

# RB MAGAZYN ZINE

kwiecień 4/2015



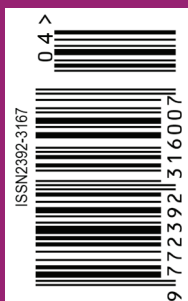
Zmiany VAT już w lipcu 2015 r.

Specjalistyczna baza danych dla organów podatkowych

Wiążąca Informacja Akcyzowa jako nowe narzędzie zarządzania podatkowego

350 mln euro dla mazowieckich firm w nowej perspektywie UE

Najczęstsze błędy w informacjach finansowych obniżające ich użyteczność i wiarygodność







6



9



12

## O NAS

Najbliższe szkolenia i warsztaty Russell Bedford..... 3

Relacje z cyklu śniadań podatkowych z Russell Bedford ..... 4

## TEMAT NUMERU

Zmiany VAT już w lipcu 2015 r. .... 6

## PODATKI

Opłata rezerwacyjna za mieszkanie a podatek VAT ..... 8

Specjalistyczna baza danych dla organów podatkowych ..... 9

Rozliczenie przychodów i kosztów wspólnego przedsiębiorstwa a VAT ..... 10

Wyodrębnienie własności lokali w budynku, czyli jak zapłacić niższy podatek od nieruchomości ..... 12

Wiążąca Informacja Akcyzowa jako nowe narzędzie zarządzania podatkowego ..... 14

Kontrola podatkowa prowadzona przez organy podatkowe ..... 15

## GOSPODARKA

Współpraca gospodarcza między Polską a Francją ..... 16

350 mln euro dla mazowieckich firm w nowej perspektywie UE ..... 17

## AUDYT I RACHUNKOWOŚĆ

Najczęstsze błędy w informacjach finansowych obniżające ich użyteczność i wiarygodność ..... 18

## PRAWO

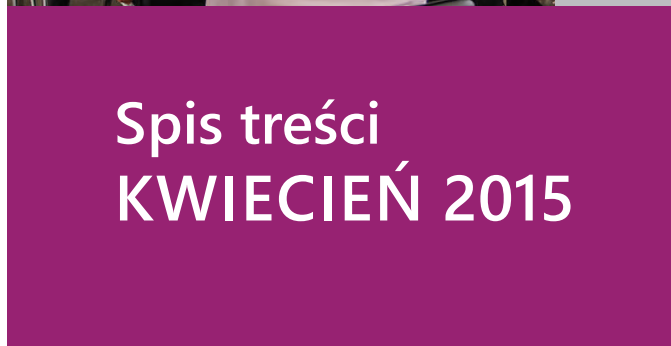
Wniosek o udzielenie zabezpieczenia ..... 21

Cykl artykułów: Odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółek ..... 24



4

# Spis treści KWIECIEŃ 2015



18



16



21



10

Informacje zawarte w tej publikacji są tylko dla celów informacyjnych i nie stanowią profesjonalnego doradztwa z zakresu księgowości, podatków, biznesu czy porad prawnych. Ustawy i przepisy zmieniają się szybko, więc informacje zawarte w niniejszym dokumencie mogą nie być kompletne i aktualne. Proszę skontaktować się z profesjonalnym doradcą przed podjęciem jakichkolwiek działań na podstawie zawartych informacji. Opublikowany luty 2015.



## Szanowni Państwo



Zespół Russell Bedford co miesiąc stara się poruszać tematy, które mogłyby Państwa zainteresować. W tym numerze przygotowaliśmy relację z cyklu śniadań podatkowych, które odbyły się w Katowicach oraz Warszawie. Spotkania cieszyły się bardzo dużym zainteresowaniem - dziękujemy!

Tematem przewodnim tego numeru są zmiany w podatku VAT, przyjęte przez sejm, a które wchodzi w życie od 1 lipca 2015. Związane są one z obowiązkiem stosowania tzw. odwróconego podatku VAT - może on okazać się dość uciążliwy dla osób, które wcześniej nie stosowały takiego mechanizmu. Serdecznie polecamy artykuł Wioletty Kajdy na ten temat.

Wszystkich zainteresowanych tematyką podatkową, zapraszamy do naszego działu „Podatki”. Poruszamy w nim m. in. takie zagadnienia jak - opłata rezerwacyjna za mieszkanie, rozliczanie przychodów i kosztów wspólnego przedsięwzięcia czy wyodrębnianie własności lokali w budynku, czyli jak zapłacić niższy podatek od nieruchomości.

Jak wygląda nasza współpraca z Francją? Jakie produkty najczęściej tam sprzedajemy i jak przyczyniło się to do wzrostu eksportu? Co to są „inteligentne specjalizacje” oraz na co Urząd Marszałkowski przeznaczy 350 mln euro? Odpowiedzi na te pytania znajdują się w dziale „Gospodarka”.

Co jeszcze czeka na Państwa w czwartym numerze RB Magazine? Zapraszamy do zapoznania się z bardzo ciekawym artykułem Grzegorza Błaszковского, dotyczącym najczęstszych błędów w informacjach finansowych, które mogą obniżyć ich użyteczność i wiarygodność.

W rubryce „Prawo” poruszamy kwestię wniosku o udzielenie zabezpieczenia oraz rozpoczynamy cykl artykułów - odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółek.

Życzymy udanej lektury!

### KWIECIEŃ NR 04 (04) 2015

RB Magazine  
ul. Marynarska 11, 02-674 Warszawa  
tel. 22 276 61 84  
[www.russellbedford.pl/pl/glowna/o-nas/rb-magazine](http://www.russellbedford.pl/pl/glowna/o-nas/rb-magazine)

Wydawca



Redaktor Naczelna  
Angelika Kozłowska  
[angelika.kozłowska@russellbedford.pl](mailto:angelika.kozłowska@russellbedford.pl)

Reklama  
e-mail: [marketing@russellbedford.pl](mailto:marketing@russellbedford.pl)

Projekt i skład  
PDWA Interactive Agency  
ul. Banderii 4 lok. 321  
01-164 Warszawa  
[www.pdwa.pl](http://www.pdwa.pl)

# Najbliższe szkolenia i warsztaty Russell Bedford

ZAPRASZAMY NA NAJBLIŻSZE SZKOLENIA I WARSZTATY, KTÓRE ZAPLANOWALIŚMY NA KWIECIEŃ 2015.

TEMAT SZKOLENIA	DATA I MIEJSCE	CENA
Akademia fuzji i przejęć - połączenie, podział, przekształcenia oraz likwidacja spółek kapitałowych w ujęciu prawnym, podatkowym i rachunkowym - III Edycja	Warszawa, 13-15 maj 2015	1550 zł
Podatki VAT i CIT w 2015 roku – po nowelizacji ustaw podatkowych	Warszawa, 13-14 maj 2015 Poznań, 19-20 maj 2015 Katowice, 19-20 maj 2015	950 zł
Zarządzanie konfliktami pracowniczymi	Warszawa, 18 maj 2015	490 zł
Najnowsze zmiany w prawie pracy i umowach terminowych 2014/2015	Warszawa, 19 maj 2015	450 zł
Pranie brudnych pieniędzy, a raje podatkowe - międzynarodowa optymalizacja podatkowa	Warszawa, 19-20 maj 2015	1250 zł
Prognozowanie i analizy płynności finansowej	Wrocław, 25-26 maj 2015 Katowice, 9-10 czerwca 2015	990 zł
Umowy cywilnoprawne – z uwzględnieniem zmian projektowanych w 2015-2016	Poznań, 25 maj 2015 Opole, 25 maj 2015 Warszawa, 27 maj 2015	450 zł
Rozliczenia krajowych i zagranicznych podróży służbowych. Rozliczanie, dokumentacja, składki ZUS i podatek	Warszawa, 26 maj 2015	450 zł
Potrącenia z wynagrodzeń i zasiłków. Odliczenia, egzekucja i potrącenia dobrowolne	Warszawa, 27 maj 2015	450 zł
<b>Szkolenie wyjazdowe</b> Ceny transferowe i dokumentacja podatkowa – nowe regulacje obowiązujące od 1 stycznia 2015 r.	Gdańsk, Hotel Wolne Miasto, 10-12 czerwiec 2015	1599 zł
<b>Szkolenie wyjazdowe</b> Umowy cywilnoprawne w 2015 i 2016 r. – teoria a praktyka	Gdańsk, Hotel Wolne Miasto, 10-12 czerwiec 2015	1599 zł

Więcej tematów znajdą Państwo na naszej stronie:  
[www.russellbedford.pl](http://www.russellbedford.pl)  
w zakładce szkolenia lub pod numerem telefonu:  
**(22) 276 61 84**

# Relacje z cyklu śniadań podatkowych z Russell Bedford

DNIA 17 KWIETNIA 2015 ROKU W HOTELU BEST WESTERN KATOWICE ORAZ 24 KWIETNIA 2015 ROKU W BIURZE RUSSELL BEDFORD W WARSZAWIE PRZY UL. MARYNARSKIEJ 11, ODBYŁY SIĘ SPOTKANIA Z CYKLU „ŚNIADANIA PODATKOWE Z RUSSELL BEDFORD”. PODCZAS OBYDWU EVENTÓW MIELIŚMY PRZYJEMNOŚĆ GOŚCIC PONAD 70 OSÓB. OBA SPOTKANIA OTWORZY PREZES ZARZĄDU DR ANDRZEJ DMOWSKI.



Temat pierwszego ze śniadań połączony był z praktycznymi warsztatami, omawiał kwestie związane z koniecznością sporządzania dokumentacji cen transakcyjnych, w tym:

- Nowelizacji ustawy CIT w zakresie cen transakcyjnych
- Nowych zasad obowiązujących od 18 lipca 2013 roku
- Analizy porównywalności
- Restrukturyzacji działalności
- Kontroli organów podatkowych
- Odpowiedzialności podatników

Celem warsztatów było również pokazanie licznie przybyłym gościom jak skutecznie można sporządzić dokumentację podatkową w zakresie cen transferowych. Nie brakowało także pytań z sali, na które cierpliwie odpowiadali przedstawiciele firmy.

W trakcie warsztatów nie zabrakło również czasu na skosztowanie smacznych potraw i podzielenie się uwagami na temat omawianego zakresu.





Spotkanie w Warszawie poprowadzili eksperci Russell Bedford dr Andrzej Dmowski, Mec. Aleksandra Księżyk oraz Grażyna Zaremba - doradca podatkowy.

Podczas śniadania szczegółowo omówione zostały kwestie związane z praniem brudnych pieniędzy w rajach podatkowych, a dokładniej:

- Klasyczne metody wykorzystywania rajów podatkowych w procesie międzynarodowej optymalizacji podatkowej
- Przepięstwo prania brudnych pieniędzy w prawie polskim
- Przepięstwo prania brudnych pieniędzy w prawie międzynarodowym
- Charakterystyka systemów prawnych umożliwiających pranie brudnych pieniędzy
- Podstawowe metody prania brudnych pieniędzy
- Współpraca międzynarodowa i problem braku pomocy prawnej w zakresie spraw podatkowych i karno-skarbowych

W trakcie spotkania nasi eksperci pokazali jakie możliwości ale jednocześnie konsekwencje niesie ze sobą wdrażanie takiego typu rozwiązań.

Podczas warsztatów nie zabrakło również licznych pytań i dyskusji na omawiany temat.

Już dziś zapraszamy do obserwowania naszej strony i zapisu na kolejne śniadania podatkowe!



