodze, w żaden sposób, modyfikowany zakres odpowiedzialności poszczególnych wspólników (tak np. wyrok WSA w Krakowie z dnia 17 sierpnia 2017 r. sygn. I SA/Kr 176/17).

Dodatkowo fakt, że wspólnicy powierzyli określonej osobie prowadzenie spraw handlowych spółki, nie zwalnia wspólników z odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki (tak np. wyrok NSA z dnia 6 grudnia 2016 r. sygn. I FSK 688/15).

Co ważne – jak orzekł NSA w Warszawie w wyroku z dnia 1 września 2000 r. sygn. III SA 1456/99: *Odpowiedzialność podatkowa wspólników spółki cywilnej za ciężące na niej zaległości podatkowe nie jest uzależniona od wysokości wkładów poszczególnych wspólników. Oznacza to, że organ podatkowy może orzec o odpowiedzialności wspólnika za pełną kwotę zaległości spółki. W konsekwencji, nawet minimalny udział w spółce osobowej, wynoszący np. 1%, nakazuje stosowanie art. 115 OP.*

### **Decyzja wymiarowa – może być, ale nie musi**

Na wydanie decyzji dot. odpowiedzialności wspólnika za zaległości podatkowe spółki jawnej nie ma znaczenia brak wydania odrębnej decyzji „wymiarowej” wobec spółki. Obie sprawy mogą zostać rozstrzygnięte w decyzji dot. odpowiedzialności podatkowej wspólnika (osoby trzeciej).

Zatem postępowanie prowadzone przez organ podatkowy w związku z art. 115 OP składa się niejako z dwóch części. Łączy ono w sobie czynności z jednej strony zmierzające do określenia zobowiązania spółki, z drugiej – mające na celu wydanie decyzji o odpowiedzialności za te zobowiązania jej wspólnika (tak np. wyrok NSA z dnia 21 stycznia 2020 r. sygn. I FSK 1722/17). Organ podatkowy może ko-

2 M. Popławski [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX, 2023, art. 115.

3 A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wyd. 2, Warszawa 2023, art. 115.

4 S. Babiaryz [w:] B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, S. Babiaryz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, Warszawa 2019, art. 115.

rzystać z wcześniej wydanej decyzji tzw. wymiarowej, w której określono spółce wysokość zobowiązania podatkowego, a dopiero w przypadku braku takiej decyzji, postępowanie będzie łączyło w sobie elementy postępowania wymiarowego oraz postępowania zmierzającego do wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej.

Co więcej, bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego spółki jawnej może ulec przerwaniu lub zawieszeniu, w przeciwieństwie do możliwości wydania decyzji dot. odpowiedzialności wspólnika za zaległości podatkowe spółki jawnej<sup>5</sup>.

### **Co to jest odpowiedzialność solidarna w kontekście wydania decyzji wobec wspólnika**

Organ podatkowy nie może sobie wyobrazić, przeciwko któremu ze wspólników spółki skieruje decyzję. Każdy ze wspólników rozwiązanej spółki jawnej ma przymiot strony, ponieważ decyzja dotyczy jego interesu prawnego zdefiniowanego w art. 115 OP (tak np. wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 maja 2007 r. sygn. III SA/Wa 1679/06).

Zgodnie z art. 91 Ordynacji podatkowej, do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego dla zobowiązań cywilnoprawnych.

Pojęcie solidarnej odpowiedzialności uregulowane zostało w art. 366 Kodeksu cywilnego. Zgodnie z § 1 tego przepisu kilku dłużników może być zobowiązanych w ten sposób, że wierzyciel może żądać całości lub części świadczenia od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna, a zaspokojenie wierzyciela przez któregośkolwiek z dłużników zwalnia pozostałych (solidarność dłużników).

W myśl § 2 omawianego przepisu, aż do zupełnego zaspokojenia wierzyciela wszyscy dłużnicy solidarni pozostają zobowiązani.

W konsekwencji, jak wyraził się NSA w wyroku z dnia 19 maja 2009 r. sygn. I FSK 1810/07: (...) *Jest to prawo do wyboru dłużnika, od którego zażąda się zapłaty świadczenia, ale dopiero po podjęciu czynności zmierzających do tego, aby każdy z podmiotów, na których ciąży ustawowy obowiązek podatkowy, stał się podatnikiem w następstwie doręczenia mu decyzji ustalającej podatek.*

Należy wskazać w tym miejscu, że jeśli wspólnik spółki osobowej zmarł przed wydaniem decyzji o odpowiedzialności podatkowej w charakterze osoby trzeciej, to nie można odpowiedzialnością podatkową w tym zakresie obciążyć jego spadkobierców, gdyż obowiązek ten nie przechodzi na nich w wyniku dziedziczenia (tak np. wyrok NSA z 29 stycznia 2019 r. sygn. I FSK 228/17).

### **Podsumowując**

Jak widać, analiza art. 115 Ordynacji podatkowej prowadzi do wniosku, iż odpowiedzialność podatkowa wspólnika spółki osobowej zawiera szereg aspektów, które należy wziąć pod uwagę, reprezentując klientów w toku czy to postępowania podatkowego, czy postępowania w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej. Odrębną kwestią, nieporuszoną w tym artykule, jest odpowiedzialność wspólnika spółki kapitałowej uregulowana w art. 116 Ordynacji podatkowej. Posiadamy doświadczenie w obsłudze podatników pod kątem wszystkich ww. kwestii, wobec tego zapraszamy do skorzystania z usług naszej kancelarii.

<sup>5</sup> A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wyd. 2, Warszawa 2023, art. 115.



W Polsce istnieje takie powiedzenie: „wygrać los na loterii”. Oznacza to zdobyć coś, czego się pragnie, chociaż niekoniecznie dzięki ciężkiej pracy. W rzeczywistości z tą wygrana w życiu może być różnie. I nie mowa tutaj o prawdopodobieństwie, które często jest wielokrotnie niższe, niż chcemy przed sobą przyznać. Zdaje się po prostu tak, że wygrana nie przynosi takiej satysfakcji, jakiej można by oczekiwać. Z pieniędzmi problem ten jest wyłącznie psychologiczny, bo taka forma nagrody jest wyłącznie pośrednikiem do celu, który można nabyć samemu. Gorzej jednak, gdy wygrana ma postać rzeczową, np. samochód osobowy. Co w przypadku gdy np. nie potrzebujemy takiego pojazdu, mamy już dwa w rodzinie i to o lepszym standardzie albo po prostu nie stać nas na utrzymanie przez koszty parkingu, serwisu, paliwa czy obowiązkowego ubezpieczenia? Generalnie mówiąc, gdy korzyści z takiego przedmiotu są znacznie mniejsze niż jego ewentualne zyski i zalety? Rozsądek podpowiada, że swoją własność zawsze można sprzedać i wygenerować zysk. Warto jednak w takim przypadku wziąć pod uwagę również aspekt podatkowy.

### **Obowiązek opodatkowania wygranej**

Z zasady mało który napływ przychodów nie podlega pod opodatkowanie. Chociaż liczba zwolnień jest duża, to nadal wiele sposobów nabycia nie ucieknie przed tym przykrym obowiązkiem. Podobnie jest w przypadku wygranej i to niezależnie, czy mowa o konkursie, grze, zakładach wzajemnych, czy innej formie premiowej sprzedaży. Zgodnie z artykułem 30 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j.

Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 z późn. zm., dalej: Ustawa o PIT), należy się zryczałtowany podatek w wysokości 10% wygranej lub nagrody<sup>1</sup>. Niezależnie, czy jest to wygrana w formie pieniężnej, czy rzeczowej.

W tym drugim wypadku wartość podatku określa się od wysokości rynkowej wyceny przedmiotu wygranej. Płatnikiem podatku zryczałtowanego jest organizator konkursu. W wypadku kwoty pieniężnej jest ona pobierana najczęściej przed wypłatą i zwycięzca otrzymuje już wartość

„czystą” wygranej. Inaczej wygląda sprawa z nagrodą rzeczową, gdzie zgodnie z art. 41 ust. 7 ustawy o PIT podatnik przed odbiorem takiej nagrody jest obowiązany wpłacić płatnikowi zaliczkę albo pełną kwotę należnego podatku przed udostępnieniem wygranej.

Przepisy przewidują jednak również dość istotne zwolnienie przedmiotowe. Art. 21 ust. 1 pkt 68 ustawy o PIT wskazuje bowiem, że wartość wygranych w konkursach i grach organizowanych i emitowanych

<sup>1</sup> Mowa tutaj oczywiście o wygranych zwykłych osób fizycznych. W przypadku osób prowadzących działalność gospodarczą należałoby to zakwalifikować do odrębnego źródła przychodów, por. wyrok NSA z 27 marca 2019 r. nr sygn. I OSK 1559/17.

wanych (ogłaszanych) przez środki masowego przekazu (prasa, radio i telewizja) oraz konkursach z dziedziny nauki, kultury, sztuki, dziennikarstwa i sportu, a także nagród związanych ze sprzedażą premii – jeżeli jednorazowa wartość tych wygranych lub nagród nie przekracza kwoty 2000 zł; zwolnienie od podatku nagród związanych ze sprzedażą premii towarów lub usług nie dotyczy nagród otrzymanych przez podatnika w związku z prowadzoną przez niego pozarolniczą działalnością gospodarczą, stanowiących przychód z tej działalności. Pytanie jednak jak to zwolnienie stoi w relacji z ogólnym obowiązkiem opodatkowania ryczałtem udziału w konkursach? Czy każda wygrana w konkursie podlega pod takie opodatkowanie? Ustawa o PIT bowiem w innym miejscu wskazuje na odrębny sposób opodatkowania z tytułu udziału w konkursach z dziedziny nauki, kultury i sztuki oraz dziennikarstwa<sup>2</sup>.

W celu rozwiązania tego problemu warto zastosować poniższą hierarchię zasad opodatkowania przychodów<sup>3</sup>:

1) *pierwszorzędne znaczenie ma, biorąc pod uwagę duży zakres zastosowania wygranych, czyli nagród pieniężnych, art. 30 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f.*;

2) *w drugiej kolejności rozważyć trzeba ewentualne zastosowanie art. 13 pkt 2 i art. 22 ust. 9 pkt 4 u.p.d.o.f., jeśli w grę wchodzi konkursy z dziedziny nauki, kultury i sztuki lub dziennikarstwa, a jednocześnie brak możliwości uznania branego pod uwagę przychodu za wygraną w konkursie (w tym kontekście na uwagę zasługują w szczególności sytuacje, w których uczestnik konkursu, np. dyplomowany artysta muzyk występuje w konkursie artystycznym przeznaczonym dla profesjonalistów, wobec*

*czego jego udział w konkursie może być traktowany jako element osobiście wykonywanej działalności zawodowej);*

3) *w przypadku gdy dwa powyższe mechanizmy opodatkowania okażą się nieadekwatne (brany pod uwagę konkurs nie jest konkursem z dziedziny nauki, kultury i sztuki lub dziennikarstwa, a przychód nie ma charakteru wygranej w konkursie), zasadne wydaje się potraktowanie takiego konkursowego przychodu jako jednego z przypadków przychodu z innych źródeł, tym bardziej że ustawodawca wyraźnie wymienia wśród nich nagrody i inne nieodpłatne świadczenia, nienależące do przychodów określonych w art. 12–14 i art. 17 u.p.d.o.f. (por. art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f.).*

### **Zwolnienie z opodatkowania sprzedaży wygranej**

Po opodatkowaniu wygranej i stwierdzeniu jej rzeczowej nieprzydatności, należy rozpatrzyć drugi moment zainteresowania organu podatkowego, czyli moment sprzedaży nabytej rzeczy. Zasady opodatkowania w tym wypadku są proste i nie wymagające dogłębnej analizy, ale organy w swoich interpretacjach stworzyły dla podatników dodatkową furtkę, z której mogą skorzystać.

Najpierw należy jednak omówić zasadę ogólną. Stanowi ona, że źródłem przychodu podatnika jest odpłatne zbycie, m. in. środka transportu albo innej rzeczy. Ale opodatkowaniu podlega tylko sprzedaż w określonej ramie czasowej. Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT, w przypadku nieruchomości i praw majątkowych<sup>4</sup> okres ten wynosi pięć lat, zaś w przypadku innych rzeczy pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie. Oznacza to, że zbycie po dłuższym okresie

własności z takiego opodatkowania będzie zwolnione. Dodatkowym warunkiem jest dokonanie takiej sprzedaży nie w następstwie działalności gospodarczej.

Organy podatkowe potwierdziły jednak, m. in. w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 29 maja 2023 r., nr sygn. 0112-KD-WL.4011.1.2023.2.WS, że nie ma obowiązku zapłaty podatku dochodowego z tytułu zbycia, gdy koszty nabycia przewyższają wartość sprzedaży. Przedmiotem interpretacji była sprzedaż samochodu wygranego w loterii przed granicznym terminem 6 miesięcy. Organ zgodził się w tym względzie z podatnikiem, że za wysokość kosztu nabycia samochodu należy wskazać jego wartość z momentu nabycia, od której to wyznaczany był podatek ryczałtowy w wysokości 10%.

Jeżeli zatem wysokość zbycia będzie niższa od jego wartości rynkowej z momentu nabycia, nie powstaną dochody do opodatkowania, gdyż podatnik dokona „zbycia ze stratą”. Jest to zgodne z normą wyznaczoną w art. 19 ust. 1 ustawy o PIT. Należy jednak pamiętać, że zdanie drugie tego przepisu wskazuje, że Jeżeli jednak cena, bez uzasadnionej przyczyny, znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej.

Pamiętać należy również o obowiązkach deklaracyjnych w tym zakresie. Mimo braku zobowiązania do zapłaty podatku dochodowego, na podatniku ciąży obowiązek wykazania w zeznaniu rocznym przychodu z tytułu sprzedaży nagrody, kosztów uzyskania przychodu poniesionych w celu uzyskania przychodu oraz wyniku (różnicy) tych dwóch elementów, tj. dochodu lub straty.

2 Art. 13 pkt 2 ustawy o PIT.

3 R. Golat, *Opodatkowanie nagród uzyskanych w konkursach*, ABC.

4 Przepis wymienia w tym wypadku: nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości; spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej; prawa wieczystego użytkowania gruntów.

Rafał Dąbrowski

### NIEPEWNY RYCZAŁT DLA SEKTORA IT

Branża IT wciąż nie może liczyć na jednolite stanowisko fiskusa w sprawie stawek ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych dla informatyków i programistów. W indywidualnych interpretacjach podatkowych Dyrektor KIS raz godzi się na zastosowanie opodatkowania stawką ryczałtu wynoszącą 8,5%, a innym razem stoi na stanowisku, że właściwa będzie stawka opodatkowania na poziomie 12%. To wszystko sprawia, że bezpieczne wybranie właściwej stawki dla konkretnego przypadku staje się możliwe jedynie po potwierdzeniu stanowiska podatnika indywidualną interpretacją podatkową.

O ile w niektórych sprawach wydawane interpretacje pozwalają na wyodrębnienie jednej widocznej linii interpretacyjnej, która może być wskazówką dla podatników, to w przypadku informatyków i programistów zdaje się nie być jasnych i przejrzystych reguł określenia, kto może stosować stawkę ryczałtu 8,5%, a kto powinien być opodatkowany stawką 12%.

Zasadą jest, że 12-procentową stawkę ryczałtu stosuje się do usług:

- związanych z doradztwem w zakresie sprzętu komputerowego (PKWiU 62.02.10.0),
- objętych grupowaniem „Oryginały oprogramowania komputerowego” (PKWiU 62.01.2),
- związanych z oprogramowaniem (PKWiU ex 62.01.1),
- związanych z doradztwem w zakresie oprogramowania (PKWiU ex 62.02),
- w zakresie instalowania oprogramowania (PKWiU ex 62.09.20.0),
- związanych z zarządzaniem siecią i systemami informatycznymi (PKWiU 62.03.1).

Logicznie przyjmuje się zatem, że pozostałe usługi będą opodatkowane stawką 8,5%.

Problem polega na tym, że w praktyce organy podatkowe zwracają uwagę, iż możliwość stosowania ryczałtu oraz wysokość stawki ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych uzyskanych w związku

z prowadzoną działalnością gospodarczą zależy wyłącznie od faktycznego rodzaju świadczonych w ramach tej działalności usług. Konieczne jest więc każdorazowe przypisanie rodzaju wykonywanych czynności do określonego grupowania PKWiU. A to na podatniku każdorazowo spoczywa obowiązek dokonania klasyfikacji faktycznie świadczonych usług do określonego symbolu PKWiU.

Analizując wydawane interpretacje, można zauważyć, iż do końca 2022 r. dyrektor KIS akceptował stanowisko, że kryterium różnicującym, czy dana usługa jest związana z programowaniem, czy nie, jest okoliczność, czy specjalista IT pisze kody źródłowe lub ingeruje w ich treść. Z kolei w roku 2023 możemy już obserwować zmianę stanowiska i organy podatkowe zaznaczają, że wyższą stawką ryczałtu należy opodatkować nie tylko przychody z usług, których efektem jest tworzenie oprogramowania, ale jednak wszelkie usługi, które choćby pośrednio mają związek z programowaniem. Jako przykład można podać interpretację Dyrektora KIS z 5 lipca 2023 r. (nr 0114-KDIP-3-2.4011.347.2023.2.JK2), gdzie za usługi związane z programowaniem uznano m.in. usługi polegające na:

- projektowaniu i wdrażaniu infrastruktury w chmurze zgodnie z wymaganiami klienta,
- tworzeniu dokumentacji technicznej systemów komputerowych,
- konfiguracji narzędzi monitorują-

cych dane systemy informatyczne,

- automatyzacji procesów wdrożeń systemów informatycznych,
- rozwoju istniejącej infrastruktury komputerowej klienta.

Należy zauważyć, że nie mamy tu do czynienia ze zmianą przepisów podatkowych, lecz ze zmianą interpretacyjną prezentowaną przez organy podatkowe, co zawsze budzi wątpliwości i wprowadza niepewność po stronie podatników.

Poza wskazanymi wątpliwościami w zakresie odpowiedniej kwalifikacji prowadzonej działalności, podatnicy działający w sektorze IT coraz częściej muszą się mierzyć również z kontrolami ze strony fiskusa (a także ZUS), który weryfikuje, czy dana osoba w ogóle prowadzi działalność gospodarczą, co jest warunkiem do stosowania ryczałtu. Organ sprawdzi, czy dana osoba zamiast opodatkowania ryczałtem może powinna stosować zasady opodatkowania właściwe dla umowy o pracę lub umów cywilnoprawnych. Warto pamiętać, że w razie ewentualnej kontroli to na podatniku będzie spoczywał ciężar wykazania, że spełnia on wszystkie warunki do stosowania ryczałtu oraz, że wybrał właściwą stawkę opodatkowania.

Aby uniknąć ryzyka ewentualnej reklasyfikacji zasad opodatkowania, osobom działającym w sektorze IT rekomendujemy rozważenie wystąpienia o indywidualną interpretację podatkową, która zabezpieczy ich interesy.

Tomasz Mankiewicz

## DYREKTYWA DRUGIEJ SZANSY

17 lipca 2023 r. minął rok, od kiedy miała zostać zaimplementowana do polskiego porządku prawnego tzw. „dyrektywa drugiej szansy” tj. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/1023 w sprawie ram restrukturyzacji zapobiegawczej, umorzenia długów i zakazów prowadzenia działalności oraz w sprawie środków zwiększających skuteczność postępowań dotyczących restrukturyzacji, niewypłacalności i umorzenia długów, a także zmieniającej dyrektywę (UE) 2017/1132 (dyrektywa o restrukturyzacji i upadłości).



Wspomniana dyrektywa 2019/1023 nazywana jest potocznie „dyrektywą drugiej szansy”, ponieważ zapewnia niewypłacalnym przedsiębiorcom dostęp do co najmniej jednego rodzaju postępowania, które może prowadzić do całkowitego umorzenia długów, tj. uniemożliwienia egzekucji od przedsiębiorców ich niespłaconych zobowiązań podlegających umorzeniu lub umorzenie niespłaconych zobowiązań podlegających umorzeniu jako takich, w ramach postępowania, które mogłoby obejmować sprzedaż majątku lub plan spłaty wierzycieli.

W istocie implementacja ww. dyrektywy polegać ma na nowelizacji obowiązującego prawa restrukturyzacyjnego. Jak czytamy w dyrektywie, jej celem jest m.in. ażeby:

- rentowne przedsiębiorstwa oraz przedsiębiorcy, którzy znajdują się w trudnej sytuacji finansowej, mieli dostęp do skutecznych krajowych ram restrukturyzacji zapobiegawczej, które umożliwią im kontynuowanie działalności;
- uczciwi niewypłacalni lub nadmiernie zadłużeni przedsiębiorcy mogli korzystać z całkowitego umorzenia długów po upływie rozsądnego terminu, umożliwiając im w ten sposób skorzystanie z drugiej szansy;
- poprawiona została skuteczność

postępowań dotyczących restrukturyzacji, niewypłacalności i umorzenia długów, w szczególności z myślą o skróceniu czasu trwania tych postępowań.