DZIĘKUJEMY  
WSZYSTKIM NASZYM  
KLIENTOM ZA LICZNE  
PRZYBYCIE



# Zmiany VAT już w lipcu 2015 r.

NA POSIEDZENIU SEJMU DNIA 9 KWIETNIA 2015 R. ZOSTAŁA OSTATECZNIE PRZYJĘTA USTAWA O ZMIANIE USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG ORAZ USTAWY – PRAWO ZAMÓWIEŃ PUBLICZNYCH. NAJISTOTNIEJSZE ZMIANY PRZEWIDZIANE W NOWELIZACJI DOTYCZĄ NASTĘPUJĄCYCH KWESTII:

- Rozszerzenie zakresu obowiązywania odwróconego VAT na urządzenia mobilne oraz plastyczne nieobrobione półprodukty z niektórych metali;
- Solidarna odpowiedzialność podatkowa nabywcy towaru;
- Uregulowanie zasad stosowania tzw. ulgi na złe długi;
- Rozszerzenie stosowania informacji podsumowujących;
- Wzrost stawki VAT na towary wykorzystywane do ochrony przeciwpożarowej;
- Rozszerzona lista towarów objętych solidarną odpowiedzialnością podatkową i obowiązkiem miesięcznych rozliczeń;
- Zmiany w stosowaniu kaucji gwarancyjnej.





Posłowie głosowali zgodnie z rekomendacją sejmowej komisji finansów publicznych. Zmiany mają wejść w życie 1 lipca 2015 r.

Jedną z najistotniejszych zmian jaką wprowadza nowelizacja ustawy o VAT jest rozszerzenie katalogu towarów związanych z obowiązkiem stosowania tzw. odwróconego podatku VAT. Jest to mechanizm znany podatnikom dokonującym transakcji wewnątrzspółnotowych. Istotę tego mechanizmu stanowi zobowiązanie nabywcy, a nie sprzedawcy towaru, do rozliczenia VAT. Dla podatników nie stosujących do tej pory takiego mechanizmu, zmiana może być dość uciążliwa.

Ustawa wprowadza nowy katalog towarów, dla których procedura VAT odwróconego będzie obowiązkowa. Są to przede wszystkim urządzenia mobilne takie jak telefony komórkowe, w tym smartfony, notebooki, laptopy, tablety i konsole do gier wideo. Mechanizm odwróconego podatku VAT obejmie również nieobrobione plastyczne półprodukty z ołowiu, cynku oraz aluminium. Resort Finansów zdecydował się na takie posunięcie, ze względu na występujące przestępstwa podatkowe w handlu elektroniką. Szacuje się, iż od 2011r. łączna suma wyłudzeń podatku VAT w tej branży może sięgać 3 mld zł. Ustawa wprowadza również przepis przejściowy, wprowadzający limit, który wynosi 20 tysięcy złotych. Odwrócony VAT dotyczy jedynie dostaw dokonanych od dnia wejścia w życie ustawy. Możliwość realizacji omawianej instytucji na rzecz podatników dotyczy tylko podmiotów będących czynnymi podatnikami VAT.

W związku z wprowadzonymi rozwiązaniami podatek musi się liczyć z utrudnieniami dotyczącymi m.in. przejścia obowiązku rozliczenia podatku VAT należnego na nabywcę towarów. To nabywca (czynny podatek VAT) w składanej deklaracji VAT-7, VAT-7K lub VAT-7D będzie zobowiązany do wykazania kwoty podatku należnego, która będzie także stanowić kwotę podatku naliczonego.

Wprowadzenie limitu na poziomie 20.000 zł powoduje również trudności za względów praktycznych - konieczność monitorowania wartości dostaw dla każdego nabywcy i realizowanych partiami - a co za tym idzie różnicowania sposobów naliczania VAT jest niewątpliwie uciążliwa i stanowi spore utrudnienie obrotu gospodarczego, szczególnie w wypadku firm mających wiele punktów na terenie całego kraju.

W praktyce skomplikowanym dla podatnika wydaje się zastosowanie odwróconego podatku VAT wyłącznie w przypadku kwot powyżej 20.000 zł, również w przypadku zamówień realizowanych partiami, przy których podatnicy będą zobowiązani do dodatkowego, dokładnego monitorowania ilości przeprowadzanych transakcji oraz ustalania wartości świadczenia do momentu przekroczenia kwoty 20.000 zł oraz po przekroczeniu tej kwoty.

Nowe przepisy przewidują ponadto wprowadzenie informacji podsumowujących dla transakcji objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia, które będą składane przez sprzedawców. Na podstawie danych z tych informacji będzie można sprawdzić, czy nabywcy wywiązali się z obowiązku rozliczenia podatku. Warto podkreślić, iż jest to nowy rodzaj informacji wykorzystywany w obrocie krajowym. Do tej pory informacje podsumowujące stosowane były jedynie w przypadku transakcji unijnych.

Warto jednak zauważyć, iż pomimo wejścia w życie zmian już 1 lipca 2015 r. obecnie dostępny jest jedynie projekt Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wzoru informacji podsumowującej w obrocie krajowym.

Przyjęta na ostatnim posiedzeniu Sejmu ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych, wprowadza odpowiedzialność podatkową nabywcy towaru za zobowiązania sprzedawcy. Jest to tzw. solidarna odpowiedzialność podatkowa, która odnosi się do dostaw

cyfrowych aparatów fotograficznych oraz materiałów eksploatacyjnych do drukarek.

Nowela obejmuje swym zakresem rozszerzenie zakresu listy towarów, które objęte są tzw. solidarną odpowiedzialnością podatkową oraz obowiązkiem stosowania rozliczeń miesięcznych. Nowelizacja ustawy o podatku od towaru i usług oraz Prawa zamówień publicznych uregulowała zagadnienie ulg za tzw. złe długi. Mowa o płatnościach, które nie zostały uiszczone w terminie 150 dni od upływu terminu określonego w umowie lub na fakturze. Prawo do skorzystania z ulgi przysługuje wierzycielowi, jeżeli dłużnik jest w trakcie postępowania upadłościowego lub likwidacyjnego. Ustawa nie zobowiązuje dłużnika do dokonania korekty odliczonego wcześniej podatku naliczonego. Musi być jednak spełniony warunek - przeciwko dłużnikowi toczy się postępowanie upadłościowe lub likwidacyjne, które rozpoczęło się chociażby w ostatnim 150-tym dniu liczonym od terminu płatności określonym w umowie lub fakturze.

Warto również zwrócić uwagę na zmianę w stawce VAT na towary wykorzystywane do ochrony przeciwpożarowej. Stawka ta wzrosła z 8 do 23 proc. Zmiana ta jest wynikiem wyroku wydanego przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Sędziowie Trybunału stwierdzili, że Polska powinna stosować stawkę podstawową. Zmiana ta ma obowiązywać od 2016r.

Przepisy znówelizowanej ustawy wprowadziły wyższą kaucję gwarancyjną odnośnie dostaw paliw. Wysokość minimalnej kaucji określono do 1 mln zł z 200 tys. zł, a maksymalnej do 10 mln zł z 3 mln zł.



## WIOLETTA KAJDA

Młodszy Konsultant Podatkowy. Obecnie praktykuje w katowickim biurze Russell Bedford Poland. Studentka prawa Uniwersytetu Śląskiego, od 2014 r. zdobywa praktyczne doświadczenie zawodowe współpracując z renomowanymi śląskimi kancelariami prawnymi. Specjalizuje się w tematyce prawa cywilnego i podatkowego.

## Oплата rezerwacyjna za mieszkanie a podatek VAT

DEWELOPERZY PRZED ZAWarciEM UMOWY PRZEDWSTĘPNEJ NABycIA LOKALU MIESZKALNEGO CZĘSTO ZAWIERAJĄ Z PRZYSZŁYMI NABYWCAMI UMOWĘ REZERWACYJNĄ LOKALU. NA PODSTAWIE TEJ UMOWY PRZYSZLI WŁAŚCICIELE ZOBOWIĄDUJĄ SIĘ DO WPŁACENIA NA RZECZ DEWELOPERA OPŁATY REZERWACYJNEJ POTWIERDZAJĄCEJ ZAINTERESOWANIE LOKALEM. W ZWIĄZKU Z POWYŻSZYM MOŻE POWSTAĆ WĄPLIWOŚĆ, CZY OTRZYMANĄ OPŁATĘ DEWELOPER POWINIEN TRAKTOWAĆ JAKO PRZEDPŁATĘ LUB ZALICZKĘ NA POCZET PRZYSZŁEJ DOSTAWY LOKALU MIESZKALNEGO I W ZWIĄZKU Z TYM W JAKI SPOSÓB ROZPOZNAĆ TĄ OPŁATĘ DLA POTRZEB PODATKU VAT.



### BOŻENA ZAWISZA

Młodszy konsultant podatkowy. Od początku 2013 roku związana z kancelarią Russell Bedford Poland (biuro Katowice). Oprócz wykształcenia prawniczego posiada wykształcenie w zakresie zarządzania przedsiębiorstwem. Specjalizuje się w prawie cywilnym i prawie podatkowym. Autorka artykułów o tematyce prawnopodatkowej.

Zgodnie z interpretacją indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 16 lutego 2015 r. sygn. IBPP2/443-1102/14/ICz, opłata rezerwacyjna w dacie jej otrzymania przez spółkę nie wiąże się z wykonaniem świadczenia i tym samym nie podlega opodatkowaniu VAT z dniem jej otrzymania. Dopiero w przypadku gdy opłata rezerwacyjna zostaje zaliczona na poczet wpłaty z tytułu sprzedaży lokalu mieszkalnego poprzez m.in. zawarcie umowy przedwstępnej wówczas w dacie zawarcia tejże umowy przekształca się w zaliczkę i podlega obowiązkowi podatkowemu.

Przedmiotowa sprawa dotyczyła spółki prowadzącej działalność w zakresie budowy i sprzedaży mieszkań. Osoby zainteresowane kupnem lokali mieszkalnych na podstawie umowy rezerwacyjnej, wpłacali tzw. opłaty rezerwacyjne, której celem było z jednej strony wykazanie gotowości przyszłego nabywcy do nabycia lokalu, a z drugiej strony zobowiązanie się sprzedawcy w stosunku do kupującego, że w terminie do dnia zawarcia umowy przedwstępnej nie zawrze z osobą trzecią żadnej umowy, której skutkiem byłoby powstanie zobowiązania do sprzedaży tegoż lokalu.

Opłata rezerwacyjna nie służyła finansowaniu budowy lokalu, lecz była wykorzystywana na bieżącą działalność spółki. Jeżeli klient zechciał zaliczyć tę opłatę rezerwacyjną na poczet ceny sprzeda-

ży, wówczas składał oświadczenie woli o przeznaczeniu tych środków na poczet ceny i składał oświadczenie o potrąceniu kwoty na poczet ceny. Natomiast w sytuacji, kiedy klient po podpisaniu umowy rezerwacyjnej i dokonaniu opłaty rezerwacyjnej, zrezygnował z nabycia lokalu z przyczyn leżących po stronie kupującego, sprzedający zatrzymywał kaucję.

Na podstawie wskazanego stanu faktycznego podatnik zwrócił się z pytaniem, czy wpłaty z tytułu umowy rezerwacyjnej, należy traktować jako wpłaty, ustalonej kwoty na przyszłą dostawę lokalu w związku z czym powstanie obowiązek podatkowy zgodnie z art. 19a ust. 8 ustawy o VAT.

W ocenie organu w momencie wpłaty przez klienta opłaty rezerwacyjnej do chwili podpisania umowy przedwstępnej opłata ta nosi znamiona „kaucji”, której jednak na próżno szukać w przepisach o podatku od towarów i usług. Zgodnie ze znaczeniem słownikowym „kaucja” jest to suma pieniężna złożona jako gwarancja dotrzymania zobowiązania i stanowiąca odszkodowanie w razie niedopełnienia zobowiązania. Cechą charakterystyczną kaucji jest to, że może ona zostać wykorzystana tylko w ściśle określonym przypadku, tj. w razie niedopełnienia zobowiązania. Zabezpieczenie wykonania umowy, poprzez ustanowienie kaucji ma charakter gwarancyjny, zabezpieczający, co oznacza, że ustanowiona jest ona na wypadek, gdyby strona umowy, która

złożyła kaucję nie wywiązała się z niej. Wówczas druga strona umowy może zaspokoić się ze złożonej kaucji.

Mając na uwadze okoliczności sprawy organ podatkowy uznał, iż opłaty rezerwacyjne nie będą stanowić wynagrodzenia za świadczenie usług, jak również nie można ich uznać za zaliczkę dotyczącą nabycia lokalu mieszkalnego, a jedynie będą one potwierdzać rzeczywiste zainteresowanie Klienta ofertą i wolę nabycia lokalu.

W świetle powyższego, uiszczenie opłaty rezerwacyjnej na rachunek dewelopera nie stanowi przedpłaty ani zaliczki na poczet przyszłej dostawy lokalu mieszkalnego, w rozumieniu art. 19a ust. 8 ustawy o VAT. W konsekwencji, deweloper nie powinien dokumentować tego typu transakcji fakturą VAT. Dopiero w przypadku gdy opłata rezerwacyjna w momencie zawarcia z klientem przedwstępnej umowy zostaje zaliczona, zgodnie z oświadczeniem woli klienta, na poczet wpłaty z tytułu sprzedaży lokalu mieszkalnego, należy przyjąć, że z tą chwilą opłata rezerwacyjna przekształca się w zaliczkę, skutkującą na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług obowiązkiem podatkowym, zgodnie z art. 19a ust. 8 ustawy o VAT.

Analogiczne stanowisko zaprezentował Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacjach z dnia 2 kwietnia 2014 r. (sygn.: IPPP1/443-214/14-4/AS) oraz z dnia 28 marca 2014 r. (sygn.: IPPP1/443-218/14-2/EK).



# Specjalistyczna baza danych dla organów podatkowych

CENY TRANSFEROWE SĄ OBSZAREM PRAWA PODATKOWEGO, KTÓREMU MINISTERSTWO FINANSÓW POŚWIĘCA CORAZ WIĘKSZĄ UWAGĘ. PO ZMIANIE PRZEPISÓW W 2013 R. ORAZ PO WZMOŻENIU KONTROLI PODATKOWYCH DOTYCZĄCYCH CEN TRANSFEROWYCH, PLANOWANE JEST ZAOPATRZENIE ORGANÓW PODATKOWYCH W BAZĘ DANYCH O SPRAWOZDANIACH FINANSOWYCH POLSKICH FIRM Z CO NAJMNIEJ 27 PAŃSTW EUROPEJSKICH, SKŁADANYCH OD 2005 R. UŁATWI TO ORGANOM SPORZĄDZANIE ANALIZ PORÓWNAWCZYCH POTRZEBNYCH DO USTALANIA CZY DANA TRANSAKCJA POMIĘDZY PODMIOTAMI POWIĄZANYMI MA CHARAKTER RYNKOWY. MOŻNA PRZYPUSZCZAĆ, ŻE TAKA BAZA DANYCH POZWOLI ORGANOM NA SKUTECZNIEJSZE PRZEPROWADZANIE KONTROLI PODATKOWYCH ZWIĄZANYCH Z CENAMI TRANSFEROWYMI.



## MICHAŁ ZDANOWSKI

Konsultant podatkowy w Russell Bedford Poland. Student prawa na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. Przez okres studiów zdobywał doświadczenie w kancelariach zajmujących się sprawami prawnymi – podatkowymi. Od września 2011 związany jest z kancelarią Russell Bedford Poland. Specjalizuje się w dokumentowaniu transakcji dokonywanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

Niewątpliwie jest to znak, że podatnicy muszą przywiązywać szczególną wagę do udokumentowania danej transakcji, nie tylko poprzez sporządzenie dokumentacji podatkowej, lecz także przygotowanie analizy porównawczej oraz przedstawienia dokumentów, na podstawie których dokonano kalkulacji ceny.

Czym jest analiza porównawcza? Jest to porównanie warunków transakcji, jakie zostały ustalone pomiędzy podmiotami powiązаныmi, z warunkami transakcji, jakie zostałyby ustalone pomiędzy podmiotami niepowiązаныmi lub jakie jeden z podmiotów powiązаныch ustaliłby z podmiotem niepowiązаныm w porównywalnych okolicznościach. Wprawdzie nie jest ona obowiązkowym elementem dokumentacji podatkowej, jednakże może mieć kluczowe znaczenie

nie przy wyjaśnianiu wątpliwości dotyczących rynkowego charakteru danej transakcji.

Dodatkowo, zgodnie z Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz. U. z 2014 r., poz. 1186, dalej: Rozporządzenie), jeżeli podatnik dokona ustalenia wartości rynkowej przedmiotu transakcji w oparciu o metody lub metody określone w §12 - §14 Rozporządzenia i przedstawi organom podatkowym lub organom kontroli skarbowej dokumentację podatkową oraz dane, na podstawie których dokonana została kalkulacja ceny, zaś rzetel-

ność i obiektywność przedstawionych danych nie będzie budzić uzasadnionych wątpliwości, organy dokonają ustalenia wartości rynkowej przedmiotu transakcji, stosując metodę przyjętą przez podatnika (chyba, że użycie innej metody okaże się bardziej właściwe w świetle przepisów Rozporządzenia oraz posiadanych danych). Dlatego dzięki właściwie sporządzonej analizie porównawczej istnieje wysokie prawdopodobieństwo, że organ nie tylko nie zakwestionuje metody wybranej przez podatnika, ale również rynkowego charakteru danej transakcji.

1 Są to: metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej, metoda ceny odprzedaży oraz metoda rozsądnej marży („koszt plus”).

## Rozliczenie przychodów i kosztów wspólnego przedsięwzięcia a VAT

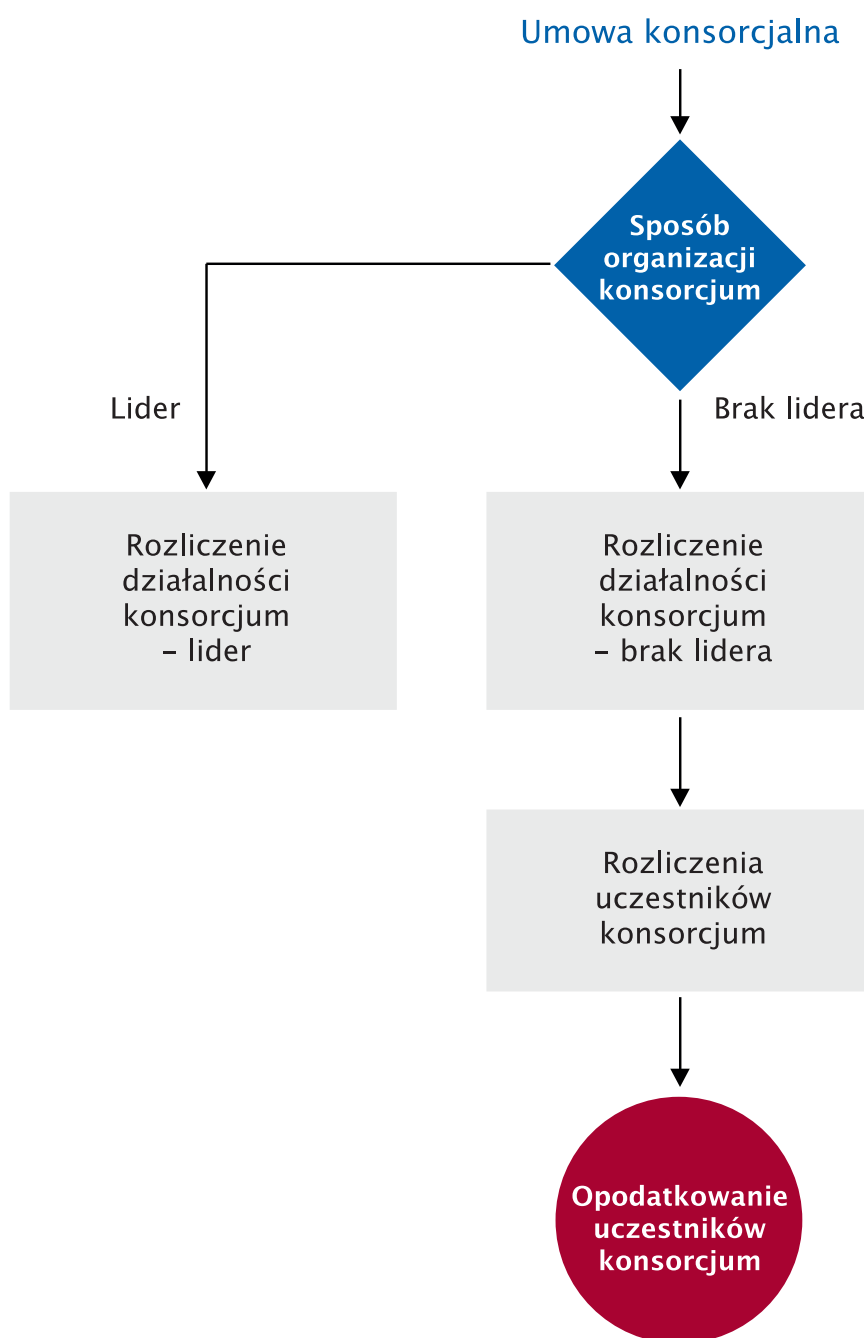
TWARDE ZASADY RYNKU, DUŻA KONKURENCJA ORAZ NIEJEDNOKROTNE TRUDNE DO SPEŁNIENIA WARUNKI ZAMAWIAJĄCEGO CORAZ CZĘŚCIEJ SKŁANIAJĄ PRZEDSIĘBIORCÓW DO KOOPERACJI I REALIZOWANIA ZADAŃ NA ZASADACH WSPÓŁDZIAŁANIA. TAKA PRAKTYKA PRZYNOŚI NIE TYLKO KORZYŚCI FINANSOWE, ALE RÓWNIEŻ MOŻLIWOŚĆ WYMIANY KNOW-HOW I PRZEWAGĘ KONKURENCYJNĄ. JEDNAK JESZCZE DO NIEDAWNA SPOSÓB ROZLICZEŃ WSPÓLNYCH PRZEDSIĘWZIĘĆ BUDZIŁ WĄTPLIWOŚCI NA GRUNCIE PODATKOWYM.

Rozliczenia przychodów i kosztów w ramach realizacji wspólnego przedsięwzięcia określa art. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: ustawa o CIT). Zgodnie z nim przychody ze wspólnego przedsięwzięcia łączy się z przychodami każdego wspólnika proporcjonalnie do posiadanego prawa do udziału w zysku (udziału). Zasady te stosuje się również w odniesieniu do rozliczania kosztów uzyskania przychodów, wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, zwolnień i ulg podatkowych oraz obniżenia dochodu, podstawy opodatkowania lub podatku.