W dyrektywie wskazano również, że restrukturyzacja powinna umożliwiać dłużnikom znajdującym się w trudnej sytuacji finansowej kontynuowanie działalności w pełnym zakresie lub częściowo, poprzez zmianę składu, stanu lub struktury ich aktywów oraz ich pasywów lub jakiegokolwiek innej części ich struktury kapitałowej – w tym poprzez sprzedaż aktywów lub części przedsiębiorstwa – lub, w przypadku gdy tak przewidziano w prawie krajowym, całości przedsiębiorstwa, a także poprzez przeprowadzanie zmian operacyjnych.

Na stronie Rządowego Centrum Legislacji został opublikowany projekt zmian do prawa restrukturyzacyjnego i prawa upadłościowego – zakłada dostosowanie istniejących rozwiązań do przepisów dyrektywy 2019/1023.

Należy wskazać, że wskutek implementacji dyrektywy będziemy mieli do czynienia w porządku prawnym z wyodrębnioną restrukturyzacją zapobiegawczą (postępowanie o zatwierdzenie układu, przyspieszone postępowanie układowe, postępowanie układowe), której adresatami

są przedsiębiorcy zarówno niewypłacalni, jak i zagrożeni niewypłacalnością, postępowaniem sanacyjnym skierowanym wyłącznie w stosunku do przedsiębiorców niewypłacalnych (zarówno osób prawnych, jak i ułomnych osób prawnych) oraz postępowaniem upadłościowym, które dąży do likwidacji przedsiębiorstwa.

Należy zwrócić uwagę, że dyrektywa zmienia zasady ochrony dłużnika, który wszczął postępowanie zapobiegawcze przed egzekucją. W trakcie kolejnych czterech miesięcy od dnia wszczęcia postępowania egzekucje skierowane przeciwko dłużnikowi zostają zawieszone i brak jest możliwości wszczęcia przeciwko dłużnikowi nowych egzekucji. Na wniosek dłużnika ochrona może zostać przedłużona przez sędziego-komisarza w stosunku do wszystkich lub niektórych egzekucji toczących się w stosunku do majątku dłużnika, jeśli przyczyni się to do osiągnięcia celu postępowania. Łączny okres ochrony przed egzekucją nie może przekraczać 12 miesięcy.

Warto wskazać, że implementacja dyrektywy może doprowadzić do pozytywnych zmian w zakresie sytuacji prawnej przedsiębiorców, którzy borykają się z problemem niewypłacalności lub jej ryzykiem, niemniej do dzisiaj implementacja dyrektywy nie została dokonana i nie ma pewności, kiedy faktycznie nastąpi.

Michał Pankiewicz

## UPRAWNIENIE PRZEDSIĘBIORCY DO DOCHODZENIA REKOMPENSATY Z TYTUŁU NIEOPŁACENIA PRZEZ KONTRAHENTA FAKTURY W TERMINIE

Przedsiębiorcy uczestniczący na co dzień w obrocie gospodarczym mają w swojej praktyce wielokrotnie do czynienia z sytuacją, w której kontrahent nie opłaca faktury w terminie. Co wówczas możemy zrobić jako wierzyciel? W niniejszym opracowaniu przybliżone jest uprawnienie przedsiębiorcy (wierzyciela) do uzyskania rekompensaty, o której mowa w ustawie z 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych (dalej: „Ustawa”).

W pierwszej kolejności należy wskazać, iż kontrahenci, aby odpowiednio chronić swoje prawa, powinni zawrzeć umowę cywilnoprawną na piśmie, w której będzie określony m.in. przedmiot umowy, termin jej realizacji, sposób wykonania, wysokość, sposób oraz termin płatności za produkt bądź usługę. Niezależnie od powyższego w sytuacji, w której przedmiot umowy został wykonany, a kontrahent nie chce uregulować płatności, wierzycielowi przysługuje uprawnienie do naliczenia odszkodowania przewidzianego w Ustawie.

Zakres przedmiotowy Ustawy został określony w treści art. 2, który stanowi, iż:

Przepisy ustawy stosuje się do transakcji handlowych, których wyłącznymi stronami są:

- 1) przedsiębiorcy w rozumieniu przepisów Ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2023 r. poz. 221);
- 2) podmioty prowadzące działalność, o której mowa w art. 6 ust. 1 Ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców;
- 3) podmioty, o których mowa w art. 4, art. 5 ust. 1 i art. 6 Ustawy z dnia 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1710, 1812, 1933 i 2185 oraz z 2023 r. poz. 412);
- 4) osoby wykonujące wolny zawód;

5) oddziały i przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych;

6) (uchylony);

7) przedsiębiorcy z państw członkowskich Unii Europejskiej, państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – stron umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym lub Konfederacji Szwajcarskiej.

Zgodnie z kolejnym artykułem przepisów Ustawy (art. 3 Ustawy) nie stosuje się do:

1) długów objętych postępowaniami prowadzonymi na podstawie Ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz. U. z 2022 r. poz. 1520) oraz Ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz. U. z 2022 r. poz. 2309) odpowiednio od dnia ogłoszenia upadłości albo od dnia otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego;

2) umów, na podstawie których są wykonywane czynności bankowe w rozumieniu przepisów art. 5 ust. 1 i 2 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz. U. z 2022 r. poz. 2324, 2339, 2640 i 2707 oraz z 2023 r. poz. 180);

3) umów, których stronami są wyłącznie podmioty zaliczane do sektora finansów publicznych w rozumieniu przepisów o finansach publicznych.

Ustawodawca w treści art. 7 § 1 Ustawy wskazuje, iż w transakcjach handlowych –

z wyłączeniem transakcji, w których dłużnikiem jest podmiot publiczny – wierzycielowi, bez wezwania, przysługują odsetki ustawowe za opóźnienie w transakcjach handlowych za okres od dnia wymagalności świadczenia pieniężnego do dnia zapłaty (chyba że strony uzgodniły wyższe odsetki), jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:

- 1) wierzyciel spełnił swoje świadczenie;
- 2) wierzyciel nie otrzymał zapłaty w terminie określonym w umowie.

Przedsiębiorcy (wierzycielowi) przysługuje uprawnienie do uzyskania odszkodowania (rekompensaty) bez wzywania dłużnika do zapłaty w następującej wysokości:

- 1) 40 euro – gdy wartość świadczenia pieniężnego nie przekracza 5000 złotych;
- 2) 70 euro – gdy wartość świadczenia pieniężnego jest wyższa niż 5000 złotych, ale niższa niż 50 000 złotych;
- 3) 100 euro – gdy wartość świadczenia pieniężnego jest równa lub wyższa od 50 000 złotych.

Równowartość kwoty rekompensaty, o której mowa w ust. 1, jest ustalana przy zastosowaniu średniego kursu euro ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski ostatniego dnia roboczego miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym świadczenie pieniężne stało się wymagalne<sup>1</sup>.

Na stronie internetowej Narodowego Banku Polskiego można znaleźć tabelę zawierającą kurs euro przypadający na konkretny dzień<sup>2</sup>. Przygotowując wezwanie do zapłaty bądź pozew do sądu o zapłatę nieuregulowanej należności, można powiększyć dochodzoną kwotę o równowartość kwoty rekompensaty. Istotne jest to, że rekompensata należy się od każdej nieopłaconej w terminie faktury.

Ustalenie wysokości rekompensaty nie oznacza, że dłużnik automatycznie opłaci należność powiększoną o dodatkowe odszkodowanie. Praktyka procesowa pokazuje, że przesłanie wezwania do zapłaty nie zawsze odniesie zamierzony skutek, konieczne może być wszczęcie postępowania sądowego, które może potrwać nawet kilka lat. Jednakże postępowanie sądowe może zakończyć się po kilku miesiącach, gdyż wydany przez sąd nakaz zapłaty nie zostanie zaskarżony przez stronę przeciwną bądź strony postępowania, dążąc do uniknięcia wieloletniego procesu sądowego zdecydują się do zawarcia ugody sądowej bądź ugody pozasądowej. Niejednokrotnie postępowanie sądowe przyspiesza proces decyzyjny osób odpowiedzialnych za sprawy przedsiębiorstwa i tym samym umożliwia zwaśnionym stronom dojście do wzajemnego porozumienia (ugody). W praktyce sądowej przeważają jednak długoletnie spory, które są wynikiem stopnia skomplikowania sprawy, stanowiskiem stron postępowania oraz koniecznością zgromadzenia i przeanalizowania materiału dowodowego.

Czy długość opóźnienia w płatności ma znaczenie dla sądu i tym samym dla rozstrzygnięcia sprawy? Otóż tak, w niektórych przypadkach długość opóźnienia w płatności ma zasadnicze znaczenie

dla rozstrzygnięcia sprawy, na co zwraca się uwagę w orzecznictwie oraz w przytoczonym piśmiennictwie: „(...) w orzecznictwie jako przesłankę odstąpienia od zasądzenia na rzecz wierzyciela kosztów odzyskiwania należności podaje się niewielki czas opóźnienia w zapłacie. Na taki kierunek wykładni wskazał m.in. SO w Koszalinie w wyroku z 17.02.2015 r. (VI Ga 8/15, LEX nr 1833828). Przywołane orzeczenie dotyczyło opóźnienia wynoszącego jeden dzień. W myśl rozważań Sądu Okręgowego roszczenie o rekompensatę z tytułu kosztów odzyskiwania należności nie będzie podlegało uwzględnieniu, jeśli dłużnik wykaże, że w konkretnym przypadku nie było możliwości podjęcia czynności zmierzających do windykacji i żadne koszty nie powstały. Z kolei SO w Szczecinie w wyroku z 28.07.2015 r. za czas opóźnienia wykluczający wódanym przypadku roszczenie o rekompensatę uznał 2 dni (VIII Ga 75/15, LEX nr 1839947). Sąd Apelacyjny w Gdańsku w wyroku z 29.06.2021 r. (I AGa 55/21, LEX nr 3343934) wskazał natomiast, że domaganie się rekompensaty, w sytuacji kiedy – po pierwsze – poprzednik prawny wierzyciela nie podjął żadnych czynności w celu odzyskania należności i po drugie – w sytuacji gdy dłużnik uregulował zobowiązania z poszczególnych faktur objętych notą jedynie z nieznacznym opóźnieniem w płatnościach – powinno być traktowane jako nadużycie prawa w rozumieniu art. 5 k.c. Możliwość dochodzenia rekompensaty powinna być limitowana okolicznościami sprawy i społeczno-gospodarczym przeznaczeniem prawa. Zakładany przez ustawodawcę automatyzm naliczania kwot 40 euro, nawet w przypadku niewielkiego opóźnienia w zapłacie każdego świadczenia z poszczególnych faktur w ramach współpracy stron, mimo zapłaty poszcze-

gólnych należności z tych faktur ze znikomym opóźnieniem, nie może stanowić dodatkowego, regularnego pozyskiwania środków finansowych przez wierzyciela, gdyż wypacza funkcję, dla której ustanowiono taką rekompensatę”<sup>3</sup>.

Każdą sprawę trzeba traktować indywidualnie, z tego też powodu w niektórych przypadkach niewielkie opóźnienie wynoszące kilka dni nie powinno umożliwiać wierzycielowi do naliczania rekompensaty (odszkodowania) w oparciu o Ustawę. Jednakże jest to uzależnione od okoliczności danej sprawy oraz utartej praktyki rynkowej w danym sektorze gospodarki, w którym uczestniczą strony umowy.

Ustawodawca wprowadził w dniu 1 stycznia 2020 r. do polskiego porządku prawnego tzw. ulgę od złych długów. Jest to mechanizm pozwalający korygować rozliczenia podatkowe dotyczące faktur, które ostatecznie nie zostały opłacone. Rozwiązanie to działa w podatkach dochodowych (PIT i CIT) oraz w podatku VAT. W rezultacie podatnik rozlicza się kasowo – płacąc podatki tylko od faktur, za które kontrahenci mu zapłacili. Zgodnie z informacjami umieszczonymi na portalu gov.pl w rozliczeniu za 2021 r. z ulgi na złe długi skorzystało ponad 16 tysięcy podatników<sup>4</sup>.

Istniejącego w polskim porządku prawnym regulacje pozwalają wierzycielom na uzyskanie dodatkowej ochrony, lecz niejednokrotnie wymagają podjęcia przez przedsiębiorcę dodatkowych działań organizacyjnych lub prawnych. Prawnicy z naszej kancelarii są gotowi do wsparcia Państwa działalności zarówno jeżeli chodzi o pomoc prawną, jak i podatkową. Zapraszamy do kontaktu.

1 Art. 10 § 1a ustawy z 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych.

2 Link do tabeli z kursami walut: <https://nbp.pl/statystyka-i-sprawozdawczosc/kursy/archiwum-kursow-srednich-tabela-a/> [dostęp: 18.08.2023].

3 P. Dolniak [w:] *Przeciwdziałanie nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych. Komentarz*, wyd. II, LEX/el. 2023, art. 10.

4 <https://www.gov.pl/web/finanse/nie-ma-podatku-od-niezaplaconych-faktur> [dostęp: 18.08.2023].

### Michał Zawila

Adwokat, doradca restrukturyzacyjny. Specjalista i praktyk z zakresu prawa cywilnego i handlowego, prawa pracy, a także prawa restrukturyzacyjnego i upadłościowego. Świadcząc usługi doradztwa prawnego zajmuje się kompleksową obsługą spółek prawa handlowego. Od 2008 r. związany z renomowanymi kancelariami adwokacko-radcowskimi działającymi na terenie woj. śląskiego. W 2013 r. rozpoczął indywidualną praktykę prawniczą, nawiązując współpracę z kancelariami prawnymi oraz konsultingowo-doradczymi o zasięgu krajowym i międzynarodowym, w tym Grupą Russell Bedford Poland. Założyciel i Partner Zarządzający Kancelarii Adwokackiej Remedies Piotrowicz Zawila sp. p. z siedzibą w Katowicach oraz RB Restrukturyzacje S.A.

**Słowa kluczowe:** e-commerce, sprzedaż on-line, WSTO, OSS, SOTI, IOSS, podatki, państwa Unii Europejskiej, prawa konsumentów, VAT, handel elektroniczny, podmiot ułatwiający

## AKTUALNE REGULACJE PRAWNE W SPRZEDAŻY ON-LINE NA RZECZ KONSUMENTÓW W UNII EUROPEJSKIEJ – ASPEKTY PRAWNE I PODATKOWE

Prowadząc firmę, która funkcjonuje na rynku lokalnym, przedsiębiorcy niejednokrotnie rozważają rozszerzenie działalności na rynki zbytu poza granicami kraju. W dobie społeczeństwa funkcjonującego w sieci internetowej naturalnym kierunkiem jest wybór sprzedaży przy pomocy platform przeznaczonych do obsługi zamówień składanych on-line. Wybór takiej drogi sprzedaży jest naturalny, jeśli przedsiębiorstwo już korzysta z tego typu rozwiązań na gruncie prawa polskiego. Te są w większości powieleniem rozwiązań już implementowanych w poszczególnych państwach Unii Europejskiej. Również obowiązki podatkowe, które powstają przy rozpoczęciu tego typu działalności na rynkach zagranicznych, należy szczegółowo przeanalizować przed rozpoczęciem sprzedaży towarów lub usług do krajów Unii.

### 1. Wprowadzenie

Praktyki, które tworzą przedsiębiorcy oraz wewnątrzwspólnotowe przepisy funkcjonujące w ramach poszczególnych państw członkowskich UE, są przedmiotem ciągłych prac organów ustanawiających ramy prawne dla firm działających na terytorium wszystkich państw Unii. Ciągłe ujednolicanie i upraszczanie procedur zarówno prawnych, jak i podatkowych ma na celu z jednej strony umożliwienie przedsiębiorcom rozwijania działalności bez zbędnych biurokratycznych przeszkód, z drugiej umocnienie pozycji konsumentów narażonych na nieuczciwe praktyki. W tym celu zostały wdrożone do krajowego porządku prawnego z dniem 1 stycznia 2023 r. trzy dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady tzw. dyrektywa OMNIBUS<sup>1</sup>, dyrektywa cyfrowa<sup>2</sup> i dyrektywa towarowa<sup>3</sup>, które wzmacniają

pozycję prawną konsumentów. Natomiast ułatwienie rozliczeń podatkowych przedsiębiorcom dostarczającym swoje produkty na całym terytorium UE oraz uszczelnienie systemu podatkowego nastąpiło na skutek wprowadzenia z dniem 1 lipca 2021 r. pakietu e-commerce<sup>4</sup> nowelizacją ustawy o podatku od towarów i usług<sup>5</sup>.

### 2. Prawa konsumentów

Najistotniejszym dokumentem regulującym działalność portalu przeznaczonego do sprzedaży towarów i usług on-line jest regulamin, który zawiera zbiór zasad i norm regulujących procesy związane z dokonywanymi transakcjami. Każdy przedsiębiorca chcący zaistnieć jako sprzedawca on-line, musi zapewnić odbiorcom swoich produktów odpowiedni poziom realizacji zasady ochrony nabytych do praw nabywania dóbr na rynku

1 Dyrektywa 2019/2161 z 27 listopada 2019 r. zmieniająca dyrektywę Rady 93/13/EWG i dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 98/6/WE, 2005/29/WE oraz 2011/83/UE w odniesieniu do lepszego egzekwowania i unowocześnienia unijnych przepisów dotyczących ochrony konsumenta.

2 Dyrektywa 2019/770 z 20 maja 2019 r. w sprawie niektórych aspektów umów o dostarczanie treści cyfrowych i usług cyfrowych.

3 Dyrektywa 2019/771 z 20 maja 2019 r. w sprawie niektórych aspektów umów sprzedaży towarów.

4 Implementacja rozporządzenia wykonawczego Rady Unii Europejskiej nr 2019/2026.

5 Ustawa z dnia 20 maja 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1163).

Europejskim. Dynamiczny rozwój sprzedaży wewnątrzspółnotowej sprawia, iż należy dokonywać ciągłych aktualizacji obowiązujących regulaminów o zmiany, jakie wprowadza ustawodawca. Brak zapewnienia realizacji praw konsumentów naraża przedsiębiorcę na dotkliwe konsekwencje odpowiedzialności finansowej.

## **2.1 Dyrektywa Omnibus – jakie zmiany wprowadza?**

Nowością wynikającą z wdrożenia omawianej dyrektywy na podstawie ustawy<sup>6</sup> jest w szczególności obowiązek informowania klienta o:

1. najniższej cenie produktu w promocyjnej cenie z ostatnich 30 dni przed okresem promocyjnym;
2. zasadach plasowania produktów na stronie oraz personalizowania cen i profilowania zachowań użytkownika;
3. sposobie zbierania i weryfikacji opinii o produktach w sklepie.

Informacja o historii promocji produktu

Dyrektywa Omnibus ma ochronić konsumentów przed sztucznym obniżaniem cen mającym sprawiać wrażenie okazjnego zakupu. W tym celu sprzedawca zgodnie z obowiązującą ustawą<sup>7</sup> ma obowiązek wskazać najniższą cenę z ostatnich 30 dni, w sytuacji gdy zdecyduje się na wprowadzenie promocji na produkt sprzedawany w sklepie. Natomiast jeśli produkt znajduje się na stronie krócej niż 30 dni, to należy wskazać cenę początkową.

Wskazanie parametrów udostępniana produktów na platformie pod preferencje kupującego

W sytuacji gdy sklepy internetowe posiadają funkcje umożliwiające dostosowanie produktu pod względem ceny do sprofilowanych użytkowników, wówczas konsumenci muszą zostać poinformowani o stosowaniu takiego mechanizmu. Podobna sytuacja występuje w przypadku plasowania, którym może być chociażby wyświetlanie produktów w wynikach wyszukiwania w określonej kolejności.

Zamieszczanie opinii o produktach w sklepie internetowym

Aby zapobiec tworzeniu fałszywych opinii zachęcających do zakupów produktów na stronach internetowych, dyrektywa Omnibus nałożyła na sprzedawców obowiązek zamieszczania w regulaminie zasad określających zbieranie i weryfikowanie opinii w sklepie. Z założenia powinny to być opinie, które pochodzą od konsumentów, którzy używali danego produktu lub go nabyli.

Wprowadzenie dyrektywy Omnibus ma w szczególności poprawić świadomość informacyjną klienta nabywającego produkty w sieci. Ma również sprawić, aby handel w sieci był bardziej transparentny i bezpieczny.

## **2.2 Dyrektywa towarowa**

Celem dyrektywy towarowej jest ujednolicenie przepisów poszczególnych państw Unii Europejskiej w zakresie zgodności dostarczonych towarów z umową. Dyrektywa towarowa regu-

luje przede wszystkim sytuacje, w których konsument ma zamiar zgłosić niezgodność towaru z umową, korzystając z przewidzianych środków ochrony prawnej.