W przypadku braku dowodu potwierdzającego określone prawa do udziału w zysku, przyjmuje się, że prawa te są równe.

Ogólny mechanizm rozliczania kosztów i przychodów konsorcjum przedstawia schemat po prawo.

Mimo tego, że powyższe przepisy obowiązują w niemal niezmięnionej formie od ponad 15 lat, w praktyce wielu przedsiębiorców zmagano się z wątpliwościami w zakresie sposobu rozliczania wspólnych przedsięwzięć. Newralgicznym punktem na linii fiskus – podatnik była kwestia obciążenia podatkiem VAT wzajemnych rozliczeń między konsorcjantami. Podatek VAT, choć neutralny w swojej istocie, powoduje dodatkowe obciążenia i obowiązki prawno-administracyjne po stronie uczestników wspólnego przedsięwzięcia.





Powyższe wątpliwości można uznać za nieaktualne w związku z jednolitą linią orzeczniczą, prezentowaną przez sądy w ostatnich kilku miesiącach.

Na pierwszy plan wysuwa się wyrok NSA z dn. 10 października 2014 r., sygn. I FSK 1418/13, w którym Sąd ocenił, iż nie sposób dostrzec elementów usługi w ramach wewnętrznych rozliczeń między członkami konsorcjum.

Stanowisko to zostało także potwierdzone w orzeczeniu NSA z dn. 26 czerwca 2014 r., sygn. I FSK 1108/13, w którym Sąd orzekł, iż rola Lidera po-

Konsorcjum”. Dodatkowo, jak wskazał organ „obowiązujące przepisy prawa podatkowego oraz ich wykładnia dokonana przez WSA i NSA stwierdzić należy, że w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 7 ust. 1 i art. 8 ust. 1 ustawy podział przychodów i kosztów Konsorcjum dokonywany przez jego Lidera na rzecz Partnerów stosownie do ich udziału we wspólnym przedsięwzięciu nie stanowi ani dostawy towarów ani świadczenia usług, a zatem nie podlega opodatkowaniu”.

Niezależnie od powyższego, Dyrektor tej samej Izby Skarbowej w interpretacji z dn. 2 grudnia 2014 r. (IPPP3/443-

między stronami wspólnego przedsięwzięcia wciąż wiąże się z pewnym ryzykiem dla podatników. Należy bowiem pamiętać, że opodatkowanie takich transakcji wiąże się nie tylko z obowiązkiem rozpoznania VAT przez sprzedającego, ale również z ewentualnym możliwością odliczenia go po stronie kupującego. Zakwestionowanie przez organy skarbowe prawa do odliczenia VAT z faktur dokumentujących wzajemne rozliczenia stron wspólnego przedsięwzięcia wiązałoby się z powstaniem znaczących zaległości podatkowych dla uczestników wspólnych przedsięwzięć.



legająca na ostatecznym rozliczeniu kosztów o przychodów konsorcjum i podziale ich między konsorcjantów nie stanowią czynności podlegających opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług.

Warto jednak zauważyć, że w tożsamyh sprawach organy skarbowe wciąż wydają sprzeczne ze sobą interpretacje.

Przykładowo, Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z dn. 3 grudnia 2014 r. (IPPP3/443-1582/11/14-8/S/SM) powołał się na argument wskazany w orzecznictwie NSA. W treści interpretacji organ wskazuje, że elementów „typowych dla świadczenia usług za wynagrodzeniem nie można dostrzec w ramach wewnętrznych rozliczeń pomiędzy Członkami

875/14-2/KT) wskazał, iż „rozliczenia dokonywane pomiędzy konsorcjantami, będącymi podatnikami podatku VAT, określane przez Wnioskodawcę jako podział przychodów i kosztów, stanowią kwoty należne z tytułu czynności wykonywanych w ramach zawartej umowy konsorcjum, podlegające opodatkowaniu w myśl art. 5 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 8 ust. 1 ustawy i powinny być dokumentowane fakturami VAT”.

Podsumowując, wydaje się, że na gruncie wyroków wydanych przez Naczelny Sąd Administracyjny praktyka oraz linia interpretacyjna prezentowana przez organy skarbowe będzie się ujednolicać.

Niemniej jednak należy zauważyć, że zagadnienie opodatkowania podatkiem VAT wzajemnych rozliczeń



#### MARTYNA KALITA

Konsultant z Departamencie Doradztwa Podatkowego. Od 2015 r. związana z Kancelarią Russell Bedford Poland. W latach 2012 - 2015 zdobywała doświadczenie w wewnętrznym dziale podatkowym jednej z największych firm budowlanych. Absolwentka prawa oraz podyplomowych studiów z zakresu prawa podatkowego. Specjalizuje się w prawie podatkowym, głównie w obszarze podatku VAT i CIT.



## Wyodrębnienie własności lokali w budynku czyli jak zapłacić niższy podatek od nieruchomości

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI CO DO ZASADY OBCIĄŻA WŁAŚCIELI NIERUCHOMOŚCI. ZGODNIE Z TREŚCIĄ ART. 3 UST. 1 PUNKT 1-3 USTAWY O PODATKACH I OPŁATACH LOKALNYCH, PODATNIKAMI PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI SĄ OSOBY FIZYCZNE, OSOBY PRAWNE I JEDNOSTKI ORGANIZACYJNE BĘDĄCE WŁAŚCIELAMI NIERUCHOMOŚCI LUB OBIEKTÓW BUDOWLANYCH, POSIADACZAMI SAMOISTNYMI NIERUCHOMOŚCI LUB OBIEKTÓW BUDOWLANYCH LUB UŻYTKOWNIKAMI WIECZYSTYMI GRUNTÓW. JEŻELI WIĘC, W BUDYNKU ZNAJDUJĄ SIĘ LOKALE O WYODRĘBNIONEJ WŁASNOŚCI PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI ZAPŁACĄ ICH WŁAŚCIELE.

Co jednak w pozostałą część budynku taką jak na przykład klatki schodowe czy korytarze?

W przypadku, gdy własność lokali w budynku jest wyodrębniona, pozostała część budynku stanowi współwłasność wszystkich właścicieli, którzy są podatnikami w stosunku do tej części. Do jej opodatkowania nie zastosujemy jednak przepisów dotyczących opodatkowania współwłasności, ponieważ w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych (dalej jako: UPOL) znajduje się przepis o wyższym stopniu szczególności.

W myśl art. 3 ust. 5 UPOL podatek od nieruchomości ciąży na właścicielach lokali w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej ich lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku. Podstawę opodatkowania części wspólnej

budynku z wyodrębnioną własnością lokali można więc wyrazić za pomocą wzoru:

(Powierzchnia użytkowa lokalu/ powierzchnia całkowita budynku) \* powierzchnia części wspólnej = podstawa opodatkowania

W konsekwencji zastosowanie art. 3 ust. 5 UPOL powoduje, iż element części wspólnej w nieruchomości z wyodrębnionymi lokalami nie zostanie w ogóle opodatkowany. Wynika to z faktu, iż proporcja stworzona przez ustawodawcę do określenia fragmentu części wspólnej przypadającej na podatnika uwzględnia w mianowniku całkowitą powierzchnię użytkową, a nie powierzchnię wszystkich wyodrębnionych lokali. W praktyce więc właściciele lokali zapłacą w sumie niższy podatek niż gdyby nieruchomość była własnością jednego podmiotu.

W PRZYPADKU, GDY  
WŁASNOŚĆ LOKALI  
W BUDYNKU JEST  
WYODRĘBNIONA,  
POZOSTAŁA CZĘŚĆ  
BUDYNKU STANOWI  
WSPÓŁWŁASNOŚĆ  
WSZYSTKICH  
WŁAŚCIELI,  
KTÓRZY SĄ  
PODATNIKAMI W  
STOSUNKU DO TEJ  
CZĘŚCI.



## Przykład:

Nieruchomość budynkowa o powierzchni użytkowej 300 metrów składa się z dwóch wyodrębnionych lokali o powierzchni 50 metrów każdy oraz z części wspólnej o powierzchni 200 metrów. Aby obliczyć podatek od części wspólnej nieruchomości przypadający na jeden lokal należy ustalić stosunek pomiędzy powierzchnią lokalu, a powierzchnią całej nieruchomości. Następnie otrzymaną wartość należy zestawić z całą powierzchnią wspólną.

$$(50/300) = 1/6$$

$$1/6 * 200 = 33,3$$

Podstawa opodatkowania części wspólnej przypadającej na każdy lokal mieszkalny wyniesie więc 33,3 metra kwadratowego.

Dlatego też cała podstawa opodatkowania części wspólnej budynku, przypadająca na wszystkie wyodrębnione lokale, wyniesie 66,6 metra kwadratowego, mimo iż faktycznie część wspólna ma 200 metrów kwadratowych powierzchni. Znaczący element całego budynku znajduje się finalnie poza podatkiem od nieruchomości.

Powyższy sposób określania wysokości podatku przypadającej na część wspólną nieruchomości stwarza istotne możliwości optymalizacyjne w opodatkowaniu nieruchomości, szczególnie w przypadku posiadania budynku o bardzo rozległej powierzchni użytkowej. Roczna różnica w opodatkowaniu może być bowiem bardzo znacząca.

Dlatego też sposób obliczania podstawy podatku od nieruchomości od wspólnej części budynków z wyodrębnionymi lokalami budził w przeszłości znaczący sprzeciw organów podatkowych, które podejmowały próby wystąpienia przeciwko literalnemu brzmieniu art. 3 ust. 5 UPOL. Przede wszystkim, organy podatkowe za podstawę opodatkowania części wspólnej uznawały stosunek powierzchni lokalu do powierzchni wszystkich lokali lub też część powierzchni wspólnej obciążały podatkiem na podstawie art. 3 ust. 4 UPOL. Dlatego też na gruncie powyższego przepisu i jego zastosowania w praktyce doszło do licznych sporów.

Przykładowo Prezydent m. st. Warszawa tocząc w powyższym zakresie spór z podatnikiem przedstawił stanowisko, że art. 3 ust. 5 UPOL powinien być stosowany zgodnie z literalnym brzmieniem, a w stosunku do pozostałej części powierzchni wspólnej należy zastosować art. 3 ust. 4 ustawy. Inna interpretacja pozwałaby na wyłączenie z opodatkowania części nieruchomości, a tym samym powodowałaby nierówne traktowanie podatników. Powyższa sprawa stała się przedmiotem orzeczenia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie dnia 8 października 2010 r. (sygn. akt: III Sa/Wa 1336/10), który podzielił stanowisko podatnika, iż do budynków z wyodrębnioną własnością lokali stosujemy literalne brzmienie art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, nawet jeżeli prowadzi to do luki w systemie opodatkowania. W uzasadnieniu zaś Sąd wyjaśnił, iż nawet w przypadku, gdy na skutek błędu ustawodawcy poza

opodatkowaniem znalazła się część nieruchomości, to takich niedoróbek legislacyjnych nie można naprawiać poprzez interpretację słusnościową wykraczającą poza językowe znaczenie wskazanych przepisów.

Analogiczne stanowisko prezentowały również inne wojewódzkie sądy administracyjne. Pogląd, iż organy podatkowe nie mogą ze względów celowościowych zmodyfikować treści wynikających z literalnego brzmienia przepisu ustawy o podatkach i opłatach wyraził także Naczelny Sąd Administracyjny dnia 13 stycznia 2010 r. (sygn. akt: II FSK 750/09).

Zastosowanie struktury optymalizacyjnej polegającej na wyodrębnieniu własności lokali przy pozostawieniu dużej powierzchniowo części wspólnej w budynku jest szczególnie korzystne dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, które chcą zmniejszyć stałe koszty prowadzenia działalności gospodarczej, a dysponują dużymi powierzchniami budynkowymi. Wyodrębnienie własności lokalowej budynków jest szczególnie polecane dla przedsiębiorców zajmujących się wynajmowaniem powierzchni biurowych oraz właścicieli centrów handlowych.



## KRZYSZTOF JAGODA

Młodszy konsultant podatkowy w dziale doradztwa podatkowego, aplikant adwokacki. Od 2014 r. związany z kancelarią Russell Bedford Poland. Doświadczenie zawodowe zdobywał w renomowanych kancelariach prawnych w Warszawie oraz Łodzi. Specjalizuje się w prawie podatkowym, ze szczególnym uwzględnieniem postępowań podatkowych oraz podatku od nieruchomości. Absolwent wydziału prawa i administracji na Uniwersytecie Kardynała Stefana Wyszyńskiego, uczestnik studiów podyplomowych – prawo podatkowe na Uczelni Łazarskiego.

## Wiążąca Informacja Akcyzowa jako nowe narzędzie zarządzania podatkowego

OD 1 STYCZNIA 2015 R. DO PRZEPISÓW USTAWY O PODATKU AKCYZOWYM WPROWADZONA ZOSTAŁA INSTYTUCJA WIĄŻĄCEJ INFORMACJI AKCYZOWEJ (WIA). ZGODNIE Z ART. 7D USTAWY O PODATKU AKCYZOWYM WIA JEST DECYZJĄ WYDANĄ NA POTRZEBY OPODATKOWANIA WYROBU AKCYZOWEGO ALBO SAMOCHODU OSOBOWEGO. DECYZJA WYDAWANA JEST ZATEM W CELU UMOŻLIWIENIA UZYSKANIA OD ORGANU PODATKOWEGO WIĄŻĄCEJ INFORMACJI W ZAKRESIE KLASYFIKACJI WEDŁUG NOMENKLATURY SCALONEJ WYROBÓW AKCYZOWYCH I SAMOCHODÓW OSOBOWYCH ALBO OKREŚLENIA RODZAJU WYROBÓW AKCYZOWYCH. WIA JEST WYDAWANA NA WNIOSEK I OBEJMUJE TYLKO JEDEN WYRÓB AKCYZOWY ALBO JEDEN SAMOCHÓD OSOBOWY.

Wraz z zmianą ustawy weszły w życie przepisy wykonawcze, wyznaczające jako organ wydający WIA Dyrektora Izby Celnej we Wrocławiu. Organem drugiej instancji w postępowaniu dotyczącym WIA jest Dyrektor Izby Celnej w Warszawie. W niektórych sytuacjach postępowanie w sprawie WIA może być kosztowne a kosztami przeprowadzonych badań i analiz obciąża się wnioskodawcę, który obowiązany jest do uiszczenia opłaty z tytułu przeprowadzonych badań lub analiz wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych jeśli rozpatrzenie wniosku wymaga przeprowadzenia badania lub analizy.

WIA może ułatwić stosowanie przepisów o podatku akcyzowym, może również nieść z sobą zwiększenie poczucia bezpieczeństwa, gdy wydana decyzja wiąże organy podatkowe wobec podmiotu, na rzecz którego została wydana (tylko w odniesieniu do wyrobów akcyzowych i samochodów osobowych, wobec których czynności podlegające opodatkowaniu akcyzą zostały dokonane po dniu, w którym informacja została wydana). WIA w połączeniu z interpretacją indywidualną dają całokształt wiedzy w zakresie interpretacji przepisów ustawy o podatku akcyzowym. Pomimo wskazanych powyżej korzyści podatnicy muszą każdorazowo wnikliwie przeanalizować zasadność składania wniosku o wydanie WIA, szczególnie w sytuacji gdy wydana interpretacja mogłaby wpływać na obniżenie zobowiązań z tytułu podatku akcyzowego. W naturalny sposób organy podatkowe a szczególnie

organy celne, dążą do wydawania interpretacji korzystnych dla „Fiskusa”. Doświadczenie wskazuje również, iż często organ interpretujący klasyfikację, opiera się na błędnych przesłankach teoretycznych dotyczących przyporządkowania wyrobu akcyzowego do układu odpowiadającego Nomenklaturze Scalonej CN.

Jaka jest różnica pomiędzy interpretacją indywidualną a WIA? Interpretacja indywidualna stanowi wykładnię prawa dokonaną przez właściwe organy podatkowe w odniesieniu do przedstawionego przez wnioskodawcę zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, które mogą rodzić określone konsekwencje – obowiązki podatkowe. Natomiast wiążąca informacja akcyzowa określa kod klasyfikacji towarowej według Nomenklatury Scalonej CN dla wyrobów akcyzowych i samochodów osobowych lub wskazuje na rodzaj wyrobów akcyzowych.

Od stycznia 2015 r. największą pewnością sposobu interpretowania i stosowania przepisów o podatku akcyzowym daje uzyskanie w pierwszej kolejności WIA, a następnie uzyskanie wobec tak zaklasyfikowanego wyrobu akcyzowego interpretacji indywidualnej w zakresie stosowania przepisów ustawy akcyzowej w odniesieniu do ww. wyrobu. Naturalnie, przy zachowaniu ostrożności, związanej z często nieodwracalnym skutkiem wydanych decyzji.

WIA MOŻE UŁATWIĆ STOSOWANIE PRZEPISÓW O PODATKU AKCYZOWYM, MOŻE RÓWNIEŻ NIEŚĆ Z SOBĄ ZWIĘKSZENIE POCZUCIA BEZPIECZEŃSTWA, GDY WYDANA DECYZJA WIĄŻE ORGANY PODATKOWE WOBEC PODMIOTU, NA RZECZ KTÓREGO ZOSTAŁA WYDANA



### JACEK KALINOWSKI

Dyrektor biura Russell Bedford w Poznaniu. Posiada doświadczenie zdobyte w działach podatkowych międzynarodowych firm doradczych m.in. w KPMG, PWC. W latach 1999–2008 pracował jako Kierownik ds. Podatków w dużym międzynarodowym koncernie z branży spożywczej odpowiadając za bieżące zarządzanie sprawami podatkowymi grupy polskich Spółek koncernu. Po 2008 r. związany był z siecią doradczą BDO pełniąc funkcję Tax Managera, oraz z kancelariami prawnymi wykonując funkcję Doradcy Podatkowego. Jest absolwentem Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu im A. Mickiewicza w Poznaniu. Autor wielu publikacji z zakresu prawa podatkowego.



## Kontrola podatkowa prowadzona przez organy podatkowe

KONTROLE PODATKOWE PRZEPROWADZANE SĄ W CELU SPRAWDZENIA, CZY KONTROLOWANI WYWIĄZUJĄ SIĘ Z OBOWIĄZKÓW WYNIKAJĄCYCH Z PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO. ZGODNIE Z TREŚCIĄ ART. 281 § 1 USTAWY Z DNIA 29 SIERPNIA 1997 R. ORDYNACJA PODATKOWA (DZ.U.2012.749 J.T., DALEJ JAKO: OP) KONTROLĘ PODATKOWĄ U PODATNIKÓW, PŁATNIKÓW, INKASENTÓW ORAZ NASTĘPCÓW PRAWNYCH PROWADZĄ ORGANY PODATKOWE. NATOMIAST W PRZYPADKU TRANSAKCJI MIĘDZY PODMIOTAMI POWIĄZANYMI, KONTROLĘ PODATKOWĄ, KTÓREJ CELEM JEST SPRAWDZENIE STOSOWANIA UZNANEJ METODY USTALANIA CEN TRANSAKCYJNYCH PROWADZI MINISTER WŁAŚCIWY DO SPRAW FINANSÓW PUBLICZNYCH.



### RAFAŁ DĄBROWSKI

Manager w Departamencie Doradztwa Podatkowego. Doradca Podatkowy nr 12498. Od 2013 roku związany z kancelarią Russell Bedford Poland, pełniąc funkcję osoby zarządzającej Departamentem Doradztwa Podatkowego. Specjalizuje się w prawie podatkowym. Autor artykułów o tematyce prawno podatkowej publikowanych na branżowych portalach internetowych. Posiada wykształcenie z zakresu prawa podatkowego.

#### Czym jednak jest kontrola podatkowa?

Kontrola podatkowa jest to sprawdzenie czy stan deklarowany przez podmiot kontrolowany jest zgodny z rzeczywistością, a prezentowane rozliczenia podatkowe prawidłowe. Z praktyki wynika, że najczęściej kontrole podatkowe mają na celu:

- kontrola rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe;
- kontrola rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego od osób prawnych;
- kontrola rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego od osób fizycznych z określonego tytułu.

Organ podatkowy, korzystając z przysługujących im szerokich uprawnień, w trakcie prowadzonej kontroli podatkowej są obowiązane ustalić stan faktyczny. Następnie dokonane ustalenia organ podatkowy przedstawia w protokole kontroli.

Często jednak rzeczywiste działanie organów kontrolnych w znaczący sposób różni się od ustawowych wytycznych. Wszczęcie kontroli podatkowej wiąże się

zwykle z określonym zdarzeniem np. wystąpieniem podatnika o zwrot nadwyżki naliczonego podatku od towarów i usług, wykazaniem przez przedsiębiorcę wysokiej straty w podatku dochodowym. Organ podatkowy rozpoczynając czynności posiada w takich przypadkach określoną tezę dotyczącą potencjalnych naruszeń materialnego prawa podatkowego. Należy z przykrością stwierdzić, iż w takich przypadkach działania organu podatkowego niejednokrotnie ograniczają się do zbierania jedynie materiału dowodowego, który pozwoli na wykazanie nieprawidłowości w postępowaniu podatnika, płatnika czy inkasenta. Także przeprowadzone dowody z przesłuchań świadków odnoszą się często jedynie do okoliczności, które są obciążające dla kontrolowanego. Dlatego też współpraca z organami podatkowymi dokonującymi kontroli wymaga daleko posuniętej ostrożności.

Organ podatkowy przeprowadzając kontrolę podatkową związane są nie tylko treścią przepisów Ordynacji Podatkowej. Do kontroli działalności gospodarczej podatnika będącego przedsiębiorcą stosuje się także przepisy ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U.2013.672 j.t., dalej jako: USDG). Zgodnie z art. 80b USDG czynności kontrolne powinny być przeprowadzane w sposób sprawny i możliwie niezakłócający funkcjonowania kontrolowanego przed-

siębiorcy. Natomiast, gdy przedsiębiorca wskaże pisemnie, że czynności kontrolne istotnie zakłócają jego działalność gospodarczą, organ podatkowy musi uzasadnić dlaczego takie czynności były konieczne. Ponadto organ prowadzący kontrolę nie może przekroczyć maksymalnych okresów kontroli przedsiębiorcy wynikających z przepisów USDG.

W praktyce jednak działalność organów podatkowych niejednokrotnie w sposób istotny wpływa na funkcjonowanie przedsiębiorców. W przypadku podmiotów działających w obrocie gospodarczym na większą skalę częstotliwość oraz dotkliwość dokonywanych kontroli niejednokrotnie wymusza konieczność zatrudnienia pracowników odpowiedzialnych tylko i wyłącznie za „obsługę” kontrolujących.