Rękojmia konsumencka – odpowiedzialność przedsiębiorcy za brak zgodności towaru z umową

Dyrektywa towarowa jest realizowana w prawie krajowym w głównej mierze poprzez ustawę o prawach konsumenta<sup>8</sup>. Na podstawie omawianej nowelizacji rękojmia konsumencka stała się wyodrębnioną i uregulowaną instytucją prawną. W głównej mierze zmiany nastąpiły w terminach na dokonanie reklamacji otrzymanych towarów. Obecnie konsument ma prawo zgłosić przedsiębiorcy niezgodność towaru z umową w terminie 2 lat od jego otrzymania. W przypadku towarów używanych pozostaje w dalszym ciągu okres 1 roku. W sytuacji zgłoszenia reklamacyjnego konsument w pierwszej kolejności może zgłosić naprawę lub wymianę produktu. Natomiast gdy przedsiębiorca nie zrealizuje reklamacji zgodnie z pierwotnym żądaniem, konsument będzie mógł wystąpić o zwrot pieniędzy lub obniżenie ceny za reklamowany produkt. Został również skrócony termin na rozpatrzenie reklamacji przez sprzedawcę z 30 dni w poprzednim stanie prawnym do 14 dni obecnie.

Towar z elementami cyfrowymi

Obowiązujące przepisy wprowadziły definicję towaru z elementami cyfrowymi. Jest to kategoria towarów, któ-

6 Ustawa o zmianie ustawy o prawach konsumenta oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2022 r. poz. 2581).

7 Ustawa o informowaniu o cenach towarów i usług z dnia 9 maja 2014 r. wraz dalszymi zmianami (Dz.U. z 2023 r. poz. 168).

8 Ustawa o prawach konsumenta z dnia 30 maja 2014 r. (Dz.U. z 2022 r. poz. 2581).

re zawierają treści lub usługi cyfrowe. Brak takiej treści czy usługi uniemożliwiłby jego prawidłowe funkcjonowanie, co w szczególności ma zastosowanie do towarów typu smartfon, laptop czy smart AGD. Zamówione towary z elementami cyfrowymi podlegają obecnie regulacjom dotyczącym umów sprzedaży towarów, w tym reklamacjom na zasadach ogólnych tj. z tytułu niezgodności towaru z umową.

### 2.3 Dyrektywa cyfrowa

Obowiązujące regulacje<sup>9</sup> dotyczące umów, których przedmiotem jest dostarczenie konsumentowi zamówionych treści lub usług cyfrowych, nakładają na przedsiębiorcę obowiązek niezwłocznego ich udostępnienia po zawarciu umowy. Dyrektywa cyfrowa obejmuje między innymi dostawców artykułów on-line, e-booków i gier, ale także wszystkich tych przedsiębiorców prowadzących platformy internetowe, które dostarczają usługi w modelu subskrypcji. Dyrektywa cyfrowa ma również zastosowanie do dostarczania treści lub usług cyfrowych na nośnikach materialnych tj. płyty DVD, CD, pamięć USB pod warunkiem, że służą one jedynie jako nośnik treści cyfrowych.

Czas na rozpatrzenie reklamacji

Jeśli tego typu produkty nie zostały dostarczone, wówczas konsument może odstąpić od umowy, gdy pomimo wezwania sprzedawcy do ich dostarczenia ten nie wykonał swojego obowiązku. W przypadku gdy nastąpiło dostarczenie wadliwej usługi on-line, konsument składając reklamację,

będzie oczekiwał 14 dni na jej rozpatrzenie. W przypadku przekroczenia tego terminu przez przedsiębiorcę lub braku odpowiedzi na reklamację – będzie to równoznaczne z jej akceptacją.

Zgodność z umową treści i usług cyfrowych

Dostarczanie produktów w sposób ciągły przez okres wskazany w umowie będzie wrażliwe na potencjalną niedostępność usługi, jej wolniejsze działanie czy wyłączenie niektórych funkcjonalności. Przedsiębiorca tworząc regulamin, będzie musiał uregulować kwestie związane z:

1. momentem rozpoczęcia dostarczania takich produktów lub usług, jeśli będzie następowało w innym czasie niż niezwłocznie po zawarciu umowy;
2. szczegółowym opisaniem usługi wraz z informacją o wsparciu technicznym i aktualizacji.

Nowe przepisy nakazują również, aby produkty były dostarczane z akcesoriami i instrukcjami, których można oczekiwać, biorąc pod uwagę ich przeznaczenie. Zgodność treści cyfrowych lub usługi cyfrowej z umową powinna być także oceniana pod kątem tego, czy są one aktualizowane w sposób przewidziany w umowie wraz z aktualizacją zabezpieczeń dostarczonych produktów. Brak aktualizacji, które uzgodniono w jej treści, uznawane będzie za brak zgodności treści lub usług cyfrowych z umową podlegającą możliwości skorzystania przez konsumenta z reklamacji.

Inne treści niż dane osobowe w ramach korzystania z usługi cyfrowej

Zgodnie z ustawą regulującą korzystanie z treści lub usługi cyfrowej, dysponowanie treściami innymi niż dane osobowe, które powstają w trakcie ich korzystania tj. komentarze, posty, opinie, będzie możliwe do momentu odstąpienia przez konsumenta od umowy. Dostawca ma obowiązek zapewnić użytkownikowi dostęp do treści, które ten wytworzył w trakcie korzystania z usługi cyfrowej.

Jednostronna zmiana treści lub usługi cyfrowej

Wprowadzone regulacje ustawą o prawach konsumenta dopuszczają możliwość jednostronnej zmiany przez przedsiębiorcę dostarczonej treści lub usługi cyfrowej w zakresie przekraczającym ich pierwotnie ustalony cel. Taka możliwość zaistnieje, w sytuacji gdy umowa tak stanowi, wskazując jednocześnie uzasadnione przyczyny. Wprowadzenie zmian musi mieć charakter ciągły i nie może wiązać z dodatkowymi kosztami po stronie konsumenta.

### 3. Pakiet VAT dla e-commerce

Prowadzenie sklepu internetowego przy jednoczesnej sprzedaży na rynki zagraniczne powoduje obowiązek zastosowania rozliczeń w zakresie podatku od towaru i usług na zasadach przyjętych w tzw. pakiecie VAT e-commerce, które zostały zaimplementowane do ustawy o podatku od towarów i usług<sup>10</sup> z dniem 1 lipca 2021 r. Najważniejsze rozwiązania przyjęte przepisami pakietu Vat e-commerce dotyczą:

<sup>9</sup> Ustawa o prawach konsumenta z dnia 30 maja 2014 r. (Dz.U. z 2022 r. poz. 2581).

1. wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość – WSTO;
2. procedury One Stop Shop – OSS;
3. sprzedaży na odległość towarów importowanych – SOTI;
4. procedury szczególnej Import One Stop Shop – IOSS;
5. roli operatorów interfejsów platform elektronicznych – podmiot ułatwiający.

Kluczową zmianą wprowadzoną pakietem e-commerce jest ujednolicenie limitu sprzedaży dla sklepów internetowych realizujących sprzedaż wysyłkową konsumentom z innych państw członkowskich Unii Europejskiej, którego przekroczenie w danych kraju powoduje konieczność rejestracji dla celów VAT. Od 1 lipca 2021 r. limit ten wynosi 10 tysięcy euro netto do wszystkich krajów UE. Kolejna zmiana dotyczy uproszczenia rozliczenia VAT po przekroczeniu ustalonego limitu polegającego na możliwości skorzystania z dwóch rozwiązań:

- zarejestrowania się do VAT w każdym kraju unijnym, w którym prowadzi sprzedaż,
- skorzystania z VAT OSS – przedsiębiorca będzie wówczas rozliczać podatek VAT w polskim urzędzie skarbowym.

### **3.1. WSTO – sprzedaż wysyłkowa towarów na rzecz osób prywatnych z innych krajów UE**

Wewnątrzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość jest pojęciem,

które od 1 lipca 2021 roku zastąpiło dotychczas obowiązujące definicje sprzedaży wysyłkowej z terytorium i na terytorium kraju.

WSTO dotyczy najczęściej transakcji sprzedaży towarów z terytorium państwa UE na terytorium innego państwa UE na rzecz osób prywatnych nieprowadzących działalności gospodarczej, gdzie sprzedawane towary są dostarczane przez dostawcę lub na jego rzecz przez osobę trzecią. Odbiorcami w ramach WSTO mogą być również podatnicy czy osoby prawne niebędące podatnikami, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

Ustalając właściwy sposób opodatkowania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na odległość, należy zweryfikować miejsce dostawy. Przyjmuje się, że miejscem dostawy towarów w ramach WSTO jest miejsce, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia wysyłki lub transportu dla sprzedawcy. Natomiast do momentu przekroczenia limitu sprzedaży sprzedaż jest traktowana jak transakcja krajowa, tj. opodatkowana w państwie wysyłki towaru, a po przekroczeniu limitu jako WSTO opodatkowane w kraju, w którym zakończył się transport.

Dokonanie rejestracji do procedury VAT OSS po przekroczeniu limitu sprzedaży 10 000 euro w jednym kraju UE lub jako suma sprzedaży do innych krajów UE skutkuje objęciem tą procedurą wszystkich pozostałych krajów UE bez względu na wielkość sprzeda-

ży do każdego z tych krajów. Do momentu sprzedaży dla konsumentów z Unii Europejskiej, która nie przekroczy ustalonego limitu, do wyboru jest jedna z trzech opcji:

- rozliczanie sprzedaży w ten sam sposób jak sprzedaż krajowa;
- dobrowolne zarejestrowanie się do VAT w kraju konsumentów;
- rejestracja do systemu VAT OSS.

### **3.2. OSS**

#### **– procedura One Stop Shop**

Wprowadzenie systemu VAT OSS daje przedsiębiorcy uprawnienie do skorzystania z tej uproszczonej procedury tzw. zasada jednego okienka. Pozostaje w dalszym ciągu możliwość zarejestrowania się do VAT we wszystkich krajach UE, w których jest prowadzona sprzedaż. Wykluczone natomiast jest skorzystanie z tych rozwiązań jednocześnie – uruchomienie procedury OSS powoduje konieczność rozliczania w ten sposób wszystkich transakcji sprzedaży, które są dokonywane na rynku unijnym.

W praktyce przedsiębiorca, chcący prawidłowo podać kwotę należnego podatku VAT, wystawia faktury z zagranicznymi stawkami VAT w wysokości obowiązującej w kraju nabywcy. Następnie wpłaca całą kwotę podatku w walucie euro na rachunek bankowy Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, który wykona podział tej kwoty między kraje członkowskie. W tym przypadku podatek VAT jest rozliczany na podstawie deklaracji VIU-DO.

---

10 Ustawa z dnia 20 maja 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1163).

Podatnik zwolniony podmiotowo z VAT w Polsce, czyli taki który nie przekroczył limitu sprzedaży 200 tysięcy złotych, również będzie miał obowiązek rozliczać zagraniczny podatek VAT, jeśli przekroczy limit sprzedaży dla konsumentów z krajów UE wynoszący 10 tysięcy euro rocznie. Przekroczenie tego limitu nie wpływa jednak na status podatnika VAT w Polsce, który nadal może być zwolniony podmiotowo z VAT. Do limitu sprzedaży krajowej wlicza się tylko sprzedaż krajową w Polsce.

Od 1 lipca 2021 roku poprzez system OSS jest możliwość rozliczania usług świadczonych na rzecz konsumentów, których miejscem opodatkowania jest inne państwo członkowskie UE.

OSS obejmuje między innymi usługi zakwaterowania w hotelach i/lub obiektach o podobnej funkcji, dotyczące nieruchomości, wynajmu środków transportu, restauracyjne i cateringowe, telekomunikacyjne, nadawcze i elektroniczne.

Istotne jest, że w przypadkach usług innych niż TBE (telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych) świadczonych na rzecz konsumentów z państw Unii Europejskiej, których miejsce opodatkowania jest w kraju nabywcy, nie stosuje się limitu 10 tysięcy euro. W takiej sytuacji zaistnieje obowiązek rejestracji do VAT w kraju konsumentów lub skorzystania z procedury OSS<sup>11</sup>.

W procedurze OSS nie można rozliczać usług świadczonych na rzecz konsumentów z Polski.

### 3.3. SOTI – sprzedaż na odległość towarów importowanych z państw trzecich lub terytoriów trzecich

Od 1 lipca 2021 r. zostały również wprowadzone zmiany w przypadku towarów handlowych na teren Wspólnoty o niskiej wartości do 150 euro. Podatnicy nie mogą już skorzystać ze zwolnienia zarówno z podatku VAT, jak i cła towarów o niskiej wartości do 22 euro. Zwolnienia zostają zniesione w taki sposób, że rozliczenie podatku VAT od importu będzie obowiązkowe bez względu na wartość towaru handlowego. Utrzymane zostają dotychczasowe zwolnienia z należności celnych z tytułu importu towarów handlowych na terenie UE o niskiej wartości 150 euro. Bez zmian pozostaje zasada rozliczenia i odprowadzenia zarówno należności celnych, jak i podatku VAT w przypadku importu na teren UE towarów o wartości powyżej 150 euro, do czego zobligowany jest podatnik, pośrednik lub osoba dokonująca takiego importu.

### 3.4. IOSS - procedura punktu kompleksowej obsługi importu One Stop Shop

W przypadku sprzedaży na odległość towarów importowanych z państw trzecich lub terytoriów trzecich od dnia 1 lipca 2021 roku istnieje możliwość uproszczonego trybu rozliczania podatku VAT od importu tych towarów w procedurze tzw. IOSS. Punkt kompleksowej obsługi upraszcza przedsiębiorcom sprzedającym towary i świadczącym usługi konsumentom końcowym w całej UE wykonywanie obowiązków w zakresie VAT<sup>12</sup>, poprzez:

- zarejestrowanie się do celów VAT drogą elektroniczną w jednym państwie członkowskim na potrzeby wszelkich kwalifikujących się sprzedaży towarów i świadczenia usług nabywcom i usługobiorcom znajdującym się we wszystkich pozostałych państwach członkowskich;
- złożenie deklaracji w jednym punkcie kompleksowej obsługi VAT i dokonanie pojedynczej płatności należnego podatku VAT z tytułu tych wszystkich sprzedaży towarów i świadczenia usług;
- współpracę z administracją podatkową państwa członkowskiego, w którym są zarejestrowani na potrzeby punktu kompleksowej obsługi, oraz w jednym języku, mimo że prowadzą sprzedaż w całej UE.

System VAT IOSS dotyczy sprzedaży na odległość towarów, które spełniają następujące warunki:

- są wysyłane lub transportowane spoza Unii Europejskiej w momencie sprzedaży;
- są wysyłane lub transportowane w przesyłkach o wartości nieprzekraczającej 150 euro;
- nie podlegają podatkowi akcyzowemu.

VAT IOSS jest fakultatywny dla podatników. Przystąpienie do procedury IOSS skutkuje obowiązkiem rozliczania wszystkich transakcji na rzecz konsumentów w Unii Europejskiej.

<sup>11</sup> <https://www.biznes.gov.pl/pl/portal/00270> [dostęp: 18.08.2023].

<sup>12</sup> <https://www.podatki.gov.pl/vat/abc-vat/procedury/punkt-kompleksowej-obslugi-oss-i-ioss/> [dostęp: 18.08.2023].

### 3.5. Operator interfejsu elektronicznego – podmiot ułatwiający

Na potrzeby sprzedaży na odległość towarów importowanych z państw trzecich lub terytoriów trzecich – SOTI, zdefiniowano pojęcie podatnika będącego operatorem interfejsu elektronicznego. Mowa jest o podatniku, który ułatwia procesy dostawy towarów na obszar Unii Europejskiej za pośrednictwem interfejsu elektronicznego, który może być zobligowany do rozliczenia i zapłaty podatku VAT z tytułu tych dostaw. Nowe regulacje prawne w tym zakresie dotyczą zarówno SOTI oraz WSTO.

Ułatwieniem w rozumieniu prawa UE<sup>13</sup> jest korzystanie z interfejsu elektronicznego w celu umożliwienia nawiązania kontaktu pomiędzy nabywcą a dostawcą, który oferuje towary na sprzedaż poprzez interfejs elektroniczny, co w rozumieniu obowiązujących przepisów oznacza dostawę towarów przez ten interfejs. Można więc przyjąć w uproszczeniu, że podatnik ułatwiający dostawę towarów za pomocą interfejsu elektronicznego faktycznie otrzymuje i następnie dokonuje dostawy towarów składającą się na transakcję SOTI:

1. dotyczącą przesyłek o rzeczywistej wartości poniżej 150 euro;
2. dostawę na terytorium Wspólnoty dokonaną przez podatnika niemającego siedziby na terytorium UE na rzecz osoby niebędącej podatnikiem.

Zatem podatnikiem występującym w roli podatnika ułatwiającego dostawę towarów za pośrednictwem interfejsu elektronicznego będzie operator takiego systemu jak platforma handlowa, portal handlowy, sklep internetowy, sklep aukcyjny.

Operator interfejsu platformy internetowej będący podmiotem ułatwiającym dostawę w ramach SOTI dostarczający dostawy towarów na rzecz niepodatników ma obowiązek prowadzić szczegółowy rejestr transakcji, który będzie stanowił swojego rodzaju ewidencję. W sytuacji gdy Urząd Skarbowy poprosi o taką ewidencję, podatnik musi przedstawić wszystkie transakcje, które będą szczegółowo analizowane pod kątem ich identyfikacji.

### 4. Podsumowanie

Handel elektroniczny i sprzedaż poza lokalem przedsiębiorstwa, która zazwyczaj odbywa się poprzez platformy internetowe, zgodnie z przepisami unijnymi pociąga za sobą określone obowiązki. Są to normy prawne określające zasady, które obowiązują produkty wprowadzane na rynek UE w zakresie ochrony zdrowia ludzi i zwierząt, a także ochrony środowiska i praw konsumenta. Ponadto sprzedawca musi zdefiniować ogólne warunki sprzedaży tak, aby wszyscy klienci zamieszkali UE mieli taki sam dostęp do towarów i usług jak klienci lokalni, mając przy tym dostęp do wszystkich wersji językowej strony internetowej oraz takich samych cen oferowanych

dla wszystkich konsumentów. Zasady i specyfikacje, które są harmonizowane w ramach UE lub regulowane przez poszczególne państwa członkowskie UE, ale uznawane przez UE, są częścią systemu prawnego państw członkowskich UE w ramach tzw. zasady wzajemnego uznawania.

W związku z dynamicznie rozwijającym się przepływem towarów i usług w ramach prowadzonych przez przedsiębiorców platform internetowych, do których mają dostęp i korzystają z nich konsumenci wszystkich państw członkowskich, wprowadzane są kolejne regulacje mające na celu zwiększenie ochrony państw członkowskich. Wynikiem bieżących prac ustawodawcy unijnego jest wdrożenie w tym celu dyrektywy Omnibus, Towarowej oraz Cyfrowej.

Przedsiębiorcy działający na całym terenie UE, poza zapewnieniem konsumentom ochrony ich praw, realizując jednocześnie obowiązki fiskalne, których specyfika w poszczególnych państwach członkowskich UE powoduje również wprowadzanie zmian przez ustawodawcę. Ma to na celu zoptymalizowanie obowiązków, które ciążą na przedsiębiorcach w zakresie rozliczania podatku VAT poprzez zmniejszenie kosztów i obciążeń związanych z obsługą rozliczeń oraz ich usprawnienie, zwiększenie efektywności prowadzonej działalności oraz konkurencyjności. Tym celom ma z kolei służyć wprowadzony pakiet VAT e-commerce.

<sup>13</sup> Rozporządzenia wykonawczego RADY (UE) 2019/2026 z dnia 21 listopada 2019 roku zmieniającego rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 r. [zwanego dalej Rozporządzeniem RADY (UE) 2019/2026].

### Konstancja Sawicka

Radca prawny, Legal Manager. Ukończyła kierunek Prawo w Europejskiej Wyższej Szkole Prawa i Administracji w Warszawie. Absolwentka Podyplomowego Studium Prawa Spółek organizowanego przez Uniwersytet Warszawski. Doświadczenie zawodowe zdobywała jako prawnik in-house w spółkach działających w różnych branżach, w tym w branży ubezpieczeniowej i motoryzacyjnej. Zajmuje się prawem gospodarczym i handlowym, w szczególności procesami reorganizacyjnymi przedsiębiorstw. Posiada bogate doświadczenie w bieżącej obsłudze korporacyjnej.

**Słowa kluczowe:** sprzedaż udziałów, akcji, reps and warranties, klauzule indemnizacyjne, due diligence, transakcje M&A, gwarancja, rękojmia, zapewnienia, oświadczenia

## ISTOTA KLAUZULI PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA W POLSKIM PRAWIE PODATKOWYM

Oświadczenia i zapewnienia Sprzedającego należą do kluczowych elementów umowy sprzedaży udziałów i akcji. Instytucja ta ma na celu zabezpieczenie interesów Kupującego, który nie zna sytuacji finansowej i prawnej Spółki, a podejmuje decyzję dotyczącą nabycia jednostek uczestnictwa, bazując wyłącznie na informacjach i danych przekazanych mu przez Sprzedającego. Pozwala to na obciążenia Sprzedawcy ekonomicznym ryzykiem związanym z okolicznościami, które mogłyby negatywnie wpłynąć na wartość praw udziałowych, będących przedmiotem sprzedaży. Ponadto złożenie oświadczeń i zapewnień przez Sprzedającego, a tym samym przyjęcie na siebie odpowiedzialności i negatywnych następstw ich ewentualnej nieprawdziwości, pełni tzw. funkcję gwarancyjną. Dla Kupującego jest to informacja, że skoro Sprzedawca dysponujący wiedzą o sytuacji prawnej i ekonomicznej przedmiotu sprzedaży składa dane zapewnienia, to sytuacja Spółki nie odbiega od tego, jak została przedstawiona Kupującemu.