Sposób współpracy z organem podatkowym na etapie kontroli podatkowej niejednokrotnie determinuje dalszy przebieg ewentualnego postępowania podatkowego. Często pozwala również na rozstrzygnięcie kwestii spornych już na etapie kontroli podatkowej, co pozwala podatnikom na zaoszczędzenie kosztów oraz uniknięcie uczestnictwa w czasochłonnym postępowaniu o niepewnym skutku. Także dbałość o przestrzeganie przez organy podatkowe przepisów proceduralnych, zwłaszcza w zakresie pozyskiwania i oceny materiału dowodowego, ma znaczący wpływ na wynik kontroli.

## Współpraca gospodarcza między Polską a Francją



CO SPRZEDAJEMY DO FRANCJI? GŁÓW-  
 NIE WYROBY ELEKTROMASZYNOWE,  
 ARTYKUŁY SPOŻYWCZE, ALE TAK-  
 ŻE PRODUKTY CHEMICZNE, TE ORAZ  
 INNE DOBRA POZWOLIŁY OSIĄGNAĆ  
 W ROKU 2014 EKSPORT NA POZIOMIE 9,1  
 MLD EURO, CO JEST RÓWNOZNACZNE  
 Z OSIĄGNIĘCIEM 5,5 PROCENTOWEGO  
 WZROSTU. POLSKI IMPORT WYNIÓSŁ  
 BLISKO 6,2 MLD EURO W 2014 R. , CO  
 OZNACZA WZROST O 3,7 PROC. Z FRAN-  
 CJI PRZYWOZIMY PRZED E WSZYSTKIM  
 WYROBY PRZEMYSŁU ELEKTROMASZY-  
 NOWEGO, CHEMICZNEGO I METALUR-  
 GICZNEGO.

Z końcem 2013 roku, skoncentrowana wartość inwestycji trójkolorowych w Polsce wyniosła 19,1 mld euro, co plasowało Francję na trzecim miejscu wśród zagranicznych inwestorów pod względem wartości dokonanych inwestycji ogółem. Dane Polskiej Agencji Informacji i Inwestycji Zagranicznych wskazują, że w 2014 r. Agencja prowadziła 11 projektów z udziałem francuskich firm o wartości 210,7 mln euro, mogących stworzyć 2369 nowych miejsc pracy. Dotychczasowe polskie inwestycje we Francji koncentrowały się zwłaszcza w budownictwie (Fakro, Oknoplast), przemyśle (Can-Pack), IT (Comarch, MakoLab) oraz w transporcie (Solaris Bus&Coach). Obejmowały także działalność polsko-zagranicznych przedsiębiorstw z branży finansowej.



### GRAŻYNA ZAREMBA

Od 2011 roku pełni funkcję jednego z Partnerów Zarządzających w korporacji Russell Bedford Poland, firmy członkowskiej Russell Bedford International. W latach 2008 - 2011 związana z siecią doradczą BDO, pełniąc funkcję Associate w Departamencie Doradztwa Podatkowego. W latach 1995 - 2008 pracowała jako CFO w Canada Brokers, będącej członkiem międzynarodowej grupy finansowej PENTOR. Autorka wielu publikacji z zakresu prawa podatkowego. Prelegentka na wykładach i szkoleniach z zakresu prawa podatkowego.



## 350 mln euro dla mazowieckich firm w nowej perspektywie UE

Z KWOTY 350 MLN EURO, PONAD POŁOWA PIENIĘDZY BĘDZIE PRZEKAZYWANA W FORMIE DOTACJI. POZOSTAŁA CZĘŚĆ ZOSTANIE PRZEKAZANA W FORMIE INSTRUMENTÓW ZWROTNYCH, CAŁA KWOTA ZNAJDZIE SIĘ W REGIONALNYM PROGRAMIE OPERACYJNYM DLA MAZOWSZA.

Urząd Marszałkowski przeanalizował najważniejsze obszary gospodarcze oraz wiodące technologie na Mazowszu. Na tej podstawie wskazał cztery inteligentne specjalizacje. Chodzi o bezpieczną żywność, inteligentne systemy zarządzania, nowoczesne usługi dla biznesu oraz wysoką jakość życia.

Inteligentne specjalizacje to obszary badawczo-rozwojowe i innowacyjne, w których województwo ma szansę być liderem w kraju i na międzynarodowych rynkach.

Ponad 278 mln euro przeznaczonych ma zostać na badania i rozwój, z tych pieniądze będą mogły skorzystać instytucje naukowe, konsorcja naukowe i przedsiębiorstwa, m.in. na transfer technologii.

Na walkę z bezrobociem i aktywizację zawodową będzie z kolei ponad 450 mln euro. Na promocję trwałego zatrudnienia ma trafić 137,9 mln euro, edukację - niezależnie od wieku (161,9 mln euro), a na wspieranie walki z ubóstwem i wykluczeniem społecznym, w tym wspieranie ekonomii społecznej (172,4 mln euro).

Mazowsze z powodu wysokiego PKB na głowę mieszkańca jest traktowane jako region lepiej rozwinięty, pieniądze uzyskane w tej perspektywie finansowej są mniejsze niż w poprzedniej o ok. 700 mln euro.

Obok RPO ważnym dokumentem dla Mazowsza jest podpisany pod koniec listopada ub.r. Kontrakt Terytorialny, który przewiduje m.in. budowę 11 stacji metra, obwodnicy śródmiejskiej, nowych odcinków sieci tramwajowych. Projekty zawarte w dokumencie szacuje się na ponad 49 mld zł.



### GRAŻYNA ZAREMBA

Od 2011 roku pełni funkcję jednego z Partnerów Zarządzających w korporacji Russell Bedford Poland, firmy członkowskiej Russell Bedford International. W latach 2008 - 2011 związana z siecią doradczą BDO, pełniąc funkcję Associate w Departamencie Doradztwa Podatkowego. W latach 1995 - 2008 pracowała jako CFO w Canada Brokers, będącej członkiem międzynarodowej grupy finansowej PENTOR. Autorka wielu publikacji z zakresu prawa podatkowego. Prelegentka na wykładach i szkoleniach z zakresu prawa podatkowego.





## Najczęstsze błędy w informacjach finansowych obniżające ich użyteczność i wiarygodność

PRZECHODZĄC DO BŁĘDÓW, KTÓRE MOGĄ ALE NIE ZAWSZE MUSZĄ BYĆ WYNIKIEM OMÓWIONYCH POWYŻEJ CZYNNIKÓW RYZYKA, NALEŻY PODKREŚLIĆ, ŻE WSZYSTKICH MOŻLIWYCH BŁĘDÓW I SYTUACJI JEST NIEZLICZONA ILOŚĆ. PONIŻEJ WYMNIENIONE ZOSTAŁY WYŁĄCZNIE TE NAJPOWSZECHNIEJ SPOTYKANE. SĄ TO:

- NIEKOMPLETNOŚĆ INFORMACJI, SZCZEGÓLNIIE W OKRESOWYCH SPRAWOZDANIACH FINANSOWYCH,
- ZNIEKSZTAŁCENIE WYNIKU FINANSOWEGO POPRZEZ ZAWYŻANIE PRZYCHODÓW, CZY TEŻ ZANIŻENIE KOSZTÓW,
- WPROWADZANIE DO AKTYWÓW BILANSU POZYCJI KOSZTOWYCH,
- NIEPRAWIDŁOWE USTALANIE SZACUNKÓW KSIĘGOWYCH,
- NIEPRAWIDŁOWA KLASYFIKACJA UMÓW LEASINGU;

Każdy z błędów wymienionych może mieć charakter celowy (defraudacja) i niecelowy, wynikający z nieuwagi lub niedostatecznej kompetencji. Błędy wpływają na obniżenie użyteczności i wiarygodności informacji finansowych. Im błąd istotniejszy, tym wpływ ten jest większy.

Niekompletność informacji występująca w okresowych sprawozdaniach finansowych dotyczy najczęściej:

- braku opisu ważnych, istotnych, ale nietypowych transakcji, tj. nabycie jednostki, błąd podstawowy, zmiana polityki rachunkowości, dokupienie akcji lub udziałów zmieniające charakter relacji ze spółką ze stowarzyszonego na zależny,
- niedostosowanej polityki rachunkowości, która uwzględniałaby sytuacje specyficzne wynikające z charakteru jednostki lub branży, związane chociażby ze

specyficznym rozliczaniem przychodów, rozliczeń międzyokresowych kosztów lub metodologii rozliczania zapasów produktów, towarów, surowców,

- braku odpowiednich ujawnień w aspekcie kontynuacji działalności; w ostatnich latach niekompletność najczęściej związana jest z nieprzedstawianiem prognoz i planów, które odpowiadają na istniejące w warunkach kryzysu zagrożenia,
- braku opisu do istniejących praktycznie w każdej spółce ryzyk związanych z monitorowaniem należności (polityki kredytowej) i ryzyk walutowych oraz systemu zarządzania tymi ryzykami,
- niedostatecznie szczegółowe tabele do istotnych pozycji takich jak: rozliczenia międzyokresowe kosztów, rezerwy, noty z kalkulacjami podatku bieżącego i odroczonego;

Zniekształcanie wyniku finansowego związane jest z chęcią pokazania lepszej kondycji finansowej niż jest w rzeczywistości, w celu uzyskania osobistych korzyści lub korzyści dla samej spółki. Najczęściej odbywa się to poprzez przesunięcia kosztów i przychodów między latami. Zdarza się, że sytuacja niekorzystna dla spółki manipulującej wynikami z uwagi na czynniki makro- lub mikro-ekonomiczne się pogłębia. Wówczas dokonywane są dalsze, coraz większe przesunięcia w kolejnych latach, tak aby w danym roku nie tylko zrekompensować obecną niekorzystną sytuację dla podmiotu, ale także i efekt błędów celowych roku poprzedniego, które „zabrały” część wyniku okresu obecnego.

Z czasem jednostka przestaje kontrolować wysokość przesunięć i to kiedy one nastąpiły. Wówczas kwestia „ukrytych błędów” wraca ze zdwojoną siłą najczęściej po kontroli zewnętrz-



nej biegłego rewidenta lub kontroli podatkowej. Wtedy to ujawniają się rzeczywiste koszty takiej operacji związane nie tylko z koniecznością korygowania rozliczeń podatkowych, ale także z grzywnami, odsetkami karnymi i w skrajnych sytuacjach nawet likwidacją spółki lub pozbawieniem wolności osób odpowiedzialnych za istnienie procederu.

Wprowadzanie do aktywów bilansu pozycji kosztowych występuje często w spółkach z branży nieruchomości lub budownictwa, które prowadząc duże inwestycje. Przy dużej wielkości inwestycji w takich podmiotach stosunkowo łatwo ukryć koszty okresu związane z administracją i prowadzeniem spółki w kosztach wytworzenia wprowadzanych do aktywów trwałych lub zapasów, nieruchomości, czy też innych budynków i budowli.

Szacunki księgowe są szczególnie podatne na manipulacje w warunkach kryzysu. Obok klasycznych sytuacji zaniżania odpisów aktualizacyjnych, czy też rezerw na koszty gwarancji i usługi wykonane, ale nie zafakturowane, częste manipulacje można zauważyć w firmach budowlanych i usługowych stosujących rozliczenia w oparciu o kontrakty długoterminowe.

Manipulacje szacunkami w tych jednostkach dokonywane są poprzez nieprawidłowe prognozy, które wpływają na szacunek stopnia zaawansowania kontraktu i wyniku wykazanego na nim w okresie.

Nieprawidłowa klasyfikacja leasingu, czyli w praktyce: klasyfikacja leasingu finansowego jako operacyjny, to też błąd powszechnie występujący. Najczęstszym motywem jego występowania jest chęć ułatwienia sobie

przez służby finansowe, rozliczeń księgowych, które dla leasingu operacyjnego są znacznie prostsze.

Tak jak zaznaczono powyżej wszystkich błędów i nieprawidłowości występujących w sprawozdaniach finansowych jest znacznie więcej. Powyżej przedstawiono tylko najbardziej typowe sytuacje. W identyfikacji wszystkich, nie tylko powyżej wymienionych błędów, i ochronieniu właścicieli i zarządów spółek przed ryzykami podatkowymi związanymi z ich wystąpieniem, może i powinien pomóc sprawny biegły rewident. Podstawową rolą biegłego rewidenta jest zapewnienie prawidłowości weryfikowanego sprawozdania finansowego we wszystkich istotnych aspektach. Aby jego skuteczność w tym względzie poprawić, kierownictwo spółki może i powinno wskazać biegłemu rewidentowi występujące w Spółce ryzyka, fakty, na które należy zwrócić baczniejszą uwagę, czy też nietypowe transakcje, gdzie nie jest pewne przyjętego sposobu rozliczenia.

Warto, aby kierownictwo spółki dostrzegало w biegłym rewidentzie nie tylko weryfikatora, którego jedynym celem jest spełnienie ustawowego obowiązku dostarczenia podpisanej opinii z badania sprawozdania finansowego, ale przede wszystkim doradcę/ konsultanta poprawiającego wiarygodność i prawidłowość informacji oraz systemu finansowego i systemu kontroli wewnętrznej dla użytkowników nie tylko na zewnątrz ale także i wewnątrz organizacji tj.: Zarząd, Główny Księgowy, Dyrektor Finansowy. Nie można bowiem zapominać, że jakość pracy biegłego rewidenta i pewność, że przeprowadzi on wymagane procedury jest w jak najlepszym interesie jednostki, a w szczególności

księgowych i Zarządu.

Pamiętaj o tym szczególnie jednostki, które w praktyce, chciałoby się powiedzieć „na własnej skórze” przekonali się, że to dalece ważniejsze niż „szybkie” badanie, wyjątkowo konkurencyjne wynagrodzenie i brak kłopotów z dłuższą niż kilku-dniowa obecnością zespołu badającego.

Rola biegłego rewidenta w poprawie użyteczności i wiarygodności informacji finansowej.

Właściwie już sporo na ten temat powiedziano powyżej. Tutaj warto zastanowić się w jaki sposób i w których momentach przeprowadzanego badania sprawozdania finansowego, dostarcza spółce swoją dobrze wykonaną pracą wartości dodanej i pozwala na ograniczenie ryzyka biznesowego prowadzonej działalności gospodarczej. Ważne jest, aby zarządy spółek miały świadomość tych momentów i we własnym dobrze pojętym interesie oraz interesie kierowanego przez siebie podmiotu, umiały zręcznie z nich skorzystać. Wymieńmy i przedstawmy je zatem:

Przegląd i rekomendacje w zakresie systemu kontroli wewnętrznej

W trakcie badania sprawozdania finansowego audytorzy są zobowiązani do przeprowadzania przeglądu i oceny systemu kontroli wewnętrznej. Wynikiem tegoż przeglądu i dokonanej oceny są rekomendacje najczęściej przekazywane po zakończeniu badania w formie oficjalnego Listu do Zarządu. Często wskazówki, co do niedoskonałości i możliwości poprawy systemów kontroli wewnętrznej, jak również funkcjonujących w spółkach systemów raportowania i możliwości ich poprawy, są przekazywane przez zespoły audytorskie w trakcie



badania. Zalecenia biegłych rewidentów w tym zakresie mają szczególne znaczenia dla jednostek, w których występuje duża ilość powtarzalnych transakcji takich jak chociażby: sieci supermarketów, hurtownie, tele-operatorzy, spółki telekomunikacyjne, banki i ubezpieczyciele.

Warto pamiętać, że biegli rewidenci mają wszelkie walory, aby w ramach odrębnego zlecenia podjąć się przeprowadzenia pełnej weryfikacji systemu kontroli wewnętrznej i przekazać kompleksowe rekomendacje dotyczące uzupełnienia luk i poprawy skuteczności istniejących kontroli wewnętrznych. Taką całościową analizą powinny się zainteresować szczególnie wspomniane powyżej duże jednostki z branż, w których ryzyko, wynikające z nieprawidłowo funkcjonującego systemu kontroli wewnętrznej jest znaczne. Wśród nich na specjalną uwagę zasługują jednostki zobowiązane do tworzenia Komitetów Audytu. Dla nich przegląd istniejącego systemu kontroli wewnętrznej przez nowo powołany Komitet Audytu, stanowiłby znakomite rozpoczęcie procesu monitorowania kontroli wewnętrznej, które jak wiadomo należy do jednego z podstawowych zadań ustawowych Komitetów Audytu.

List do Zarządu.

Jak wspomniano powyżej List do Zarządu służy biegłemu rewidentowi do oficjalnego przekazania zaleceń i propozycji usprawnień, które zostały dostrzeżone przez niego w toku przeprowadzanego badania sprawozdania finansowego. Te zalecenia najczęściej dotyczą systemu kontroli wewnętrznej, ale mogą także odnosić się do: stwierdzonych ryzyk podatkowych, sposobu zarządzania płynnością, rentownością,

jak również do takich kwestii operacyjnych jak: zarządzanie spływem należności, czy też obrotem towarowym lub dystrybucją i organizacją sprzedaży. Ponieważ wspomniane rekomendacje zostały napisane przez osobę spoza organizacji i z pozycji doświadczenia wynikającego z pracy w wielu jednostkach i na wielu systemach, warto spokojnie zastanowić się nad sensem ich wprowadzenia i nie odrzucać z góry poddanych pomysłom, tylko z uwagi na ich czasami zbyt krytyczny charakter.

Udział w inwentaryzacji rocznej.

Udział w inwentaryzacji rocznej wynikający z procedur standardowego badania sprawozdania finansowego jest dość ograniczony i polega głównie na obserwacji procedur inwentaryzacyjnych przeprowadzonych przez spółkę oraz przeliczeniu próby inwentaryzowanych towarów. Taki udział jest jednakże w większości wypadków wystarczający do stwierdzenia ewidentnych braków odpowiednich procedur, które to braki mogą powodować istotne ryzyko defraudacji materialnej. W przypadkach specyficznych zawsze możliwe jest jednak wykonanie całościowej weryfikacji przeprowadzanej inwentaryzacji lub nawet poprowadzenie czy też przeprowadzenie przez biegłego rewidenta i jego zespół pełnej inwentaryzacji, w ramach odrębnego zlecenia.

Opinia z badania sprawozdania finansowego.

Nie można zapominać, że największą wartość dodaną wynikającą z pracy biegłego rewidenta, stanowi sama opinia, która potwierdza we wszystkich istotnych aspektach między innymi: prawidłowość funkcjonujących ksiąg rachunkowych, prawidłowość wyceny

składników bilansu i rachunku wyników, jak również kompletność ujęcia zobowiązań i rezerw oraz przychodów i kosztów. O ile taka opinia jest wynikiem starannie przeprowadzonych procedur badania, znacząco poprawia wiarygodność informacji finansowej i tym samym istotnie ogranicza ryzyko biznesowe.

Podsumowanie

W artykule starano się wskazać jak odpowiednie wykorzystanie biegłego rewidenta może pomóc w poprawie użyteczności i wiarygodności informacji finansowych. Aby ta pomoc nastąpiła w pełnej rozciągłości musi nastąpić zmiana postrzegania zawodu biegłego rewidenta przez spółki. Od tej zmiany zależy, czy Zarządy, Rady Nadzorcze i właściciele spółek będą oczekiwały od biegłych rewidentów tylko wypełnienia prawnego obowiązku zbadania informacji finansowych, czy też traktowały ich jako równorzędnych partnerów, doradców w sprawach zapewniania wiarygodności informacji finansowej, jak również wysokiej klasy specjalistów w zakresie: organizacji systemów raportowania, systemów kontroli wewnętrznej i samego zorganizowania modelu biznesowego. Trzeba pamiętać, że z pozycji swoich doświadczeń w pracy z wieloma systemami księgowymi, przedsiębiorstwami różnych branż i wielkości, biegli rewidenci mają wszelkie walory, aby we wszystkich wspomnianych powyżej zakresach wybrać najlepsze spośród napotkanych rozwiązania w danej jednostce.



### GRZEGORZ BŁASZKOWSKI

Partner Zarządzający odpowiedzialny za Departament Audytu i Usług Poświadczających. Absolwent kierunku Finanse i Bankowość Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, biegły rewident oraz członek ACCA. Przez ponad 10 lat związany z wiodącymi firmami konsultingowymi. W latach 2009-2010 uczestniczył w pracach zespołu ACCA i Polskiego Instytutu Dyrektorów w zakresie przygotowania Kodeksu Dobrych Praktyk dla Komitetów Audytu.





## Wniosek o udzielenie zabezpieczenia

POSTĘPOWANIE ZABEZPIEZAJĄCE JEST JEDNĄ Z FORM POSTĘPOWANIA CYWILNEGO, KTÓRA MA NA CELU UDZIELENIE TYMCZASOWEJ OCHRONY PRAWY STRONOM LUB UCZESTNIKOM POSTĘPOWANIA, POD WARUNKIEM, ŻE UPRAWDOPODOBNIĄ ONI SWOJE ROSZCZENIE ORAZ INTERES PRAWNY W UDZIELENIU ZABEZPIECZENIA. MODEL POSTĘPOWANIA ZABEZPIEZAJĄCEGO MIAŁ WIĘC Z ZAŁOŻENIA OFEROWAĆ UPRAWNIONEMU SZEREG KORZYŚCI ZMIERZAJĄCYCH DO UŁATWIENIA DŁUŻNIKOWI MOŻLIWOŚCI WYEGZEKWOWANIA ROSZCZENIA STWIERDZONEGO PRAWOMOCNYM WYROKIEM SĄDOWYM. TYMCZASEM JEDNAK, ZE WZGLĘDU NA OBSERWOWANĄ W OSTATNICH LATACH NIECHĘĆ SĄDÓW DO UDZIELANIA ZABEZPIECZEŃ, DLA WIELU DŁUŻNIKÓW OTRZYMANIE PRAWOMOCNEGO WYROKU SĄDOWEGO POTWIERDZAJĄCEGO ZASADNOŚĆ ICH ROSZCZENIA TO DOPIERO POCZĄTEK DŁUGOTRWAŁEJ DROGI ZMIERZAJĄCEJ DO WYEGZEKWOWANIA NALEŻNOŚCI OD DŁUŻNIKÓW, KTÓRZY JUŻ W TRAKCIE POSTĘPOWANIA WYZBYWAJĄ SIĘ SWOICH SKŁADNIKÓW MAJĄTKOWYCH, CZYNIĄC JE BEZSKUTECZNYM. WYPACZA TO SENS POSTĘPOWANIA ZABEZPIEZAJĄCEGO, KTÓRE MA ZAGWARANTOWAĆ WYKONANIE WYROKU.