Z drugiej strony ograniczają odpowiedzialność Sprzedającego. Zapewnienia sprzedaży (z ang. reps and warranties) stanowią istotny element każdej transakcji M&A (mergers and acquisitions) – fuzji i przejęć. Poza postanowieniami umowy sprzedaży, które dotyczą skutecznego przeniesienia udziałów, akcji lub innego przedmiotu transakcji, jak również postanowieniami określającymi warunki finansowe transakcji (dotyczącymi ceny za udziały, sposobu jej kalkulacji i ewentualnej korekty po zamknięciu transakcji), to właśnie postanowienia umowy zawierające zapewnienia Sprzedającego stanowią jeden z najważniejszych rozdziałów umowy sprzedaży w ramach transakcji M&A.

### Oświadczenia i zapewnienia w systemie anglosaskim

Oświadczenia i zapewnienia w umowach sprzedaży udziałów (także akcji oraz ogółu praw i obowiązków w spółkach osobowych) wywodzą się z systemów anglosaskich, ale ostatnio są nieodłącznym elementem większości umów także w innych krajach, których przedmiotem jest sprzedaż udziałów lub

akcji. Stosowanie zapewnień i oświadczeń w prawie anglosaskim ukształtowało się w odpowiedzi na ograniczenie zakresu obowiązywania zasady dobrej wiary w obrocie gospodarczym, która zakładała, że to Kupujący powinien wykazać się troską o własne interesy, w szczególności poprzez dokładne zbadanie przedmiotu sprzedaży. Sprzedawca nie miał obowiązku ujawnienia Kupującemu wszelkich istotnych informacji dotyczących przedmiotu sprzedaży, w tym wad ukrytych. Z tego względu uzyskanie przez Kupującego kluczowych z jego punktu widzenia informacji odnośnie do jakości nabywanego przedmiotu było niezwykle istotne. Oświadczenia te mogły być składane zarówno na etapie negocjacji przed zawarciem umowy, jak i w samej umowie. W celu dochodzenia odpowiedzialności od sprzedawcy z tytułu złożenia niezgodnych z prawdą oświadczeń i zapewnień w umowie sprzedaży, Kupujący powinien wykazać, że wywarło to istotny wpływ na podjęcie przez niego decyzji o zawarciu umowy. Spełnienie tych warunków pozwala na dochodzenia odpowiedzialności za delikt oszustwa lub niedbalstwa. Oświad-

czenia i zapewnienia stanowią integralną część umowy, a ich niezgodność z prawdą stanowi naruszenie warunków umowy.

### **Cel składania oświadczeń i zapewnień**

Celem składanych oświadczeń jest zagwarantowanie i potwierdzenie przez Sprzedającego danego stanu rzeczy. Można je podzielić na trzy grupy:

- 1) oświadczenia i zapewnienia dotyczące udziałów i akcji jako praw, braku obciążeń prawnych, ograniczeń w ich rozporządzaniu itp.;
- 2) oświadczenia i zapewnienia odnoszące się do Spółki i prowadzonej przez nią działalności;
- 3) oświadczenia i zapewnienia dotyczące Sprzedającego, jego zdolności do zawarcia umowy (np. posiadania zgód korporacyjnych) itp.

Z uwagi na doniosłość składanych zapewnień i oświadczeń przez Sprzedającego, stanowią one bardzo obszerny element umowy sprzedaży praw udziałowych w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością, akcji w spółkach akcyjnych oraz ogółu praw i obowiązków w spółkach osobowych.

Oświadczenia Sprzedającego dotyczą tego, że:

- udziały stanowiące przedmiot transakcji nie są dotknięte wadami, w tym obciążone prawami osób trzecich;
- spółka posiada tytuł prawny do istotnych składników swojego majątku;
- kondycja finansowa spółki jest

dobra i nie ma przesłanek do ogłoszenia upadłości.

Ponadto zapewnienia Sprzedającego jako jeden z najistotniejszych elementów transakcji M&A, który ma na celu zagwarantowanie Kupującemu, że nabywana przez niego Spółka znajduje się w dobrej sytuacji finansowej i pozwoli na realizację zakładanej stopy zwrotu z inwestycji.

### **Charakter prawny składanych oświadczeń i zapewnień**

Należy mieć na uwadze, że złożenie zapewnień o danej treści może mieć daleko idące konsekwencje. W przypadku gdy w okresie pomiędzy zawarciem umowy a zamknięciem transakcji okaże się, że zapewnienia Sprzedającego były nieprawdziwe, Kupującemu może przysługiwać uprawnienie do odstąpienia od umowy. Ponadto w praktyce transakcyjnej Sprzedający może posługiwać się tzw. listem ujawniającym (disclosure agreement). W treści tego dokumentu Sprzedający ujawnia Kupującemu informacje stanowiące odstępstwo lub zmianę w stosunku do treści zapewnień. Sprzedający może w jego treści wskazać okoliczności i informacje, które uległy zmianie w stosunku do złożonych oświadczeń i zapewnień lub je doprecyzować. Dzięki listowi ujawniającemu nie zostanie on pociągnięty do odpowiedzialności za złożenie niezgodnych z prawdą oświadczeń.

W treści umowy sprzedaży praw udziałowych Strony mogą ograniczyć zakres odpowiedzialności Sprzedającego w następujący sposób:

- ograniczenie kwotowe tj. do określonej kwoty pieniężnej wskazanej w umowie. Strony mogą się też

umówić, że niezależnie od liczby naruszeń lub nieprawdziwych oświadczeń i zapewnień, kwota, jaką strona będzie musiała zapłacić, nie przekroczy określonej wysokości;

- ograniczenie czasowe tj. ograniczenie możliwości wniesienia roszczeń przez Kupującego w danym okresie. Strony mogą umówić się, że roszczenie z tytułu naruszeń lub nieprawdziwych oświadczeń i zapewnień będzie mogło zostać wniesione wyłącznie w określonym przez strony czasie. Przykładowo dla oświadczeń i zapewnień dotyczących należności publicznoprawnych często zastrzega się termin 5 lat od zakończenia roku, w którym dokonywana jest transakcja, odpowiadający terminowi przedawnienia tych roszczeń;
- ograniczenie polegające na wyłączeniu odpowiedzialności w stosunku do okoliczności, o których Kupujący mógł się dowiedzieć w związku z przeprowadzeniem badania due diligence.

Głównym celem oświadczeń i zapewnień jest potwierdzenie lub zagwarantowanie przez jedną ze stron konkretnego stanu rzeczy na dzień zawarcia umowy sprzedaży udziałów (Share Purchase Agreement); a niekiedy także na dzień faktycznego przejęcia kontroli nad nabywaną Spółką. Ponadto pozwalają na rozłożenie ryzyka pomiędzy stronami transakcji i ustalenie podmiotu odpowiedzialnego za ziszczenie się lub nie wskazanego w treści umowy danego stanu faktycznego i prawnego.

Z uwagi na to, że w polskim porządku prawnym nie zostało uregulowane,

jakie skutki wywiera złożenie nieprawdziwych oświadczeń lub zapewnień, a spory powstałe po zamknięciu transakcji, gdzie doszło do pewnych przeoczeń, są niezwykle kosztowne, niezwykle istotne jest nie tylko bardzo precyzyjne określenie treści oświadczeń i zapewnień, lecz także ich ważności i prawdziwości, a przede wszystkim konsekwencji złożenia niezgodnych z prawdą oświadczeń. W celu uniknięcia negatywnych konsekwencji złożenia nieprawdziwych lub niezgodnych z rzeczywistym stanem faktycznym oświadczeń i zapewnień, należy uregulować uprawnienia każdej ze stron w sytuacji gdy zapewnienia złożone przez drugą stronę okażą się nieprawdziwe.

Strony umowy mają dużą swobodę w zakresie formułowania treści oraz oświadczeń i zapewnień. Ich kształt zależy od indywidualnych uwarunkowań danej transakcji, praktyki doradców i stron transakcji, a także wiedzy stron transakcji najczęściej nabytej w procesie due diligence o samej spółce. Powinny one regulować wszystkie istotne dla stron transakcji kwestie, zarówno prawo własności Sprzedającego do udziałów (także akcji, OPIO), jak i szczegółowy opis samej spółki i jej kondycji finansowej.

W praktyce zakres oświadczeń i zapewnień koncentruje się wokół takich obszarów jak status Sprzedającego i/lub Kupującego, przedmiot umowy oraz kondycja finansowa spółki.

Określenie w treści umowy statusu Kupującego lub Sprzedającego jest niezwykle istotne w aspekcie uzyskania przez Sprzedającego niezbędnej

zgody organów Spółki na zbycie udziałów, należy sprawdzić, czy nie zostało wszczęte żadne postępowanie upadłościowe itp. W treści umowy należy dokładnie opisać przedmiot umowy, aby uniknąć sytuacji, że Sprzedający nie jest uprawniony do rozporządzania udziałami będącymi przedmiotem transakcji. Aby zabezpieczyć się przed taką sytuacją, należy zawrzeć oświadczenia, że Sprzedający jest uprawniony do rozporządzania przedmiotem umowy, udziały są wolne od wszelkich obciążeń na rzecz osób trzecich itp.

W praktyce oświadczenia i zapewnienia dotyczące stanu spółki i prowadzonej przez nią działalności mają największe znaczenie dla Kupującego, z tego względu są najbardziej rozbudowane. Dotyczą one w szczególności:

- rachunkowości i finansów spółki;
- wierzytelności i zobowiązań spółki;
- nieruchomości oraz kluczowych ruchomości spółki i ograniczonych praw rzeczowych;
- prawa na dobrach niematerialnych;
- zagadnienia z zakresu własności intelektualnej spółki;
- ubezpieczenia;
- umów cywilnoprawnych, których stroną jest spółka;
- postępowań sądowych i pozasądowych, których stroną jest spółka;
- stosunków prawno-administracyjnych spółki;
- ochrony środowiska;
- spraw pracowniczych;
- ochrony danych osobowych.

### Skutki prawne złożenia nieprawdziwych oświadczeń i zapewnień

W praktyce skutki naruszenia oświadczeń i zapewnień są bardzo różne. W przypadku nieprawdziwości oświadczeń i zapewnień sporne jest, czy w rzeczywistości powstało zobowiązanie do określonego świadczenia drugiej strony. Wobec tego bezpiecznym rozwiązaniem jest zawarcie konsekwencji nieprawdziwych oświadczeń w treści umowy.

Odpowiedzialność Sprzedającego różnie się kształtuje i jest zależna także od tego, czy Kupujący wiedział o tej nieprawdziwości treści oświadczenia złożonego przez Kupującego. Ponadto należy pamiętać, że odpowiedzialność Sprzedającego uruchamiana jest dopiero w chwili wystąpienia przez Kupującego z roszczeniem, które może zostać zaspokojone dobrowolnie przez Sprzedającego lub na drodze postępowania sądowego, co wiąże się z zaangażowaniem ze strony Kupującego oraz poniesieniem przez niego nakładów finansowych.

Stąd tak ważne w praktyce transakcyjnej jest przyznanie Kupującemu w treści umowy prawa do odstąpienia od niej w przypadku złożenia przez Sprzedającego nieprawdziwych oświadczeń i zapewnień. W przypadku gdy umowa takiego prawa nie przewiduje, to możliwe jest powołanie się przez Kupującego na działanie pod wpływem błędu, co w praktyce jest trudniejsze, a czasami niemożliwe do wykazania na drodze sądowej. Z tego względu ważne jest uregulowanie tej kwestii w treści umowy, a skorzystanie z tego uprawnienia

przez Kupującego skutkowało będzie obowiązkiem zwrotu przez strony wszystkiego, co sobie świadczyły. Ponadto strony mogą w treści umowy zawrzeć postanowienie, że Sprzedający będzie zobowiązany do naprawienia szkody poniesionej przez Kupującego w wyniku złożenia nieprawdziwych oświadczeń.

W doktrynie można znaleźć również pogląd, że złożenie w umowie sprzedaży udziałów lub akcji nieprawdziwych oświadczeń lub zapewnień umożliwia pociągnięcie Sprzedającego do odpowiedzialności kontraktowej na podstawie art. 471 i następnego KC. Zwolennicy tego podejścia przyjmują, że naruszenie oświadczeń lub zapewnień, tj. sytuacja, w której stan deklarowany przez Sprzedającego nie odpowiada rzeczywistości, jest równoznaczne z niewykonaniem przez niego zobowiązania. Zgodnie z przeciwnym poglądem, z samej tylko deklaracji dotyczącej określonego w umowie stanu rzeczy nie wynika jeszcze treść zobowiązania dłużnika, a wobec tego niezgodność oświadczeń i zapewnień z rzeczywistym stanem prawnym nie wystarczy do stwierdzenia, że Sprzedający naruszył umowę.

W rzeczywistości oświadczenia i zapewnienia Sprzedającego służą alokacji ryzyka pomiędzy Stronami transakcji. Składane zapewnienia przez Sprzedającego mają dać Kupującemu gwarancję, że Kupuje udziały Spółki, która jest w dobrej sytuacji finansowej, posiada ważny tytuł prawny do istotnych składników swojego majątku, nie posiada zaległości podatkowych itd.

### **Różnica pomiędzy indemnity a warranty**

W praktyce ciężko jest znaleźć różnicę pomiędzy indemnity a warranty. Obie te instytucje mają na celu dochodzenie przez Kupującego roszczeń kompensacyjnych, w przypadku kiedy nabywane udziały nie spełniają warunków, o których zapewniał Sprzedający.

Podstawowa różnica pomiędzy tymi instytucjami dotyczy podmiotu uprawnionego do otrzymania rekompensaty. W przypadku naruszenia warranty podmiotem uprawnionym do jej otrzymania jest Kupujący, natomiast w przypadku indemnity rekompensata należy się spółce, której udziały były przedmiotem umowy sprzedaży.

Instytucja indemnity wykształciła się na gruncie odpowiedzialności Sprzedającego za zobowiązania podatkowe ciążyące na spółce z tytułu nieprawidłowości w rozliczeniu przez wspólników zobowiązań podatkowych. To stanowiło podstawę do uznania, że w takiej sytuacji to spółka powinna być podmiotem uprawnionym do dochodzenia roszczeń z tytułu zaległości podatkowych, kar lub innych nieprawidłowości wynikających z obciążeń podatkowych. Uznaje się, że skoro spółka uiściła należności podatkowe i to jej majątek został w związku z tym uszczuplony, to ona – a nie Kupujący – będzie uprawniona do otrzymania z tytułu poniesionego uszczerbku w majątku. Koncepcja taka, gdzie Sprzedający zobowiązuje się wobec Kupującego do zwrócenia spółce określonych kwot, jakie należą się z określonych tytułów, konstrukcyjnie zbliżona jest do umowy

o świadczenie na rzecz osoby trzeciej lub umowy gwarancyjnej.

Ponadto różnica pomiędzy tymi dwoma instytucjami polega na możliwości kształtowania przez sąd wysokości odszkodowania. W przypadku warranty Kupujący, dochodząc swoich praw, musi udowodnić wartość poniesionej szkody, zaś odpowiedzialność na zasadzie indemnity oderwana jest w ogóle od pojęcia szkody i należna jest w kwocie umówionej na wypadek wystąpienia określonego zdarzenia.

W przypadku indemnity do kwoty rekompensaty można także wliczyć koszty związane z dochodzeniem roszczeń, w tym koszty doradztwa prawnego itd.

Poza powyższym, różnica pomiędzy omawianymi instytucjami jest szczególnie widoczna w przypadku nieprawidłowości zapewnienia dotyczącego pojedynczego elementu składowego przedsiębiorstwa nabywanej spółki, np. braku tytułu własności spółki do jednej ruchomości, o czym zapewniał Sprzedający w umowie sprzedaży udziałów.

W przypadku gdy Kupujący będzie dochodził roszczeń z tytułu naruszenia warranty, a brak tytułu prawnego do tej maszyny nie powoduje obniżenia wartości kupowanej spółki jako całości, praktycznie niemożliwe byłoby uzyskanie jakiegokolwiek rekompensaty przez Kupującego. Natomiast w przypadku dochodzenia roszczeń na zasadzie indemnity, wysokość poniesionej przez Kupującego szkody nie będzie miała znaczenia. Aktualnie indemnity stosuje się do wszelkich zobowiązań

publicznoprawnych, w tym też z zakresu ochrony środowiska oraz do konkretnych kwestii wynikających z przeprowadzonego w spółce procesu due diligence.

### Klauzule indemnizacyjne

W umowach sprzedaży udziałów powszechnie stosowane są tzw. klauzule indemnizacyjne. W przypadku ich zawarcia, jedna ze stron może zobowiązać do zwolnienia drugiej strony z odpowiedzialności w przypadku wystąpienia określonych w treści umowy okoliczności. Obok oświadczeń i zapewnień są instrumentem alokacji ryzyka pomiędzy Stronami umowy.

Strony mogą wskazać okoliczności, z których mogą wyniknąć negatywne skutki ekonomiczne i przenieść ich ciężar na inną Stronę niż ta, która ponosiłaby konsekwencje na podstawie zasad ogólnych. W tym celu mogą wycenić te negatywne skutki i dokonać korekty ceny. Dokonanie wyceny w celu jej podwyższenia lub obniżenia w praktyce jest trudne z uwagi na niepewność wystąpienia negatywnych skutków w przyszłości.

W doktrynie panuje pogląd, że ze względu na podobieństwa pomiędzy oświadczeniami i zapewnieniami a klauzulami indemnizacyjnymi w umowach poddanych prawu polskiemu ich rozróżnienie jest zbędne.

### Odpowiedzialność gwarancyjna

Na ogół w umowach zawierających oświadczenia i zapewnienia znajdują się także postanowienia określające, co Sprzedający powinien uczynić, jeśli

stan rzeczywisty będzie odbiegał od tego przez niego deklarowanego. Zawarcie w treści umowy takich zobowiązań gwarancyjnych ułatwia dochodzenie późniejszych roszczeń. Należy mieć na uwadze, że w doktrynie panuje spór o to, czy bez zastrzeżenia takich postanowień w umowie odpowiedzialność gwarancyjna powstanie, w przypadku gdy któreś ze złożonych przez Sprzedającego oświadczeń lub zapewnień okaże się nieprawdziwe.

Zobowiązania gwarancyjne najczęściej polegają na zobowiązaniu się Sprzedającego do doprowadzenia do tego, aby stan rzeczywisty był zgodny ze złożonymi oświadczeniami i zapewnieniami, zobowiązaniu do naprawienia szkody poniesionej przez Kupującego albo spółkę na skutek nieprawdziwości (czy też niezgodności z rzeczywistym stanem prawnym lub faktycznym) złożonych przez Sprzedającego oświadczeń i zapewnień czy też zobowiązaniu do zapłaty przez Sprzedającego określonej kwoty za każdy przypadek niezgodności oświadczeń i zapewnień z rzeczywistością.

Zgodnie z zasadą swobody, strony mogą ograniczyć wprowadzoną do umowy odpowiedzialność gwarancyjną za złożenie nieprawdziwych oświadczeń i zapewnień. Możliwe jest także wprowadzenie do umowy określenia „zgodnie z najlepszą wiedzą Sprzedającego”. W praktyce pozwala to na ograniczenie odpowiedzialności Sprzedającego wobec Kupującego, w przypadku gdyby któreś z oświadczeń lub zapewnień okazało się nieprawdziwe.

### Odpowiedzialność z tytułu rękojmi

W przypadku nieprawdziwości złożo-

nych oświadczeń i zapewnień, pozostaje zagadnienie stosowania przepisów dotyczących rękojmi. Zastosowanie tej instytucji budzi jednak spore kontrowersje zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie. Można spotkać się ze stanowiskiem, że oświadczenia i zapewnienia są zapewnieniami Sprzedającego o posiadaniu przez sprzedawaną rzecz (w tym przypadku przez udziały lub akcje) pewnych właściwości (rękojmia za wady). Jednakże w praktyce trudne jest ustalenie nieprawdziwości oświadczenia lub zapewnienia, które dotyczy przykładowo spółki, w której udziały są sprzedawane, a nie samych udziałów lub akcji, które są bezpośrednim przedmiotem transakcji sprzedaży.

W takiej sytuacji będzie istniała rozbieżność pomiędzy przedmiotem transakcji (akcje lub udziały) a przedmiotem złożonych oświadczeń (spółka). Ponadto pojawiają się rozbieżności na tle określenia, czy udziały lub akcje mogą mieć wady fizyczne. Przyjmuje się, że odpowiedzialność z tytułu rękojmi ogranicza się do wad prawnych. Rękojmia za wady prawne udziałów nie chroni zatem przed wadami majątku nabywanej spółki, a to właśnie majątek spółki jest powodem, dla którego umowa zostaje zawarta. Z tego względu niezwykle istotne jest, aby kwestii nieprawdziwości oświadczeń i zapewnień składanych w toku transakcji nadać odpowiednią moc prawną. Przygotowując umowę sprzedaży udziałów, należy zwrócić uwagę na prawidłowe określenie skutków nieprawdziwych oświadczeń i zapewnień lub ich naruszenia. Skutkiem takim może być m.in.:

- prawo odstąpienia od umowy;
- kara umowna za naruszenie lub nieprawdziwe oświadczenia lub zapewnienia;
- uprawnienie do żądania naprawienia szkody wyrządzonej drugiej stronie lub spółce, której udziały są sprzedawane.

Strony decydując w umowie o skutkach, jakie ma wywołać złożenie nieprawdziwych oświadczeń i zapewnień lub ich naruszenie, powinny określić, w jaki sposób Sprzedający zaspokoi roszczenia Kupującego z tego tytułu. Ponadto, w celu wyeliminowania wątpliwości, w praktyce strony najczęściej postanawiają w umowie o wyłączeniu stosowania przepisów dotyczących odpowiedzialności z tytułu rękojmi.

### **Odpowiedzialność z tytułu błędu**

Można spotkać się także z poglądem dotyczącym możliwości powołania się na wprowadzenie w błąd lub podstęp (kwalifikowana postać błędu), w przypadku wadliwości złożonych oświadczeń i zapewnień. Trzeba jednak mieć na uwadze, że rozwiązanie to przewiduje bardzo daleko idące konsekwencje. Powołanie się na błąd spowoduje

całkowite uchylenie się przez Kupującego od skutków prawnych złożonych przez niego oświadczeń woli. Wobec tego powołanie się na wady oświadczenia woli wywoła skutek w postaci nieważności transakcji, a strony będą zobowiązane do zwrotu wzajemnie tego, co sobie świadczyły. Udziały lub akcje zostaną zwrócone Sprzedającemu, a ten z kolei będzie zobowiązany do zwrotu Kupującemu ceny otrzymanej za udziały. Należy także mieć na uwadze, że błąd musi być istotny, tzn. że Kupujący nie zdecydowałby się na zakup udziałów Spółki, gdyby wiedział, że sytuacja prawna i faktyczna jest inna niż przedstawiona przez Sprzedającego. Przy zastosowaniu tej konstrukcji prawnej pojawiają się, tak jak przy rękojmi, wątpliwości dotyczące nie samych akcji lub udziałów, które stanowią przedmiot czynności prawnej, a spółki, w której udziały są sprzedawane. Z tego względu niezbędne będzie przyjęcie koncepcji, że stanowi ona „materialny substrat” prawa udziałowego.

### **Odpowiedzialność kontraktowa**

W doktrynie często spotykaną koncepcją jest to, że złożenie w umowie sprzedaży udziałów lub akcji nieprawdziwych oświadczeń lub zapewnień

umożliwia pociągnięcie Sprzedającego do odpowiedzialności kontraktowej na podstawie art. 471 i nast. KC. Przyjmuje się, że naruszenie oświadczeń lub zapewnień, tj. sytuacja, w której stan deklarowany przez Sprzedającego nie odpowiada rzeczywistości, jest równoznaczna z niewykonaniem przez niego zobowiązania. Można także spotkać się z poglądem, że już z samej tylko deklaracji dotyczącej określonego w umowie stanu rzeczy nie wynika jeszcze treść zobowiązania dłużnika, a wobec tego niezgodność oświadczeń i zapewnień z rzeczywistym stanem prawnym nie wystarczy do stwierdzenia, że Sprzedający naruszył umowę

### **Podsumowanie**

Mając na uwadze powyższe, najlepszym rozwiązaniem w umowie sprzedaży udziałów lub akcji jest przewidzenie skutków naruszeń oświadczeń i zapewnień w niej złożonych. Należy mieć świadomość, że postanowienia umowy sprzedaży są negocjowane, a konsekwencje pewnych przeoczeń mogą być bardzo poważne. Aby zapewnić sobie maksymalną ochronę i zabezpieczyć swoje interesy warto skorzystać z usług doświadczonego doradcy prawnego. Ponadto spory z zakresu transakcji M&A są bardzo kosztowne i długotrwałe.

### Michał Zdanowski

Project manager. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, Absolwent Podyplomowego Studium Podatków i Prawa Podatkowego Uniwersytetu Warszawskiego, Absolwent Podyplomowych Studiów Rachunkowość i Finanse Przedsiębiorstwa Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie. Od września 2013 r. związany jest z kancelarią Russell Bedford Poland. Specjalizuje się w tematyce cen transferowych. Wraz z doświadczonym zespołem wspiera wiodące firmy w wypełnianiu obowiązków podatkowych w zakresie cen transferowych.

**Słowa kluczowe:** prawo, ceny transferowe, rynkowy poziom cen, dokumentacja podatkowa, podatki, podatek dochodowy od osób prawnych, transakcje, podmioty powiązane, transakcje kontrolowane, zasada ceny rynkowej

## ELEMENTY DOKUMENTACJI PODATKOWEJ CEN TRANSFEROWYCH LOCAL FILE NA PRZESTRZENI LAT – OMÓWIENIE PRZEPISÓW

Ceny transferowe w ostatnich latach stały się bardzo popularnym tematem. Głównym powodem tego stanu rzeczy były nie tylko coraz częstsze kontrole dotyczące transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi, ale również poważne zmiany przepisów dotyczące danej tematyki. W dodatku bardzo poważne zmiany nastąpiły w dość krótkim odstępie czasu – najpierw w 2017 roku, a następnie w 2019 roku. Następne lata również obfitowały w kolejne modyfikacje, ale już o mniejszej skali. Nic dziwnego, że część podatników może czuć się lekko zdezorientowana takim obrotem spraw. Autor w niniejszym artykule omawia kwestie związane z elementami dokumentacji podatkowych cen transferowych na przestrzeni lat – jakie elementy powinien zawierać taki dokument i jakie zmiany zostały wprowadzone w latach 2017-2022.

### Krótko o podmiotach powiązanych

Zanim jednak zostaną omówione kwestie związane z niezbędną zawartością dokumentacji podatkowej cen transferowych, należy odpowiedzieć na pytanie, kto jest zobowiązany do ich sporządzenia. Ujmując tę kwestię w prosty sposób – dokumentacja podatkowa cen transferowych powinna zostać sporządzona, gdy podmioty powiązane zawierają pomiędzy sobą transakcję (choć nie każda transakcja z podmiotem powiązanym automatycznie wymaga sporządzenia takiego dokumentu)<sup>1</sup>. Leksykon cen transferowych definiuje lokalną dokumentację podatkową cen transferowych (local file) jako:

*dokumentację podatkową transakcji realizowanych pomiędzy podmiotami powiązanymi. Zgodnie z art. 11k ust. 1 u.p.d.o.p.*

*i odpowiednio art. 23w ust. 1 u.p.d.o.f. do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych zobowiązane są podmioty powiązane w celu wykazania, że ceny transferowe zostały ustalone na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. Dokumentacja ta sporządzana jest za rok obrotowy. Wprowadzony przepis wskazuje na cel sporządzania przez podatników dokumentacji lokalnej. Sporządzona przez podatnika dokumentacja lokalna powinna umożliwiać realizację wskazanego w ustawie celu, tj. wykazania, że dokumentowana transakcja kontrolowana została przeprowadzona na warunkach rynkowych, czyli zgodnie z zasadą ceny rynkowej<sup>2</sup>.*

Wyjaśnienia wymaga jeszcze jedna kwestia – kiedy mamy do czynienia z podmiotami powiązanymi?

1 Autor zdaje sobie sprawę, iż kwestia obowiązku dokumentacyjnego (tj. sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych) jest bardziej skomplikowana – nie każda bowiem transakcja pomiędzy podmiotami powiązanymi podlega wyżej wspomnianemu obowiązkowi. Obowiązek dokumentacyjny jest zależny również od takich czynników, jak rodzaj transakcji oraz wartość danej transakcji, a w przypadku przepisów obowiązujących w latach 2017-2018, również przychód za poprzedni rok podatkowy danego podmiotu powiązanego. Na potrzeby niniejszego omówienia powyższa kwestia została uproszczona.

2 J. F. Mika (red.), P. Archiszewska, A. Chojnacka, K. Jaśkiewicz, M. Mika, K. Ostapiuk, B. Rawa, P. Rosiński, *Leksykon cen transferowych*, Warszawa 2019.

W 2019 roku została wprowadzona poważna zmiana w definicji podmiotów powiązanych. Do 1 stycznia 2019 roku powiązania pomiędzy podmiotami były uregulowane w art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 1992 roku, Nr 21, Poz. 86, z późn. zm., dalej zwana: ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych) oraz analogicznie w art. 25 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 1991 roku, Nr 80, Poz. 350, z późn. zm., dalej zwana: ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych)<sup>3</sup>. Zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu sprzed 2019 roku:

Jeżeli:

1) *osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej „podmiotem krajowym”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa, albo*

2) *osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej „podmiotem zagranicznym”, bierze udział bezpośrednio lub*

*pośrednio w zarządzaniu podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego podmiotu krajowego, albo*

3) *ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów*

– i jeżeli w wyniku takich powiązań *zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podatnik nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały – dochody danego podatnika oraz należny podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.*

Ustępy 2-3a powyższego artykułu traktowały o metodach szacowania dochodu, zaś definiowanie podmiotów powiązanych było kontynuowane w ustępie <sup>4</sup> oraz ustępie <sup>5</sup>. Zgodnie z art. 11 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych:

*Przepisy ust. 1-3a stosuje się odpowiednio, gdy:*

1) *podmiot krajowy bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu innym podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale*

*innego podmiotu krajowego, albo*

2) *ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotami krajowymi lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów.*

Trzeba również wspomnieć, iż posiadanie udziału w kapitale innego podmiotu, o którym mowa w powyższych przepisach, oznacza sytuację, w której podmiot bezpośrednio lub pośrednio posiada w kapitale innego podmiotu udział nie mniejszy niż 25% (przed zmianą przepisów w 2017 roku, udział ten wynosił zaledwie 5%). Oprócz powyższych powiązań, w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych mowa jest dodatkowo o powiązaniach o charakterze rodzinnym i wynikających ze stosunku pracy. Zgodnie z art. 11 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych:

Przepisy ust. 4 stosuje się również do powiązań o charakterze rodzinnym lub wynikających ze stosunku pracy albo majątkowych pomiędzy podmiotami krajowymi lub osobami pełniącymi w tych podmiotach funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze oraz jeżeli którakolwiek osoba łączy funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze w tych podmiotach.

Podsumowując powyższe, powiązania pomiędzy podmiotami należy rozpatrywać na kilku płaszczyznach:

3 Przywoływane oraz cytowane w poniższym artykule przepisy dotyczące cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych mają swoje analogiczne odpowiedniki w ustawach oraz rozporządzeniach wykonawczych z zakresu cen transferowych dla podatku dochodowego od osób fizycznych. Ze względu na ich częste identyczne brzmienie, autor pomija je w niniejszym artykule.

4 T. Kosieradzki, R. Piekarz, *Ceny transferowe. Nowe zasady dokumentacji*, Wydawnictwo Wolters Kluwer S.A., Warszawa 2016, s. 47.

5 Należy w tym miejscu nadmienić, iż spółki, o których mowa w punktach 4 oraz 5, pojawiły się w definicji dopiero od 1 stycznia 2022 r.

- na poziomie krajowym (pomiędzy podmiotami mającymi siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Polski) i międzynarodowym (pomiędzy podmiotami mającymi siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium dwóch różnych państw),
- ze względu na charakter powiązań – kapitałowy i osobowy,
- ze względu na stopień powiązania – dla powiązań kapitałowych jako powiązania bezpośrednie lub pośrednie, a dla powiązań osobowych jako powiązania funkcyjne lub osobowe<sup>4</sup>.

Jak wspomniano wcześniej, w 2019 roku wprowadzono poważne zmiany w definicji podmiotów powiązanych, m. in. wprowadzając pojęcie „wywierania znaczącego wpływu”. Obecnie podmioty powiązane są definiowane w art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zgodnie z którym podmiotami powiązanymi są:

1. podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot, lub
2. podmioty, na które wywiera znaczący wpływ:

- a) ten sam inny podmiot lub
  - b) małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot lub
3. spółkę niebędącą osobą prawną i jej wspólnika lub
  4. spółkę, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1<sup>6</sup> i jej komplementariusza lub
  5. spółkę, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a<sup>7</sup> i jej wspólnika lub
  6. podatnika i jego zagraniczny zakład, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej – spółkę kapitałową wchodzącą w jej skład i jej zagraniczny zakład.

Powyższe wyjaśnienie wydaje się proste, jednakże należy doprecyzować, na czym polega wywieranie znaczącego wpływu. Taka z kolei definicja znajduje się w ustępie 2 art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Zgodnie z tym przepisem:

*Przez wywieranie znaczącego wpływu, o którym mowa w ust. 1 pkt 4 lit. a i b, rozumie się:*

- 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.

Podsumowując powyższe zmiany, należy stwierdzić, że powiązania rozpoznawane są:

- ze względu na wywieranie znaczącego wpływu – kategoria najbardziej rozbudowana i szczegółowa obejmująca powiązania zarówno kapitałowe, jak i o charakterze osobowym,
- po poziomie relacji pomiędzy spółką osobową a jej wspólnikiem,
- po poziomie relacji pomiędzy podatnikiem i jego zagranicznym zakładem<sup>8</sup>.

6 Tj. spółkę komandytową i spółkę komandytowo-akcyjną mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

7 Tj. spółkę jawną mającą siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli wspólnikami spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne oraz spółka jawna nie złoży:

a) przed rozpoczęciem roku obrotowego informacji, według ustalonego wzoru, o podatnikach podatku dochodowego od osób prawnych oraz o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych, posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki, o którym mowa odpowiednio w art. 5 ust. 1 albo o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, z późn. zm.) lub

b) aktualizacji informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni, licząc od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników, lub

c) informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni, licząc od dnia zarejestrowania spółki jawnej – w przypadku nowo utworzonej spółki jawnej oraz spółki jawnej powstałej z przekształcenia innej spółki

– do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę spółki jawnej oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla każdego podatnika osiągaającego dochody z takiej spółki.

8 A. Rynkowska, T. Kosieradzki, R. Piekarz, *Ceny transferowe 2019. Mechanizmy, dokumentacja, raportowanie*, Wydawnictwo Wolters Kluwer S.A., Warszawa 2019, s. 58.

## Elementy dokumentacji podatkowej cen transferowych według przepisów obowiązujących do 2019 roku

Chociaż pierwszy przepis dotyczących cen transferowych pojawił się już w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych z 1992 roku<sup>9</sup>, wyznaczenie elementów i treści dokumentacji podatkowej cen transferowych oraz obowiązku jej sporządzenia został wprowadzony dopiero w 2001 r. Art. 9a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych obowiązywał, z niewielkimi zmianami, aż do końca 2016 roku. Do tego czasu podatnicy byli zobowiązani sporządzać dokumentację podatkową cen transferowych, które powinny zawierać:

1. Określenie funkcji, jakie spełniają podmioty powiązane uczestniczące w transakcji (uwzględniając użyte aktywa i podejmowane ryzyko).
2. Określenie wszystkich przewidywanych kosztów związanych z transakcją oraz formę i termin zapłaty.
3. Metodę i sposób kalkulacji zysków oraz określenie ceny przedmiotu zawartej transakcji.
4. Określenie strategii gospodarczej oraz innych działań w jej ramach – w przypadku gdy na wartość transakcji miała wpływ strategia przyjęta przez podmiot.

5. Wskazanie innych czynników – w przypadku gdy w celu określenia wartości przedmiotu transakcji przez podmioty uczestniczące w transakcji zostały uwzględnione wyżej wspomniane czynniki.

6. Określenie oczekiwanych przez podmiot obowiązany do sporządzenia dokumentacji korzyści związanych z uzyskaniem świadczeń – w przypadku umów dotyczących świadczeń (w tym również usług) o charakterze niematerialnym.

Jak słusznie zauważono, *niektóre z elementów dokumentacji mogą być pominięte w przypadku gdy nie mają wpływu na dokumentowaną transakcję lub ze względu na jej charakter. Takimi elementami są strategia gospodarcza oraz wskazanie innych czynników związanych z transakcją. Przygotowując dokumentację, należy również pamiętać, że w przypadku dokumentacji dotyczącej transakcji niematerialnych konieczne jest wskazanie korzyści, jakie podmioty z nimi wiążą*<sup>10</sup>.

Od 2017 roku wprowadzone zostały dość rozległe zmiany w przepisach dotyczących cen transferowych. Podatnik (pod warunkiem spełnienia określonych wymogów) był zobowiązany do sporządzenia trzech rodzajów dokumentów, tj. dokumentacji lokalnej (Local File), dokumentacji grupowej

(Master File) oraz tzw. raportowania według krajów (country by country reporting).

Zgodnie z art. 9a ust. 2b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, według stanu prawnego na lata 2017-2018, lokalna dokumentacja podatkowa cen transferowych powinna zawierać następujące informacje:

*1) opis transakcji lub innych zdarzeń, o których mowa w ust. 1, w tym umów zarządzania płynnością, umów o podziale kosztów, dokonywanych pomiędzy podatnikiem, a w przypadku, o którym mowa w ust. 1f – spółką niebędącą osobą prawną, i podmiotami z nimi powiązanymi, zawierający:*

*a) wskazanie rodzaju i przedmiotu tych transakcji lub innych zdarzeń,*

*b) dane finansowe, w tym przepływy pieniężne dotyczące tych transakcji lub innych zdarzeń,*

*c) dane identyfikujące podmioty powiązane dokonujące tych transakcji lub ujmuje te zdarzenia,*

*d) opis przebiegu tych transakcji lub innych zdarzeń, w tym funkcji wykonywanych przez podatnika, a w przypadku, o którym mowa w ust. 1f – spółkę niebędącą osobą prawną, i podmioty z nimi powiązane, angażowanych przez nich aktywów bilansowych i pozabilan-*

<sup>9</sup> Chodziło dokładnie o art. 11, w którym została wprowadzona definicja powiązań (wtedy zwanych związkami gospodarczymi). Brzmiał on dokładnie tak:

1. Jeżeli podatnik pozostający w związku gospodarczym z osobą mającą siedzibę za granicą tak układa bieg swoich interesów, że nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody mniejsze od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymieniony związek nie istniał, wówczas dochód danego podatnika ustala się bez uwzględnienia obciążeń szczególnych, wynikających z powyższego związku. Jeżeli ustalenie tego dochodu na podstawie ksiąg rachunkowych nie jest możliwe, dochód ustala się w drodze oszacowania.

2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio, gdy podatnik wykorzystuje swój związek gospodarczy z osobą, której przysługują szczególne ulgi w podatku dochodowym, albo też wykonując świadczenie dla innego podatnika na warunkach rażąco korzystniejszych i odbiegających od ogólnie stosowanych norm w czasie i miejscu wykonywania świadczenia, przerzuca całość lub część swego dochodu na osobę korzystającą z ulg bądź innego podatnika i wskutek tego nie wykazuje dochodu w takiej wysokości, jakiej należałoby oczekiwać, gdyby wymieniony związek nie istniał lub gdyby wymienione świadczenie nie zostało wykonane.

<sup>10</sup> T. Kosieradzki, R. Piekarczyk, *Ceny transferowe. Nowe zasady dokumentacji*, Wydawnictwo Wolters Kluwer S.A., Warszawa 2016, s. 236.

sowych, kapitału ludzkiego oraz ponoszonych ryzyk,

e) wskazanie metody i sposobu kalkulacji dochodu (straty) podatnika wraz z uzasadnieniem ich wyboru, w tym algorytmu kalkulacji rozliczeń dotyczących tych transakcji lub innych zdarzeń oraz sposobu wyliczenia wartości rozliczeń wpływających na dochód (stratę) podatnika, a w przypadku, o którym mowa w ust. 1f – również pozostałych wspólników spółki niebędącej osobą prawną; (...) <sup>11</sup>

3) opis danych finansowych podatnika, a w przypadku, o którym mowa w ust. 1f – spółki niebędącej osobą prawną, pozwalający na porównanie rozliczeń, o których mowa w pkt 1 lit. e, z danymi wynikającymi z zatwierdzonego sprawozdania finansowego, jeżeli obowiązek jego sporządzenia wynika z obowiązujących podatnika lub spółkę przepisów o rachunkowości;

4) informacje o podatniku, a w przypadku, o którym mowa w ust. 1f – o spółce niebędącej osobą prawną, obejmujące opis:

a) struktury organizacyjnej i struktury zarządczej,

b) przedmiotu i zakresu prowadzonej działalności,

c) realizowanej strategii gospodarczej, w tym przeprowadzonych w roku podatkowym lub w roku poprzedzającym rok podatkowy przeniesień pomiędzy podmiotami powiązanymi istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ry-

zyk, mających wpływ na dochód (stratę) podatnika,

d) otoczenia konkurencyjnego;

5) dokumenty, w szczególności:

a) umowy, porozumienia zawarte pomiędzy podmiotami powiązanymi lub inne dokumenty, dotyczące transakcji lub innych zdarzeń, o których mowa w ust. 1, umowę spółki niebędącej osobą prawną, umowę wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, dokumentujące zasady przyznawania praw wspólnikom (stronom umowy) do udziału w zysku oraz uczestnictwa w stratach,

b) porozumienia w sprawach podatku dochodowego zawarte z administracjami podatkowymi państw innych niż Rzeczpospolita Polska, dotyczące transakcji lub innych zdarzeń, o których mowa w ust. 1, w szczególności uprzednie porozumienia cenowe.

Powyższa lista elementów została dodatkowo uszczegółowiona w Rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 września 2017 r. w sprawie informacji zawartych w dokumentacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. z 2017 r., poz. 1753, dalej: Rozporządzenie wykonawcze z 2017 r.). Zgodnie z paragrafem 3 punkty 1 – 3 wyżej wspomnianego rozporządzenia, opisy wymienione w art. 9a ust. 2b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych obejmują:

1) w zakresie danych finansowych,

w tym przepływów pieniężnych dotyczących transakcji i innych zdarzeń, o których mowa w art. 9a ust. 2b pkt 1 lit. b ustawy, informacje, przedstawione odrębnie dla każdego rodzaju działalności, z podziałem na państwa lub terytoria niebędące państwami oraz podmioty powiązane, których dotyczy transakcja lub inne zdarzenie, dotyczące:

a) wartości transakcji lub innych zdarzeń w danym roku podatkowym, wynikających z wystawionych lub otrzymanych faktur, a jeżeli faktury nie są wystawiane lub otrzymywane – z umów lub innych dokumentów,

b) otrzymanych lub przekazanych płatności związanych z tymi transakcjami lub zdarzeniami;

2) w zakresie danych identyfikujących podmioty powiązane, o których mowa w art. 9a ust. 2b pkt 1 lit. c ustawy:

a) nazwy podmiotów powiązanych wraz z informacją o formie prawnej prowadzenia działalności gospodarczej,

b) dane adresowe podmiotów powiązanych, w tym kraj, miasto, ulicę, numer domu i lokalu oraz adres strony internetowej, jeżeli taka strona jest prowadzona,

c) numery identyfikacji podatkowej podmiotów powiązanych, a w przypadku ich braku, inne numery służące identyfikacji dla celów podatkowych lub ubezpieczeń społecznych,

d) informację dotyczącą rodzaju powiązań między podmiotami powiązanymi, o których mowa w art. 11 ust. 1 lub 4

<sup>11</sup> W punkcie drugim przywołanego przepisu mowa jest o analizie porównawczej jako elemencie dokumentacji podatkowej, który powinien zostać zawarty po spełnieniu określonych warunków (w latach 2017-2018 analiza nie jest jeszcze elementem obowiązkowym dokumentacji). Omówienie analizy porównawczej będzie stanowić odrębny punkt niniejszego artykułu.

ustawy, zgodnie ze stanem obowiązującym w dniu rozpoczęcia roku podatkowego, a w przypadku gdy dokumentacja podatkowa jest sporządzana po zakończeniu roku podatkowego – zgodnie ze stanem obowiązującym w dniu zakończenia roku podatkowego;

3) w zakresie opisu przebiegu transakcji lub innych zdarzeń, o którym mowa w art. 9a ust. 2b pkt 1 lit. d ustawy, opis przebiegu transakcji lub innych zdarzeń za rok podatkowy, dokonywany odrębnie dla każdego rodzaju działalności, obejmujący analizę funkcjonalną i profil funkcjonalny

#### **Elementy dokumentacji podatkowej cen transferowych według przepisów obowiązujących od 2019 r.**

Od 2019 roku zaszły kolejne zmiany w przepisach dotyczących cen transferowych. Zmieniły się m.in. definicje podmiotów powiązanych i progi kwotowe, po przekroczeniu których należy sporządzić dokumentację podatkową cen transferowych. Jednak czy zmienił się zakres treści samej dokumentacji?

Zgodnie z art. 11 q ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (w obecnym brzmieniu), dokumentacja podatkowa cen transferowych powinna zawierać następujące elementy:

- 1) opis podmiotu powiązanego;
- 2) opis transakcji, w tym analizę funkcji, ryzyk i aktywów;

3) analizę cen transferowych, w tym:

a) analizę danych podmiotów niepowiązanych lub transakcji zawieranych z podmiotami niepowiązanymi lub pomiędzy podmiotami niepowiązanymi uznanych za porównywalne do warunków ustalonych w transakcjach kontrolowanych, zwaną dalej „analizą porównawczą”<sup>12</sup> albo

b) analizę wykazującą zgodność warunków, na jakich została zawarta transakcja kontrolowana, z warunkami, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane, zwaną dalej „analizą zgodności” – w przypadku gdy sporządzenie analizy porównawczej nie jest właściwe w świetle danej metody weryfikacji cen transferowych lub nie jest możliwe przy zachowaniu należytej staranności;

4) informacje finansowe.

Od 2021 roku do powyższego artykułu został dodany ustęp 1a, zgodnie z którym w przypadku transakcji, o których mowa w art. 11o ust. 1<sup>13</sup>, lokalna dokumentacja cen transferowych zawiera również uzasadnienie gospodarcze tej transakcji, w szczególności opis spodziewanych korzyści ekonomicznych, w tym podatkowych.

Bardziej szczegółowe informacje dotyczące powyższych elementów można znaleźć w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. z 2018

r., poz. 2479, dalej zwane: Rozporządzeniem w sprawie dokumentacji cen transferowych albo Rozporządzeniem), które zastąpiło Rozporządzenie z dnia 12 września 2017 r. Według Rozporządzenia w sprawie dokumentacji cen transferowych opis podmiotu powiązanego powinien zawierać:

- a) opis struktury zarządczej i schemat organizacyjny podmiotu powiązanego,
- b) opis podstawowej działalności podmiotu powiązanego, w tym:

- wskazanie przedmiotu prowadzonej działalności,
- wskazanie rynków geograficznych, na których podmiot powiązany prowadzi działalność,
- opis branży i otoczenia rynkowego, w ramach których podmiot powiązany prowadzi działalność, ze wskazaniem wpływu warunków ekonomicznych i regulacyjnych oraz wskazaniem kluczowych konkurentów,
- opis strategii gospodarczej,
- informację o istotnych ekonomicznych funkcjach, aktywach lub ryzykach, mających wpływ na podmiot powiązany, które zostały przeniesione w roku podatkowym i w roku poprzedzającym ten rok, jeżeli takie przeniesienie nastąpiło<sup>14</sup>,

c) w przypadku transakcji kontrolowanej, o której mowa w art. 11q ust. 3a

12 Zgodnie z najnowszymi regulacjami, analiza porównawcza oraz analiza zgodności są obecnie obowiązkowym elementem dokumentacji podatkowej cen transferowych. Jednakże, jak Autor wspomniał w przypisie nr 7, ten element nie będzie omawiany w niniejszym artykule.

13 Tj. transakcji innej niż transakcja kontrolowana, z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową lub zagranicznym zakładem położonym na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

14 Par. 2 pkt 1 lit. b tiret piąte Rozporządzenia zostało zmienione przez par. 1 pkt 1 lit. a tiret pierwsze Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 kwietnia 2022 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U.2022.778).

pkt 1 ustawy, informację o statusie mikropredsiębiorcy lub małego przedsiębiorcy przez wskazanie, czy podmiot powiązany w ostatnim roku podatkowym spełnił warunki określone odpowiednio w art. 7 ust. 1 pkt 1 albo 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r. poz. 162 i 2105 oraz z 2022 r. poz. 24)<sup>15</sup>;

Pierwszy element dokumentacji cen transferowych ma charakter opisowy. Ma on umożliwić przedstawienie szczegółowych informacji o podatniku sporządzającym dokumentację. W tej części dokumentacji opisuje się jedynie podmiot sporządzający dokumentację. Opis podmiotu powiązanego będącego stroną transakcji prezentowany jest w dalszej jej części<sup>16</sup>.

Jednocześnie należy zaznaczyć, iż opis struktury zarządczej nie powinien ograniczyć się jedynie do informacji o członkach zarządu lub innych osobach reprezentujących dany podmiot; musi odnosić się również do kompetencji danych osób, w jaki sposób są podejmowane decyzje zarządzające podmiotem. Dodatkowo – oprócz opisu – w dokumentacji musi zostać zawarty schemat organizacyjny – ustawodawca żąda, aby w formie graficznej przedstawić, w jaki sposób zorganizowane jest przedsiębiorstwo podatnika. Schemat powinien więc wskazywać wszystkie poziomy decyzyjne i po-

szczególne działy przedsiębiorstwa ze wskazaniem ich kompetencji w taki sposób, aby odróżniały się one od innych komórek organizacyjnych<sup>17</sup>.

Z kolei opis podstawowej działalności powinien być jak najbardziej szczegółowy – zwłaszcza gdy ta działalność ma związek z prowadzoną transakcją. Użyte sformułowanie „w tym” wskazuje, że wymienione elementy opisu nie są w żadnym wypadku katalogiem zamkniętym i w celu jak najszerszego przedstawienia działalności podmiotu, mogą być uzupełniane o dodatkowe informacje.

Zgodnie z paragrafem 2 pkt 2 Rozporządzenia w sprawie dokumentacji cen transferowych, opis transakcji powinien zawierać:

a) przedmiot i rodzaj transakcji kontrolowanej,

b) informację o podmiotach powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej zawierającą:

- nazwę i siedzibę lub miejsce zarządu,
- numer identyfikacji podatkowej, a w przypadku jego braku – inny numer identyfikacyjny wraz z określeniem jego rodzaju oraz oznaczeniem kraju lub terytorium jego wydania<sup>18</sup>,

- wskazanie przedmiotu podstawowej działalności,

- rodzaj powiązań występujących pomiędzy tymi podmiotami,

c) analizę funkcjonalną podmiotów powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej, z uwzględnieniem istotnych zmian w porównaniu do poprzedniego roku podatkowego, zawierającą opis<sup>19</sup>:

- wykonywanych funkcji,
- ponoszonych ryzyk, w tym zdolności do ich ponoszenia,
- angażowanych aktywów,

d) sposób kalkulacji ceny transferowej, wraz z przyjętymi założeniami,

e) wartość transakcji kontrolowanej, określoną zgodnie z art. 11l ustawy, z podziałem na kontrahentów<sup>20</sup>,

f) otrzymane lub przekazane płatności związane z transakcją kontrolowaną, w tym dokonane potrącenia wzajemnych wierzytelności,

g) umowy, porozumienia wewnątrzzgrupowe lub inne dokumenty dotyczące transakcji kontrolowanej,

h) porozumienia lub interpretacje podatkowe dotyczące transakcji kontrolo-

15 Par. 2 pkt 1 lit. c Rozporządzenia została dodana przez par. 1 pkt 1 lit. a tiret drugie Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 kwietnia 2022 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U.2022.778).

16 A. Rynkowska, T. Kosieradzki, R. Piekarczyk, *Ceny transferowe 2019. Mechanizmy, dokumentacje, raportowanie*, Wydawnictwo Wolters Kluwer S.A., Warszawa 2019, s. 443.

17 Ibidem, s. 443.

18 Par. 2 pkt 2 lit. b tiret drugie zmienione przez par. 1 pkt 1 lit. b tiret pierwsze Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 kwietnia 2022 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U.2022.778).

19 Par. 2 pkt 2 lit. c zdanie wstępne zmienione przez par. 1 pkt 1 lit. b tiret drugie Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 kwietnia 2022 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U.2022.778).

20 Par. 2 pkt 2 lit. e zmieniona przez par. 1 pkt 1 lit. b tiret trzecie Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 kwietnia 2022 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U.2022.778).

wanej, w tym porozumienia dotyczące cen transferowych, zawarte z administracjami podatkowymi państw innych niż Rzeczpospolita Polska lub wydane przez te administracje.

Biorąc pod uwagę powyższą liczbę poszczególnych elementów opisu, transakcja zawarta pomiędzy podmiotami powiązanymi powinna zostać przedstawiona w sposób jak najbardziej kompleksowy, poczynawszy od rodzaju transakcji i informacji o podmiotach, z którymi była ona zawarta, poprzez analizę funkcji pełnionych w danej transakcji przez poszczególne podmioty, kończąc na elementach finansowych, takich jak sposób ustalenia ceny oraz płatności.

W zakresie informacji finansowych dokumentacja podatkowa cen transferowych powinna zawierać:

a) zatwierdzone sprawozdanie finansowe dotyczące roku obrotowego sporządzone na podstawie przepisów o rachunkowości,

b) opis umożliwiający przyporządkowanie danych finansowych dotyczących transakcji kontrolowanej do pozycji sprawozdania finansowego lub do innych informacji w nim zawartych.

Na koniec należy również wspomnieć, iż zgodnie z par. 2 pkt 5 Rozporządzenia w zakresie uzasadnienia gospodarczego transakcji dokumentacja podatkowa cen transferowych powinna zawierać:

a) okoliczności, z których wynika obo-

wiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych zgodnie ze wspomnianym wcześniej art. 11o ust. 1 ustawy (porównaj przypis nr 13),

b) opis spodziewanych:

- korzyści podatkowych, takich jak: niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości, powstanie lub zawyżenie straty podatkowej oraz powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku,
- innych, kwantyfikowalnych lub niekwantyfikowalnych, korzyści ekonomicznych, takich jak: zwiększenie rentowności działalności przed opodatkowaniem, zwiększenie produktywności pracy, wzmocnienie przewagi konkurencyjnej, zwiększenie udziału w rynku, zwiększenie rozpoznawalności przedsiębiorstwa, marki lub produktu oraz rozwój cech funkcjonalnych przedsiębiorstwa lub produktu,

c) pozostałe przyczyny gospodarcze transakcji.

### Czym jest analiza porównawcza?

Przez pewien czas analiza porównawcza była bardzo niedocenianym elementem dokumentacji podatkowej cen transferowych. Dość wspomnieć, iż do 2013 r. polskie przepisy nie zawierały nawet regulacji w kwestii metodyki

jej sporządzenia. Zmieniło to dopiero Rozporządzenie Ministra Finansów z 17 czerwca 2013 r., zmieniające rozporządzenie 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<sup>21</sup> (dalej zwane: Rozporządzeniem zmieniającym rozporządzenie z 2009 r.). Definicja tej analizy została wprowadzona powyższym Rozporządzeniem zmieniającym rozporządzenie z 2009 r. i brzmiała ona następująco:

*Określenie dochodu podmiotu powiązanego w drodze oszacowania poprzedza przeprowadzenie przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej analizy warunków ustalonych pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz badanie zgodności tych warunków z warunkami, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, lub warunkami, które ustaliłyby dany podmiot z podmiotem niezależnym w porównywalnych okolicznościach sprawy, zwanej dalej „analizą porównywalności”<sup>22</sup>.*

Dodatkowo, jak zostało wspomniane we wcześniejszej części artykułu, zgodnie z przepisami obowiązującymi do 2016 r. włącznie, analiza porównawcza (lub „analiza porównywalności”) nie była wymagany elementem dokumentacji podatkowej cen transferowych. Sytuacja uległa zmianie w 2017 r., kiedy to zostały wprowadzone zmiany w ustawie z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>23</sup>. Od tamtej pory analiza jest wymienia-

21 Dz.U. 2013 r. poz. 768.

22 Par. 6 ust. 1 Rozporządzenia 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; Dz.U. 2014 poz. 1186, dalej: Rozporządzenie Ministra Finansów z 2009 r.

23 Tj. Dz.U. 2019 poz. 865.

na jako jeden z elementów dokumentacji podatkowej (i chociaż tym razem obowiązkowy, to jedynie pod warunkiem spełnienia określonych warunków). W myśl art. 9a ust. 2b pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>24</sup>: *Dokumentacja podatkowa obejmuje: (...) w przypadku podatników: a) których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekroczyły w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 10 000 000 euro albo b) posiadających udziały w spółce niebędącej osobą prawną, której przychody lub koszty, w rozumieniu obowiązujących tę spółkę przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie ksiąg rachunkowych przekroczyły w poprzednim roku obrotowym w rozumieniu tych przepisów równowartość 10 000 000 euro – poza opisem, o którym mowa w pkt. 1<sup>25</sup>, także opis analizy danych podmiotów niezależnych lub danych ustalonych z podmiotem niezależnym, uznanych za porównywalne do warunków ustalonych w transakcjach lub innych zdarzeniach, o których mowa w ust. 1, zwanej dalej „analizą danych porównawczych”, wykorzystanych do kalkulacji rozliczeń, o której mowa pkt. 1 lit. e<sup>26</sup>, wraz z podaniem źródła tych danych.*

Jeśli podatnik spełniał podane wyżej warunki, był zobowiązany do załączenia do dokumentacji podatkowej cen transferowych analizy danych porównawczych. Analiza jest opisem danych dotyczących warunków transakcji za-

wartych z podmiotem niezależnym lub zawartych pomiędzy podmiotami niezależnymi, porównywalnych do warunków transakcji ustalonych pomiędzy podatnikiem a podmiotem z nim powiązany. Powyższa analiza ma za zadanie udowodnienie, iż cena ustalona pomiędzy podmiotami powiązanymi została ustalona na poziomie rynkowym. Jak słusznie zauważa dr Danuta Langer-Babicz: Wobec powyższego niniejsza kategoria pojęciowa mieści warunki (w szczególności finansowe) transakcji lub innych zdarzeń, które zostały ustalone lub też które zostałyby ustalone (...) między niezależnymi podmiotami, wskazując ich rynkowy charakter. Te, zgodnie z koncepcją, winny determinować decyzję o przyjętej wysokości ceny transferowej w transakcjach lub innych zdarzeniach objętych obowiązkiem dokumentacyjnym, w miejsce często przypisywanej im funkcji kontrolnej, w konsekwencji przeprowadzonej analizy danych porównawczych w trybie ex post. Nadto rozliczenia z tytułu powyższych transakcji lub innych zdarzeń muszą pozostawać w związku przyczynowo-skutkowym z wynikiem podatkowym (dochodem lub stratą) podatnika<sup>27</sup>. Z uwagi na to podatnik nie był zobowiązany do sporządzenia analizy danych porównawczych dla transakcji lub innych zdarzeń podatkowo neutralnych.

Zgodnie z obowiązującymi od stycznia 2019 r. przepisami, analiza porównawcza jest również integralną częścią

dokumentacji podatkowych cen transferowych. Jednak tym razem sporządzenie jej nie wymaga spełnienia dodatkowych warunków. W myśl art. 11q ust. 1 pkt 3 ppkt a) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>28</sup>: *Lokalna dokumentacja cen transferowych zawiera następujące elementy: (...) 3) analizę cen transferowych, w tym: a) analizę danych podmiotów niepowiązanych lub transakcji zawieranych z podmiotami niepowiązanymi lub pomiędzy podmiotami niepowiązanymi uznanych za porównywalne do warunków ustalonych w transakcjach kontrolowanych, zwaną dalej „analizą porównawczą” (...).*

Co do samego obowiązku sporządzenia analizy porównawczej, należy nadmienić, iż od 2022 roku w przypadku:

1) transakcji kontrolowanych zawieranych przez podmioty powiązane będące mikroprzedsiębiorcą lub małym przedsiębiorcą w rozumieniu odpowiednio art. 7 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców<sup>29</sup>,

2) transakcji innych niż transakcje kontrolowane, o których mowa w art. 11o ust. 1

- lokalna dokumentacja cen transferowych może nie zawierać analizy porównawczej lub analizy zgodności. Jednocześnie warunek z punktu 1 ma zastosowanie w przypadku przedsiębiorcy, który w ostatnim

24 W brzmieniu z lat 2017-2018.

25 Mowa o opisie transakcji lub innych zdarzeń z podmiotami powiązanymi, które zostały zdefiniowane w art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. (w brzmieniu z lat 2017-2018).

26 Mowa o metodzie i sposobie kalkulacji dochodu (straty) podatnika wraz z uzasadnieniem ich wyboru, w tym algorytmu kalkulacji rozliczeń dotyczących tych transakcji lub innych zdarzeń (art. 9a ust. 2b pkt 1 lit. e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu z lat 2017-2018).

27 D. Langer-Babicz [w:] *Ceny transferowe. Lokalna i grupowa dokumentacja podatkowa oraz inne obowiązki sprawozdawcze*; red. naukowa E. Ścierańska, Wydawnictwo Wolters Kluwer S.A., Warszawa 2016, s. 132.

28 W brzmieniu od 2019 r.

29 Tj. Dz. U. z 2023 r., poz 221, ze zm.

roku podatkowym spełnił warunki określone w art. 7 ust. 1 pkt 1 albo 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców<sup>30</sup>.

Rozpatrując powyższe definicje zawarte w przepisach na przestrzeni lat oraz porównując je, można dojść do wniosku, że nie ulegały one drastycznym zmianom co do celu samej analizy, jakim jest ustalenie, czy cena w transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi została ustalona na poziomie rynkowym, tj. takim, który ustaliłyby pomiędzy sobą podmioty niezależne.

### Elementy analizy porównawczej

W Rozporządzeniu zmieniającym rozporządzenie z 2009 r. niewymieniane są wprost części składowe analizy porównawczej, ale wprowadziło ono coś równie przydatnego, tj. siedem etapów, które powinno się przejść w czasie sporządzania takiej analizy. Są to następujące fazy:

1. ogólna analiza informacji dotyczących podatnika i jego otoczenia gospodarczego,
2. analiza warunków ustalonych lub narzuconych pomiędzy podmiotami powiązanymi, w szczególności na podstawie wykonywanych przez nie funkcji, angażowanych aktywów i ponoszonych ryzyk, w wyniku której należy zidentyfikować czynniki ekonomicznie istotne w badanych okolicznościach sprawy,
3. sprawdzenie, czy istnieje możliwość porównania warunków ustalonych lub narzuconych pomiędzy podmiotami

powiązanymi z warunkami stosowanymi przez dany podmiot z podmiotami niezależnymi,

4. identyfikacja i weryfikacja porównywalnych warunków ustalanych przez podmioty niezależne,

5. wybór metody najbardziej właściwej w danych okolicznościach sprawy, a następnie określenie konieczności stosowania wskaźnika zyskowości i wybór jego rodzaju odpowiedniego dla danej metody,

6. identyfikacja danych porównawczych dla wybranej metody na podstawie czynników ekonomicznie istotnych oraz określenia konieczności dokonania poprawek,

7. analiza uzyskanych danych porównawczych<sup>31</sup>.

Etap pierwszy był być może najprostszym do zrealizowania. W przypadku gdy podatnik posiadał już sporządzoną dokumentację podatkową cen transferowych, wystarczyło jedynie posłużyć się zawartym w niej opisem działalności operacyjnej podatnika. W takim opisie powinny być ujęte głównie informacje dotyczące rodzaju działalności, jaką prowadzi podatnik, opis rynku, na którym on działa, oraz jego pozycja na tym rynku. Z kolei aby dobrze przeprowadzić etap drugi, potrzebne jest takie opisanie transakcji, aby możliwe było zidentyfikowanie wymienionych w przepisach pięciu czynników porównywalności. (...) Podobnie jak w przypadku przedstawienia ogólnych informacji o podatniku i jego otoczeniu, tak

i w przypadku analizy warunków transakcji można skorzystać z informacji zawartych w dokumentacji cen transferowych przygotowanej dla analizowanej transakcji<sup>32</sup>. Wyżej wspomniane czynniki porównywalności znajdują się w par. 6 ust. 3 Rozporządzenia Ministra Finansów z 2009 r.

Etap trzeci jest, w uproszczeniu, sprawdzeniem możliwości zastosowania tzw. porównania wewnętrznego w danej analizie. Polega to na zbadaniu, czy podatnik zawiera z podmiotami niezależnymi (tj. niebędącymi podmiotami powiązanymi) analogiczne transakcje, które zawiera z podmiotem/podmiotami powiązanymi, a jeśli tak, to czy zawiera je również na analogicznych warunkach i po takiej samej cenie. Porównanie wewnętrzne, o ile może być zastosowane, jest o tyle pomocne, że pozwala bez większych problemów udowodnić rynkowość zawieranych przez podatnika transakcji, zarówno z podmiotami powiązanymi, jak i niezależnymi.

Etap czwarty to identyfikacja i weryfikacja porównywalnych warunków ustalanych przez podmioty niepowiązane. Za właściwe należy uznać przyjęcie, że na tym etapie przygotowania analizy porównawczej niezbędne jest ustalenie kryteriów, które będą pomocne w wyszukiwaniu danych porównawczych. Inaczej mówiąc, podatnik, który odpowiednio przeanalizował swoją transakcję (biorąc pod uwagę czynniki porównywalności [...]), powinien przygotować listę najbardziej kluczowych warunków transakcji jako wytycznych dla wyboru

30 Tj. warunki dotyczące bycia mikroprzedsiębiorcą lub małym przedsiębiorcą.

31 Par. 6 ust. 4 Rozporządzenia Ministra Finansów z 2009 r.

32 T. Kosieradzki, R. Piekarczyk, *Ceny transferowe. Nowe zasady dokumentacji*, Wydawnictwo Wolters Kluwer S.A., Warszawa 2016, s. 204.

danych porównawczych<sup>33</sup>. Etap piąty to wybór metody określenia ceny. Dobra, należyta realizacja poprzednich etapów była pomocna przy wyborze jednej z pięciu metod pozwalających na ustalenie, czy dana transakcja miała charakter rynkowy. Dobór odpowiedniej metody powinien być przemyślany i nie może mieć charakteru dowolności, tym bardziej, że pewne typy transakcji nie pozwalają na zastosowanie niektórych metod.

Etap szósty polega przede wszystkim na zbieraniu danych porównawczych. Jest to o tyle prostsze, iż w analizie powinny zostać użyte dane ogólnodostępne. Pozwala to podatnikowi czerpać informacje z baz danych zawierających dane finansowe podmiotów konkurencyjnych, z różnych publikacji bądź raportów branżowych. Wszystkie powyższe etapy prowadzą nas do siódmego i ostatniego, tj. analizy uzyskanych danych porównawczych.

Jak już wyżej wspomniano, wprowadzony w 2013 r. przepis był pomocny w kwestii stosowania analizy porównawczej. We wrześniu 2017 r., dzięki Rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z 12 września 2017 r. w sprawie informacji zawartych w dokumentacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, został również wprowadzony przepis stanowiący, jakiego rodzaju informacje powinna zawierać analiza porównawcza. Zgodnie z powyższym rozporządzeniem były to informacje dotyczące:

1. strony transakcji lub innego zdarzenia, które podlegają analizie danych porównawczych, a jeżeli wymaga tego sposób zastosowania metody kalku-

lacji dochodów (straty) – dwóch lub więcej stron transakcji lub innego zdarzenia, wraz z wyjaśnieniem powodów wyboru analizowanej strony transakcji lub innego zdarzenia,

2. założeń stanowiących podstawę analizy danych porównawczych, które wpływają na wartość rynkową przedmiotu transakcji lub innego zdarzenia, wraz z uzasadnieniem powodów uznania, że dany wybór pozwala na uzyskanie na podstawie dostępnych danych i informacji największej porównywalności transakcji lub innych zdarzeń, w zakresie:

2a. cech charakterystycznych dóbr, usług lub innych świadczeń, które są przedmiotem porównywanych transakcji lub innych zdarzeń,

2b. przebiegu transakcji lub innego zdarzenia, w tym analizy funkcjonalnej,

2c. warunków określonych w porównywanych transakcjach lub innych zdarzeniach,

2d. warunków istniejących na porównywanych rynkach, w tym kryteriów porównywalności wpływających na uznanie danego obszaru geograficznego, krajowego lub zagranicznego, za rynek porównywalny,

2e. stosowanej strategii gospodarczej,

3. przyczyn zastosowania danych porównawczych pochodzących z jednego roku lub danych wieloletnich, wykorzystanych do analizy sytuacji gospodarczej podmiotów niezależnych, uznanych za porównywalne,

4. danych porównawczych, w tym danych finansowych lub wskaźników finansowych, odnoszących się do operacji gospodarczych z podmiotami niezależnymi lub zawieranych między podmiotami niezależnymi, które podatnik wykorzystał do zastosowania metody kalkulacji dochodów (straty) lub które odrzucił z powodu braku porównywalności, z podaniem informacji na temat źródła i sposobu pozyskania tych danych oraz cen lub wskaźników finansowych dotyczących tych transakcji lub innych zdarzeń,

5. zastosowanych korekt, wraz z uzasadnieniem konieczności ich dokonania, eliminujących rozbieżności pomiędzy wykorzystanymi danymi porównawczymi dotyczącymi transakcji, innych zdarzeń lub podmiotów a analizowaną transakcją lub innym zdarzeniem,

6. wyznaczonego punktu lub przedziału rynkowego wraz z opisem ewentualnego wykorzystania miar statystycznych do tego celu, wraz z uzasadnieniem przyjęcia, że warunki transakcji lub innego zdarzenia nie różnią się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty,

7. przyczyny braku którejkolwiek z informacji wskazanych w punktach od 2 do 6 – w przypadku gdy przeprowadzenie analizy danych porównawczych nie wymaga ich posiadania lub użycia<sup>34</sup>.

Poza drobnymi różnicami powyższe elementy analizy porównawczej nie różnią się znacząco od etapów sporządzania analizy, które obowiązywały do 2017 r. Niecałe półtora roku później wprowadzono nowe przepisy. W dniu 1 stycznia 2019 r. weszło w życie Rozpo-

<sup>33</sup> Ibidem, s. 211.

<sup>34</sup> Par. 3 pkt 4 Rozporządzenia wykonawczego z 2017 r.

ządzenie Ministra Finansów z 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Według najnowszych przepisów, analiza porównawcza powinna zawierać:

a) wskazanie metody zastosowanej do weryfikacji ceny transferowej, wraz ze związanym uzasadnieniem wyboru,

b) wskazanie strony lub transakcji podlegającej badaniu w ramach analizy cen transferowych, jeżeli wynika to z metody wskazanej zgodnie z lit. a, wraz z uzasadnieniem wyboru,

c) opis analizy porównawczej, o której mowa w art. 11q ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, przeprowadzonej z wykorzystaniem metody wskazanej zgodnie z lit. a, zawierający:

- opis procesu wyszukiwania i doboru danych oraz wskazanie źródeł tych danych, wraz z uzasadnieniem doboru kryteriów wyszukiwania oraz istotnych założeń przyjętych na potrzeby dokonania tej analizy,
- dane porównawcze przedstawione w postaci elektronicznej umożliwiającej ich edycję, grupowanie, sortowanie i przeprowadzanie weryfikacji wykonanych obliczeń, w tym wskaźniki finansowe, przyjęte oraz odrzucone w ramach tej analizy, wraz z ich opisem, odnoszące się do transakcji zawieranych przez podmiot powiązany z podmiotem niepowiązanym (dane wewnętrzne) albo zawieranych pomiędzy podmiotami niepowiązanymi (dane zewnętrzne), jeżeli są dostępne,

- uzasadnienie powodów przyjęcia do tej analizy danych z wielu lat lub z jednego roku,

- uzasadnienie wyboru wskaźnika finansowego przyjętego do tej analizy, jeżeli został zastosowany,

- opis korekty porównywalności wraz z uzasadnieniem, jeżeli została zastosowana,

- wskazanie wyznaczonego w wyniku tej analizy punktu lub przedziału wraz z opisem miar statystycznych, jeżeli zostały zastosowane,

d) opis analizy zgodności, o której mowa w art. 11q ust. 1 pkt 3 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jeżeli na podstawie art. 11q ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie jest sporządzany opis analizy porównawczej, przy czym w przypadku wskazania zgodnie z lit. a metody stanowiącej technikę wyceny opis tej analizy zawiera:

- uzasadnienie wyboru zastosowanej techniki wyceny,
- opis źródeł danych wykorzystanych do wyceny,
- opis oraz uzasadnienie założeń przyjętych do wyceny, w szczególności założeń do wskaźników stosowanych w wycenie oraz opis sposobu kalkulacji tych wskaźników,
- opis oraz uzasadnienie założeń przyjętych do prognoz, opis źródła wykorzystanych danych oraz wskazanie celu prognozy – w przypadku gdy zastosowanie techniki wyceny wymaga zastosowania prognozy,
- analizę wrażliwości wskazującą wpływ zmian poszczególnych za-

łożeń na wynik wyceny,

- uzasadnienie przyjętego punktu z przedziału wartości przedmiotu transakcji kontrolowanej,

e) odniesienie ceny transferowej do wyniku analiz, o których mowa w art. 11q ust. 1 pkt 3 ustawy, wraz z uzasadnieniem odchyień, jeżeli wystąpiły,

f) przyjęte zasady dotyczące praw wspólników lub stron umowy do udziału w zysku lub majątku oraz uczestnictwa w stratach – w przypadku umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub innej umowy o podobnym charakterze<sup>35</sup>.

## Podsumowanie

Cen transferowe z roku na rok stają się elementem prawa podatkowego, któremu poświęca się coraz więcej uwagi. Wynika to nie tylko z wielu zmian przyjętych w ostatnich latach, ale również większej szczegółowości elementów składających się na dokumentację podatkową i nacisku na jak najbardziej przedstawienie warunków oraz rynkowości transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi. Ten drugi aspekt wynika z tendencji „uszczelniania” przepisów podatkowych. Jednocześnie odciążenie niektórych grup podatników z zobowiązań sporządzania analizy porównawczej można odczytać jako chęć uproszczenia obowiązków dokumentacyjnych. Jednak dopiero czas pokaże, czy zmiany w przepisach rzeczywiście będą mogły być traktowane jako ułatwienie życia dla podatników.

35 Par. 2 pkt 3 lit. f dodana przez § 1 pkt 1 lit. c Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 kwietnia 2022 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U.2022.778).

Darya Bannaya

Młodsza konsultantka podatkowa. Absolwentka kierunku Prawo na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego i kierunku Globalny Biznes, Finanse i Zarządzanie w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie. Laureatka konkursu Ministerstwa Finansów „Podatkowi Liderzy” 7. edycja. Prowadząca szkoleń oraz konferencji skierowanych dla cudzoziemców w tematyce podatkowych aspektów prowadzenia i założenia biznesu w Polsce. Specjalizuje się w prawie podatkowym, doradzając klientom w bieżących sprawach związanych przede wszystkim z podatkami dochodowymi. Autorka i współautorka publikacji o tematyce prawnopodatkowej.

**Słowa kluczowe:** podatki, majątek, spadek, darowizna, osoba fizyczna, zwolnienie, kwota wolna, kumulatywność, interpretacja indywidualna, ulga, grupa podatkowa, ulga mieszkaniowa, kumulatywność

PUBLIKACJA RECENZOWANA

## WYBRANE ASPEKTY ROZLICZENIA PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN

Podatek od spadków i darowizn jest specyficznym podatkiem majątkowym w wielu kwestiach. Niniejsze opracowanie przedstawia poglądowo zagadnienia najbardziej nietypowe oraz charakterystyczne dla tego podatku. Obejmuje on transakcje nieodpłatnego przekazania rzeczy i pieniędzy na rzecz osób fizycznych. Jest podatkiem majątkowym, który posiada własne ulgi i zwolnienia, wprowadza definicję ustawową grup podatkowych.

Ustawa o podatku od spadków i darowizn nie zawiera definicji pojęcia „darowizna”. Z tego względu, celem ustalenia tej definicji, należy sięgnąć do ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2022 r. poz. 1360 z późn. zm.).

W myśl art. 888 § 1 Kodeksu cywilnego:

*Przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku.*

Darowizna należy do czynności, których celem jest dokonanie aktu przysporzenia majątkowego bez ekwiwalentu i polega najczęściej na przesunięciu jakiegoś dobra majątkowego z majątku darczyńcy do majątku obdarowanego. Świadczenie to ma charakter nieodpłatny, gdy druga strona umowy nie zobowiązuje się do jakiegokolwiek świadczenia w zamian za uczynioną darowiznę. Do zawarcia umowy darowizny, podobnie jak każdej innej umowy, niezbędne jest zgodne oświadczenie woli złożone przez obie strony umowy. Podatek od spadków i darowizn posiada również bardzo specyficzną cechę kumulatywności, to oznacza, że nie jest rozliczany w okresie rocznym, jak podatki dochodowe, tylko obliczając moment powstania zobowiązania podatkowego należy brać pod uwagę ostatnie 5 lat kalendarzowych.

Ważną kwestią poruszoną w artykule jest kwestia zwolnień od podatku, w szczególności jakie warunki należy spełnić, aby móc z takiego zwolnienia skorzystać. Poza ustawowymi warunkami umożliwiającymi skorzystanie ze zwolnienia, nie sposób pominąć praktyki organów podatkowych w zakresie weryfikacji spełnienia wymogów ustawowych do skorzystania ze zwolnienia przez podatników. Podatnicy, którzy nie są pewni konsekwencji podatkowych albo zaistnienia określonego stanu faktycznego uprawniającego do skorzystania z ulgi, najczęściej występują o indywidualne interpretacje prawa podatkowego. Istotną kwestią jest również rozliczenie podatku od spadków i darowizn. Przedmiotem opracowania w niniejszej pracy są najważniejsze kwestie potrzebne do prawidłowego rozliczenia z organem podatkowym (mianowicie: rodzaje deklaracji, termin na ich złożenie oraz sposób wyliczenia i zapłaty podatku). Podsumowując, niniejsze opracowanie nakreśla specyficzne aspekty konstrukcji oraz zasad funkcjonowania podatku od spadków i darowizn.

### Wprowadzenie do struktury oraz charakterystyki podatku od spadków i darowizn

Podatek od spadków i darowizn jest specyficznym podatkiem majątkowym, który

obejmuje otrzymanie przez niektóre osoby fizyczne, sklasyfikowane w ustawie rzeczy bądź pieniądze w sposób nieodpłatny. Nietypową regulacją jest również to, iż obowiązek podatkowy spoczywa na nabywcy spadku czy darowizny. Również inny niż przyjęty w ustawach o podatku dochodowym może być moment powstania obowiązku podatkowego.

Podatek od otrzymanego majątku po zmarłych osobach znany był w praktyce skarbowości od czasów starożytności. Od dawna bowiem uważano, że moment przekazywania spadku po śmierci dotychczasowego właściciela jest, ze względu na przyrost majątku spadkobiercy, stosowną okazją do nałożenia na niego specjalnego „nadzwyczajnego” podatku<sup>1</sup>. Może to wskazywać na fiskalną genezę podatku spadkowego, zwłaszcza że instytucja podatku – jak wiadomo – jest zjawiskiem znacznie wcześniejszym aniżeli świadome tendencje do wykorzystywania jej w celu osiągnięcia określonych rezultatów pozafiskalnych<sup>2</sup>.

W literaturze przedmiotu w zakresie opodatkowania spadków były przytaczane różnorodne poglądy uzasadniające opodatkowanie masy majątkowej po zmarłych podatnikach. Znany jest i często przytaczany pogląd J. Bentham’a i J.S. Milla, którzy podatek od spadków uważali za wyraz państwowego prawa do dziedziczenia po zmarłych obywatelach. Podobne jest zresztą i inne stanowisko, według którego podatek spadkowy stanowi swojego

rodzaju wynagrodzenie, świadczone państwu przez spadkobierców w zamian za możliwość dziedziczenia spadku<sup>3</sup>. W niektórych doktrynach podatek od spadków był uważany również za swojego rodzaju rekompensatę utraconego podatku dochodowego, który mógłby być należny za życia obywatela. Warto też zwrócić uwagę na pozostałe koncepcje powstania podatku od spadków i darowizn, na przykład oparcie genezy tego podatku na zdolności płatniczej. Zwiększona zdolność płatnicza uzasadniająca zastosowanie nadzwyczajnego podatku cechuje zarówno spadkodawcę, jak i spadkobiercę. Jeżeli podatek ten obciąża spadkodawcę, to spada na niego w momencie jego najwyższej zdolności płatniczej, tzn. w momencie jego śmierci, gdyż później nie będzie on już nigdy użytkował swojej własności. Jeżeli zaś podatek ten obciąża spadkobierców, to również jest pobierany w okresie, w którym ich zdolność płatnicza jest stosunkowo wysoka, ze względu na niespodziewany, a w każdym razie nadzwyczajny przyrost majątku<sup>4</sup>. Należy zwrócić również uwagę na kolejną szczególną cechę podatku od spadków i darowizn, a mianowicie jego jednorazowy charakter. Podatek ten nie jest podatkiem nominalnym lecz realnym, jego wysokość zależy od wartości masy spadkowej bądź od wartości rzeczy przekazanej w sposób nieodpłatny. Kolejnym aspektem, który ma znaczenie przy wyliczeniu wysokości podatku, jest stopień pokrewieństwa pomiędzy osobami, u których doszło do przekazania spadku bądź darowi-

zny. Preferencje podatkowe są zróżnicowane na podstawie ustawowego podziału na trzy podatkowe grupy więzi pomiędzy podatnikami.

Jak już zostało wspomniane, podatnikowi od spadków i darowizn podlega nieodpłatne nabycie przez osobę fizyczną rzeczy znajdujących się na terytorium RP lub nabycie praw majątkowych wykonywanych na terytorium kraju. Zgodnie z art. 1 ust. 1 o podatku od spadków i darowizn<sup>5</sup> przedmiotem opodatkowania jest nabycie tytułem:

- 1) *dziedziczenia, zapisu zwykłego, dalszego zapisu, zapisu windykacyjnego, polecenia testamentowego;*
- 2) *darowizny, polecenia darczyńcy;*
- 3) *zasiedzenia;*
- 4) *nieodpłatnego zniesienia współwłasności;*
- 5) *zachowku, jeżeli uprawniony nie uzyskał go w postaci uczynionej przez spadkodawcę darowizny lub w drodze dziedziczenia albo w postaci zapisu;*
- 6) *nieodpłatnej: renty, użytkowania oraz służebności.*

Jako że mamy do czynienia z ustawodawcą w zakresie podatków, zgodnie z normami konstytucyjnymi (w szczególności art. 217 Konstytucji RP) przedmiot i podmiot podatku oraz wszelkie ulgi i zwolnienia powinny być uregulowane w ustawie, ustawodawca zawarł również rodzaj nieodpłatnych nabyć,

1 J. R. Hicks, *The Social Framework*, Oxford 1952, s. 210.

2 Ibidem.

3 S. Głąbiński, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1926 r., s. 315.

4 W. Shultz, L. Harris, *American Public Finance*, Englewood Cliffs 1959, s. 425.

5 Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2023 r. poz. 1114).

które nie podlegają podatkowi od spadków i darowizn. Są nimi zgodnie z art. 3 ustawy:

1) nabycie własności rzeczy ruchomych znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych podlegających wykonaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli w dniu nabycia ani nabywca, ani też spadkodawca lub darczyńca nie byli obywatelami polskimi i nie mieli miejsca stałego pobytu lub siedziby na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

2) nabycie w drodze spadku, zapisu windykacyjnego lub darowizny praw autorskich i praw pokrewnych, praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych oraz wierzytelności wynikających z nabycia tych praw;

4) nabycie w drodze dziedziczenia środków z pracowniczego programu emerytalnego;

4a) nabycie w drodze dziedziczenia środków z pracowniczego planu kapitałowego, o którym mowa w ustawie z dnia 4 października 2018 r. o pracowniczych planach kapitałowych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1342);

5) nabycie w drodze spadku środków zgromadzonych na rachunku zmarłego członka otwartego funduszu emerytalnego;

6) nabycie w drodze spadku środków zgromadzonych na indywidualnym koncie emerytalnym oraz na indywidualnym koncie zabezpieczenia emerytalnego;

7) nabycie w drodze spadku kwoty składek zewidencjonowanych na subkon-

cie, o którym mowa w art. 40a ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 423, 432 i 619);

8) nabycie nieodpłatnej renty, o której mowa w art. 29c ustawy z dnia 10 maja 2018 r. o Centralnym Porcie Komunikacyjnym (Dz. U. z 2021 r. poz. 1354 oraz z 2022 r. poz. 807, 1079, 1390 i 1846);

9) nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych będących przedmiotem świadczenia, o którym mowa w art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej (Dz. U. poz. 326), oraz stanowiących mienie otrzymane w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej albo fundacji rodzinnej w organizacji.

Kolejną wyróżniającą cechą podatku od spadków i darowizn jest zasada kumulacji. Zasada ta polega na wydłużonym okresie rozliczeniowym danego podatku. W powszechnych ustawach o podatkach dochodowych okresem rozliczeniowym jest rok kalendarzowy, natomiast w przypadku podatku od spadków i darowizn należy wziąć pod uwagę 5-letni okres. Zasada ta jest wyrażona w art. 9 pkt. 2 ustawy:

*Jeżeli nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych od tego samego zbywcy następuje więcej niż jeden raz, do czystej wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych dolicza się czystą wartość rzeczy i praw majątkowych nabytych dotychczas od tego samego zbywcy w roku, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, i w okresie 5 lat poprzedzających ten rok. Od podatku obliczonego od łącznej wartości nabytych rzeczy i praw majątkowych potrąca się podatek przypadający od opodatkowanych poprzednio nabytych*

*rzeczy i praw majątkowych. Wynikająca z obliczenia nadwyżka podatku nie podlega ani zaliczeniu na poczet innych podatków, ani zwrotowi. Nabywcy obowiązani są w zeznaniu podatkowym wymienić rzeczy i prawa majątkowe nabyte w podanym wyżej okresie.*

Jak można zaobserwować, zasady funkcjonowania podatku od spadków i darowizn są nieco odmienne od ustaw o podatkach dochodowych, nie można zastosować analogii rozliczenia darowizny do podatku dochodowego. Jak wiadomo, nieznanomość przepisów szkodzi, dlatego warto przy otrzymaniu darowizny czy spadku pochylić się nad regulacjami zawartymi w ustawie regulującej dany podatek. Pominięcie przepisów lub zaniechanie procedur specjalnych może prowadzić do powstania zaległości podatkowej bądź prawa do utraty zwolnienia z podatku od spadku i darowizn.

### **Zwolnienia oraz ich ograniczenia w podatku od spadków i darowizn**

Ustawa zawiera liczną liczbę zwolnień z podatku od spadków i darowizn, niektóre z nich są uwarunkowane kwotą, niektóre stosunkami według grup podatkowych pomiędzy podatnikami, czasami zastosowanie ulgi wymaga spełnienia dodatkowych obowiązków (np. złożenia deklaracji w określonym czasookresie od momentu dokonania darowizny czy przyjęcia spadku).

Zgodnie z art. 4 ustawy zwolnione z podatku jest:

1) nabycie własności gruntów, stanowiących gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, wraz z będącymi ich częścią składową drzewami i innymi roślinami, pod wa-

runkiem że w wyniku nabycia zostanie utworzone lub powiększone gospodarstwo rolne, a powierzchnia gospodarstwa rolnego utworzonego lub powstałego w wyniku powiększenia będzie nie mniejsza niż 11 ha i nie większa niż 300 ha oraz gospodarstwo to będzie prowadzone przez nabywcę przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia; (...)

3) nabycie praw do wkładów w spółdzielni rolników, rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub w spółdzielni kółek rolniczych;

3a) nabycie w drodze darowizny pieniędzy przez osobę zaliczoną do I grupy podatkowej w wysokości nieprzekraczającej 2000 zł miesięcznie od jednego darczyńcy albo łącznie od wielu darczyńców, wpłaconych przez darczyńcę lub darczyńców na rachunek oszczędnościowy obdarowanego prowadzony na podstawie umowy, o której mowa w art. 4 ust. 2 ustawy z dnia 26 maja 2023 r. o pomocy państwa w oszczędzaniu na cele mieszkaniowe (Dz. U. poz. 1114);

5) nabycie w drodze darowizny pieniędzy lub innych rzeczy przez osobę zaliczoną do I grupy podatkowej w wysokości nieprzekraczającej 9637 zł od jednego darczyńcy, a od wielu darczyńców łącznie nie więcej niż 19 274 zł w okresie 5 lat od daty pierwszej darowizny, jeżeli pieniądze te lub rzeczy obdarowany przeznaczy w okresie 12 miesięcy od dnia ich otrzymania na wkład budowlany lub mieszkaniowy do spółdzielni, budowę domu jednorodzinnego, nabycie lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość albo spłatę zabezpieczonego hipoteką kredytu mieszkaniowego wraz z odsetkami;

5a) nabycie w drodze dziedziczenia praw do wkładu mieszkaniowego

w spółdzielni mieszkaniowej przez osobę zaliczoną do I lub II grupy podatkowej, jeżeli spełnia warunki określone w art. 16 ust. 2 pkt 2–5 oraz spółdzielcze prawo do tego lokalu będzie przysługiwało nabywcy wkładu przez okres co najmniej 5 lat od dnia jego ustanowienia; warunek ten uważa się za zachowany także w przypadku przeniesienia przez spółdzielnię własności tego lokalu na nabywcę;

6) nabycie w drodze darowizny praw do rachunku oszczędnościowo-kredytowego przez osobę pozostającą faktycznie we wspólnym pożyciu małżeńskim z posiadaczem rachunku oszczędnościowo-kredytowego w kasie mieszkaniowej, pod warunkiem przeznaczenia środków zgromadzonych na tym rachunku na cele mieszkaniowe;

8) nabycie własności fizycznie wydzielonych części nieruchomości w drodze zasiedzenia przez osoby będące współwłaścicielami ułamkowych części nieruchomości – do wysokości udziału we współwłasności;

9) nabycie w drodze spadku lub zapisu windykacyjnego:

a) przez osoby zaliczone do I i II grupy podatkowej przedmiotów wyposażenia mieszkania, pościeli, odzieży, bielizny oraz narzędzi pracy przeznaczonych do użytku w gospodarstwie domowym; jeżeli w skład wyposażenia mieszkania wchodzi meble zabytkowe, przepis lit. c niniejszego punktu stosuje się odpowiednio,

b) dzieł sztuki i rękopisów będących przedmiotem twórczości spadkodawcy oraz materiałów bibliotecznych, jeżeli spadkodawca zajmował się twórczością lub działalnością naukową, oświa-

tową, artystyczną, literacką lub publicystyczną,

c) zabytków ruchomych i kolekcji wpisanych do rejestru zabytków, a także zabytków użytych muzeum w celach naukowych lub wystawienniczych na okres nie krótszy niż 2 lata,

d) przez osoby zaliczone do I i II grupy podatkowej zabytków nieruchomości wpisanych do rejestru zabytków, jeżeli nabywca zabezpiecza je i konserwuje zgodnie z obowiązującymi przepisami;

12) nabycie przez rolnika pojazdów rolniczych i maszyn rolniczych oraz części do tych pojazdów i maszyn, pod warunkiem że te pojazdy i maszyny rolnicze w ciągu 3 lat od daty otrzymania nie zostaną przez nabywcę sprzedane lub darowane osobom trzecim; niedotrzymanie tego warunku powoduje utratę zwolnienia;

15) nabycie przez osoby zaliczone do I grupy podatkowej własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze nieodpłatnego zniesienia współwłasności.

Oprócz licznych sytuacji wymienionych wyżej w przepisach są jeszcze dwa alternatywne zwolnienia z podatku od spadków i darowizn. Pierwsze z nich dotyczy sytuacji, gdy darowizna nie przekracza określonej kwoty w danej grupie podatkowej, co przedstawia poniższa tabela.

Kwota zwolniona	Grupa podatkowa
36 120 złotych	I grupa podatkowa
27 090 złotych	II grupa podatkowa
5 733 złotych	III grupa podatkowa

Źródło: opracowanie własne na podstawie przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn.

W przypadku otrzymania w darowiźnie powyższych kwot w określonych grupach podatkowych (warto wspomnieć, że należy liczyć 5-letni okres otrzymania darowizny od określonych osób) nie ma potrzeby zgłaszania takiej darowizny oraz uiszczenia od niej podatku. U przeciętnego podatnika oczywiście może powstać pytanie, kto do jakiej grupy należy. Krótkie omówienie powyższej kwestii zostało zaprezentowane poniżej.

**I grupa podatkowa – małżonek, wstępny, zstępny, pasierb, zięć, synowa, rodzeństwo, ojczym, macocha, teściowie.**

**II grupa podatkowa – zstępni rodzeństwa, rodzeństwo rodziców, zstępni i małżonkowie pasierbów, małżonkowie rodzeństwa i rodzeństwo małżonków, małżonkowie rodzeństwa małżonków, małżonkowie innych zstępnych.**

**III grupa podatkowa – inni nabywcy.**

*Źródło: opracowanie własne na podstawie przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn.*

Poza kwotami zwolnionymi, ustawodawca przewidział również inny typ zwolnień. Możliwość ta jest uregulowana w art. 4a ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn.

Podatnik może skorzystać ze zwolnienia z podatku w aspekcie nabycia spadku bądź darowizny od małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwa, ojczyma i macochy bez względu na wartość masy spadkowej bądź ilości podarowanych pieniędzy, jeżeli zgłosi ten fakt nabycia

właściwemu według swojego miejsca zamieszkania Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w ciągu 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego. Jeżeli nabycie spadku odbyło się na drodze dziedziczenia, wówczas termin 6 miesięcy liczony jest od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku. Natomiast w sytuacji otrzymania darowizny w formie pieniężnej, termin 6 miesięcy jest liczony od daty otrzymania środków finansowych do dyspozycji obdarowanego.

Można zaobserwować, że każdy rodzaj zwolnienia z podatku od spadków i darowizn ma tak zwane swoje „ale”. Należy zachować należytą staranność przy zastosowaniu zwolnienia, żeby nie doprowadziło to do powstania zaległości w postaci niezapłaconego podatku oraz odsetek od niezapłacenia w terminie.

### **Praktyka organów podatkowych oraz orzecznictwo sądów administracyjnych w zakresie zwolnień w podatku od spadków i darowizn**

Nie ulega wątpliwości fakt, iż liczne ograniczenia oraz warunki ustawowe, które należy spełnić, aby skorzystać ze zwolnienia, mogą rodzić liczne wątpliwości po stronie nie tylko podatników, ale również organów podatkowych.

Co może w sytuacji wątpliwości w zakresie zastosowania zwolnienia zrobić podatnik? Po pierwsze, może skontaktować się z organami podatkowymi w celu wytłumaczenia wątpliwych kwestii, po drugie, w bardziej skompli-

kowanym przypadku może wystąpić o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego. Takich możliwości nie mają organy podatkowe, jednak w trakcie stosowania przepisów prawa podatkowego wypracowywana jest określona linia interpretacyjna przepisów podatkowych. Dość niejednoznaczną oraz problematyczną kwestią jest skorzystanie ze zwolnienia z podatku w przypadku darowizny pieniężnej w pierwszej grupie podatkowej. Różni się również linia stosowania przepisów przez organy podatkowe, różne bywają także wyroki sądów administracyjnych w tej kwestii. Chodzi o warunki ustawowe uprawniające do skorzystania ze zwolnienia, a mianowicie:

1. Złożenie deklaracji SD-Z2.
2. Przekazanie środków pieniężnych za pośrednictwem przelewu.

Praktyka bywała tak niejednoznaczna, że w 2022 roku rzecznik praw obywatelskich skierował do Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) wniosek o rozstrzygnięcie w jednoznaczny sposób kwestii tego, czy przelew bankowy jest koniecznym warunkiem do skorzystania ze zwolnienia z podatku od spadków i darowizn. Kwestia ta została przedstawiona w uchwale NSA z dnia 20 marca 2023 r. sygn. akt III FPS 3/22<sup>6</sup>.

Zgodnie z podjętą uchwałą:

*Wyrażenie użyte w art. 4a ust. 1 pkt 2 ustawy z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2021 r. poz. 1043 ze zm.) w przypadku gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne*

<sup>6</sup> <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8A1C0E342D> [dostęp: 12.08.2023].

(...) – udokumentują ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek płatniczy nabywcy, na jego rachunek, inny niż płatniczy, w banku lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub przekazem pocztowym”, należy rozumieć w ten sposób, że warunkiem wystarczającym do skorzystania ze zwolnienia podatkowego uregulowanego w tym przepisie jest udokumentowanie dokonania przekazania środków pieniężnych we wskazany w tym przepisie sposób przez darczyńcę na rzecz obdarowanego.

Tym samym uznaje, że podejmowane inne czynności w celu dokumentowania otrzymania środków pieniężnych tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są niewystarczające albo zbędne. (...)

Nie sposób odgadnąć, w jaki sposób dokonana przez obdarowanego wpłata środków na własne konto miałyby dowodzić, a takie stanowiska są formułowane, że służy ona wykonaniu umowy darowizny. Jeśli celem analizowanej regulacji jest potwierdzenie faktu dokonania darowizny, to tym bardziej nieodzwonne staje się ustalenie, że wpłaty na konto obdarowanego dokonał darczyńca. Jak jednak tego dokonać, jeśli odstąpimy od weryfikacji osoby dokonującej tej wpłaty? Nie sposób w tej sytuacji odgadnąć, jak wpłatę zrealizowaną przez obdarowanego na własne konto można uznać za darowiznę. (...)

Z tego względu – zdaniem NSA – należy stwierdzić, że w przypadku gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne, a wartość majątku nabytego łącznie od tej samej osoby w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, doliczona do wartości

rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych, przekracza kwotę określoną w art. 9 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., warunkiem zwolnienia na podstawie art. 4a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.s.d. jest udokumentowanie nabycia środków pieniężnych dowodem przekazania na rachunek płatniczy nabywcy, na jego rachunek, inny niż płatniczy, w banku lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub przekazem pocztowym” w sposób zapewniający identyfikację stron umowy. „Tylko wtedy można mieć pewność, że korzystniejszy model opodatkowania na podstawie art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. znalazł zastosowanie w sytuacji odpowiadającej intencjom prawodawcy. (...)

Jak wynika z uchwały NSA, nie mogą już powstać ani po stronie podatników, ani po stronie organów podatkowych wątpliwości w zakresie warunków, które trzeba spełnić, aby skorzystać z możliwego zwolnienia od podatku.

Podobne stanowisko zaczęło też dominować w wydawanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej interpretacjach indywidualnych przepisów prawa podatkowego. Na przykład, w interpretacji z dnia 28 października 2022 roku stwierdzono, że:

*W przypadku darowizny środków pieniężnych, dla zastosowania przedmiotowego zwolnienia z podatku, o którym mowa w art. 4a ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn, środki pieniężne muszą zostać przekazane w sposób ściśle w przepisie określony, a zatem na rachunek płatniczy nabywcy, na jego rachunek, inny niż płatniczy, w banku lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub przekazem pocztowym.*

*Literalne brzmienie przepisu art. 4a ustawy o podatku od spadków i daro-*

*wizn nie pozwala natomiast skorzystać ze zwolnienia podatkowego w przypadku wpłaty na rzecz osoby trzeciej, gdyż nabycie nie jest udokumentowane tak, jak wskazuje przepis art. 4a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn. Jeżeli więc przedmiot darowizny zostanie przekazany bezpośrednio przez darczyńcę na rachunek wierzyciela osoby obdarowanej (w tym przypadku sprzedającej), zwolnienie określone w art. 4a ustawy od spadków i darowizn nie będzie miało zastosowania.*

Oznacza to, że każdy podatnik przed skorzystaniem z określonych w ustawie zwolnień powinien zapoznać się z szczegółowo z przepisami ustawy, a w razie powracających wątpliwości, wystąpić o wydanie interpretacji we własnej sprawie.

### **Rozliczenie podatku od spadków i darowizn**

W przypadku gdy podatnik otrzymał w sposób nieodpłatny rzeczy bądź prawa wymienione w ustawie oraz podlegające pod podatek od spadków i darowizn, należy zidentyfikować moment powstania zobowiązania podatkowego oraz obliczyć wysokość należnego podatku do wpłaty. Wysokość podatku należnego należy obliczyć indywidualnie, gdyż jest zależna od kwoty oraz grupy podatkowej.

Jeżeli wartość otrzymanego majątku przekracza kwotę wolną oraz nie ma możliwości skorzystania ze zwolnienia – należy złożyć do Urzędu Skarbowego deklarację SD-Z2. Terminy płatności mogą być różne, na przykład w ciągu 30 dni od otrzymania darowizny. Jeżeli podatnik spełnia przesłanki do zastosowania zwolnienia, powinien złożyć w ciągu 6 miesięcy od daty dokonania czynności deklarację SD-3.

Oprócz samej deklaracji, należy przygotować również dla urzędu skarbowego dokumenty potwierdzające otrzymanie nieodpłatne rzeczy lub praw, na przykład:

- umowę darowizny z określeniem jej przedmiotu (pieniądze, samochód, mieszkanie);
- postanowienie sądu albo akt poświadczenia dziedziczenia w przypadku spadkobiercy;
- dokument potwierdzający stopień pokrewieństwa lub powinowactwa który łączył podatnika z osobą, po której otrzymuje majątek;
- potwierdzenie istnienia długów i ciężarów na otrzymywanym majątku;

- wydatki na leczenie i pogrzeb spadkodawcy, jeżeli nie zostały pokryte z jego majątku.

Zapłata podatku następuje po doręczeniu podatnikowi decyzji z ustaloną kwotą podatku (w przypadku złożenia deklaracji SD-3). Decyzja jest wydana w oparciu o informacje zawarte w zeznaniu podatkowym oraz zgromadzone w toku postępowania podatkowego, gdy wartość rynkowa nabytych rzeczy lub praw majątkowych przekroczy kwotę wolną od podatku. Podatek należy wpłacić w ciągu 14 dni od dnia doręczenia decyzji.

### Podsumowanie

Podatek od spadków i darowizn funkcjonuje w Polsce od lat (obecna ustawa została uchwalona w 1983 r.). Podmiotem tego podatku są wyłącznie osoby

fizyczne, natomiast przedmiot jest ściśle określony w ustawie. Najczęściej przedmiotem podatku od spadków i darowizn jest przekazanie w sposób nieodpłatny rzeczy lub praw od najbliższych osób, co z kolei w zależności od kwoty i stopnia pokrewieństwa może w części lub w całości korzystać ze zwolnień przewidzianych w przepisach ustawy. Podatek ten może powstać przy kumulatywnym przekroczeniu kwoty wolnej od podatku w określonej grupie podatkowej. W niektórych sytuacjach podatnicy mogą skorzystać ze zwolnienia. W przypadku zwolnień warto szczegółowo pochylić się nad ustawowymi warunkami do jego skorzystania, w szczególności w sytuacji, gdy przepis nie jest jasny albo nie reguluje do końca sytuacji podatnika. Czasem również warto wystąpić z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego.

## **„Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”**

**Cykl ukazowania się:** kwartalnik

### **Redakcja:**

Dr Andrzej Dmowski – redaktor naczelny, [andrzej.dmowski@russellbedford.pl](mailto:andrzej.dmowski@russellbedford.pl), tel. 22 276 61 80  
Maja Kluczyńska – sekretarz redakcji, [maja.kluczynska@russellbedford.pl](mailto:maja.kluczynska@russellbedford.pl), tel. 22 276 61 80  
<http://www.russellbedford.pl/>

### **Skład i łamanie:**

Doce System Solutions sp. z o.o., [www.doce.com.pl](http://www.doce.com.pl)

**Rada Naukowa:** prof. dr hab. Andrzej Patulski, dr n. pr. Patryk Kuzior

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

### **Wydawca**

Russell Bedford Poland Sp. z o.o.  
al. Jerozolimskie 123A  
02-017 Warszawa  
Tel. 22 276 61 80  
<http://www.russellbedford.pl/>

Redakcja miesięcznika przyjmuje artykuły do 30 000 znaków ze spacjami (do 17 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., al. Jerozolimskie 123A, 02-018 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**