Postępowanie zabezpieczające ze swojej definicji ma pozwalać na zabezpieczenie interesów strony, która prowadzi lub zamierza prowadzić postępowanie sądowe przeciwko określonemu podmiotowi, aby nie doszło do sytuacji, w której pomimo uzyskania korzystnego wyroku w sprawie, wykonanie tego wyroku nie będzie możliwe lub też będzie znacznie utrudnione. Te cele postępowania zabezpieczającego przejawiają się także w jego charakterze - postępowanie zabezpieczające stanowi bowiem przyspieszone, odformalizowane postępowanie, w ramach którego wymagane jest nie udowodnienie, ale jedynie uprawdopodobnienie istnienia roszczenia podlegającego zabezpieczeniu i interesu prawnego w udzieleniu zabezpieczenia.

Sądy pierwszej instancji niezwykle rzadko udzielają jednak zabezpieczenia,

w uzasadnieniu wskazując zazwyczaj, że we wniosku nie uprawdopodobniono należycie roszczenia lub też interesu prawnego. Tymczasem ze swej definicji, uprawdopodobnienie roszczenia oznacza, że nie zachodzi konieczność udowodnienia faktów stanowiących podstawę zabezpieczenia, nie jest też konieczne zachowanie szczegółowych przepisów o postępowaniu dowodowym (zgodnie z art. 243 kodeksu postępowania cywilnego – dalej „k.p.c.”). Jak stwierdził Sąd Apelacyjny w Lublinie w swoim postanowieniu z dnia 30 maja 2011 r. - Uprawdopodobnienie nie daje zatem pewności co do prawdziwości twierdzeń o istnieniu konkretnego roszczenia, ale pozwala przyjąć, iż jest ono prawdopodobne. W postępowaniu zabezpieczającym strona nie musi więc udowodnić istnienia roszczenia, a sąd na tym etapie nie rozstrzyga sprawy merytorycznie” (I

ACz 462/11, LEX nr 837767). Wierzyciel zobowiązany jest więc uprawdopodobnić istnienie roszczenia oraz jego wymagalność. Te uprawdopodobnienie może polegać na przedstawieniu dokumentów lub innych środków dowodowych, które będą wskazywały na okoliczności faktyczne, z których wynika roszczenie.

Z kolei zgodnie z art. 7301 § 2 k.p.c. interes prawny w udzieleniu zabezpieczenia istnieje wtedy, gdy brak zabezpieczenia uniemożliwi lub poważnie utrudni wykonanie zapadłego w sprawie orzeczenia lub w inny sposób uniemożliwi lub poważnie utrudni osiągnięcie celu postępowania w sprawie. Zabezpieczenie ma więc zapobiegać działaniom pozwanego zmierzającym do ukrywania lub pozbywania się składników majątkowych, do których mogłaby być skierowana egzekucja. Cel postępowania zabezpieczającego

jącego jest więc jasny i klarowny – ma gwarantować, że wyrok zostanie wykonany. Postępowanie zabezpieczające jest bowiem postępowaniem pomocniczym, w którym jest udzielana tymczasowa ochrona prawna, zmierza ono do zagwarantowania osiągnięcia celu postępowania rozpoznawczego. Przy czym ta tymczasowość wyraża się w tym, że zabezpieczenie jest udzielane, co do zasady, jedynie na czas trwania postępowania rozpoznawczego.

Art. art. 730 § 1 k.p.c. wynika, że udzielenie zabezpieczenia jest uwarunkowane wykazaniem prawdopodobieństwa istnienia roszczenia i interesu prawnego w udzieleniu zabezpieczenia. Przy czym obie te przesłanki muszą wystąpić łącznie, a sposób zabezpieczenia musi uwzględniać interesy stron, tak aby z jednej strony uprawnionemu zapewnić należytą ochronę, z drugiej zaś strony obowiązane nie obciążać ponad miarę (art. 730 § 1 k.p.c.). Jeżeli więc obie wymienione powyżej przesłanki zostaną spełnione, zaś wniosek o zabezpieczenie powództwa, stosownie do art. art. 736 § 1 k.p.c. odpowiada wymogom przewidzianym dla pisma procesowego, a ponadto zawiera wskazanie sposobu zabezpieczenia, a w sprawach o roszczenie pieniężne także sumy zabezpieczenia i uprawdopodobnienie okoliczności uzasadniających wniosek, strona ta powinna mieć możliwość skorzystania z dobrodziejstwa instytucji zabezpieczenia. Tymczasem obserwowana w ostatnich latach praktyka sądów, które niezwykle rzadko udzielają zabezpieczenia, skutkuje tym, że wierzyciele nie uzyskują ochrony prawnej przed działaniami dłużnika zmierzającymi do uniemożliwienia lub poważnego utrudnienia wykonania zapadłego w sprawie orzeczenia. Paradoksalnie, stawia to w lepszej pozycji nie wierzyciela, który miał być dodatkowo chroniony instrumentami postępowania zabezpieczającego, ale właśnie samego dłużnika.

Tymczasem intencją ustawodawcy było wyposażenie wierzyciela w instrument prawny pozwalający na skuteczne dochodzenie swojej wiarygodności i unik-

nięcie sytuacji, w której po zapadnięciu wyroku wskutek ceowego i bezprawnego działania dłużnika, nie będzie majątku, z którego egzekucja mogłaby być prowadzona. Taki zamiar ustawodawcy przejawia się także w rozbudowanej instytucji wniosku o zabezpieczenie. Sąd może bowiem udzielić zabezpieczenia zarówno przed wszczęciem postępowania, jak i w jego toku. Zabezpieczenie może zostać udzielone również w czasie zawieszenia postępowania w sprawie. Zgodnie bowiem z art. 179 § 3 k.p.c., podczas zawieszenia postępowania sąd nie podejmuje żadnych czynności, z wyjątkiem tych, które mają na celu zabezpieczenie powództwa. Ponadto, zgodnie z art. 730 § 2 zd. 2 k.p.c. dopuszczalne również zgłoszenie wniosku o udzieleniu zabezpieczenia już po prawomocnym zakończeniu postępowania. Taka możliwość jest jednak ograniczona tylko do zabezpieczenia roszczenia o świadczenie, którego termin spełnienia jeszcze nie nastąpił. Może to przykładowo dotyczyć tytułu wykonawczego, który stwierdza obowiązek dłużnika polegający na uiszczaniu renty na rzecz wierzyciela płatnych, co miesiąc. W sytuacji, w której dłużnik wyzbywa się majątku i zachodzi obawa, że w przyszłości może stać się niewypłacalny, sąd może udzielić zabezpieczenia po uzyskaniu przez uprawnionego tytułu wykonawczego, jeżeli ma ono na celu zabezpieczenie roszczenia o świadczenie, którego termin spełnienia jeszcze nie nastąpił.

Co więcej, możliwe jest przeciwieństwo złożenie wniosku o udzielenie zabezpieczenia jeszcze przed zainicjowaniem postępowania rozpoznawczego. Z założenia ma to umożliwić stosunkowo szybkie uzyskanie zabezpieczenia, z wykorzystaniem elementu zaskoczenia dłużnika. Powództwo jest wówczas wytaczane już po wydaniu postanowienia o udzieleniu zabezpieczenia. Przykładowo, wierzyciel, który dopiero planuje wytoczenie powództwa o zapłatę, dowiadyuje się, że jego dłużnik jest właścicielem samochodu, do którego w przyszłości mogłaby zostać skierowana egzekucja w celu zaspokojenia roszczenia. Po tym, jak sąd uwzględni wniosek o udzielenie zabez-

pieczenia przez zajęcie samochodu, wierzyciel może zwrócić się do komornika o dokonanie zajęcia. Najczęstszym przypadkiem jest jednak oczywiście inicjowanie postępowania zabezpieczającego poprzez złożenie wniosku o udzielenie zabezpieczenia wraz ze złożeniem pozwu do Sądu lub też wraz ze złożeniem innego pisma/wniosku wszczynającego postępowanie w sprawie.

Kodeks postępowania cywilnego w art. 747 wymienia sposoby zabezpieczenia roszczeń pieniężnych. Pamiętać przy tym należy, że wykonanie postanowienia o udzieleniu zabezpieczenia w jeden ze sposobów zabezpieczenia roszczeń pieniężnych, wskazanych w art. 747 k.p.c. nie zmienia w żaden sposób stosunków prawnych rzeczy lub praw objętych wykonaniem tego postanowienia, a ma jedynie na celu utrzymanie niezmiennego stanu rzeczy, w jakim rzeczy lub prawa się znajdują w chwili wykonania zabezpieczenia, aby uprawniony mógł już po uzyskaniu tytułu egzekucyjnego prowadzić z nich egzekucję celem zaspokojenia swoich roszczeń. Żądanie już na etapie składanego powództwa zabezpieczenia w postaci zajęcia ruchomości, wynagrodzenia za pracę czy też obciążenia nieruchomości hipoteką przymusową ma pozwolić na szybsze i skuteczniejsze przeprowadzenie postępowania egzekucyjnego. Dłużnik zaś ma być pozbawiony dzięki temu możliwości swobodnego dysponowania zabezpieczonym majątkiem. Trudno więc w tych przypadkach mówić o obciążeniu dłużnika ponad miarę w przypadku udzielenia zabezpieczenia. Przykładowo, zabezpieczenie poprzez ustanowienie zarządu nad przedsiębiorstwem również nie obciąża obowiązane ponad miarę, gdyż gwarantuje jego firmie dalsze funkcjonowanie i prowadzenie działalności gospodarczej. Jak zostało wskazane w wyroku Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 18 lipca 2012 r., I ACa 687/2012: „Spółka, w której funkcjonuje zarządca przymusowy ustanowiony w trybie art. 752[4] § 1 k.p.c. nie traci zdolności sądowej ani zdolności procesowej. Wraz z ustanowieniem zarządcy przymusowego spółka nie traci bytu i nie traci majątku”.



Co więcej, ustawodawca nie pozostawił także zobowiązanego bez należytej ochrony prawnej, skoro art. 746 k.p.c. wprowadził odpowiedzialność odszkodowawczą uprawnionego za szkodę wyrządzoną obowiązanemu wykonaniem zabezpieczenia. Zgodnie bowiem z art. 746 § 1 k.p.c., jeżeli uprawniony nie wniósł pisma wszczynającego postępowanie w wyznaczonym terminie albo cofnął pozew lub wniosek, jak również gdy wniosek oddalono lub postępowanie umorzono, a także w przypadkach przewidzianych w art. 744 k.p.c. dotyczących upadku zabezpieczenia, obowiązanemu przysługuje roszczenie o naprawienie szkody wyrządzonej wykonaniem zabezpieczenia. Przy czym odpowiedzialność przewidziana w omawianym przepisie jest odpowiedzialnością niezależną od winy uprawnionego i jest odpowiedzialnością za sam wynik procesu, na którego potrzeby ustanowiono zabezpieczenie. Uzależnienie omawianej odpowiedzialności od winy uprawnionego podważałoby sens ustanowienia regulacji zawartej w tej artykule (jest to pogląd utrwalony w orzecznictwie – tak m.in. Sąd Najwyższy w swoim wyroku z dnia 25 lutego 2010 r., V CSK 239/09).

Ustawodawca odformalizował postępowanie zabezpieczające, by dostarczyć wierzycielowi narzędzie mające na celu zabezpieczenie jego roszczeń. Wszystko po to, by móc skutecznie zapobiegać sytuacji, w której dłużnik będzie pozbywał się swojego majątku, z którego byłaby możliwa egzekucja, co w rezultacie skutkowałoby tym, że pomimo prawomocnego wyroku, realizacja wyroku nie byłaby możliwa. Nabiera to szczególnego znaczenia

w dzisiejszych czasach, kiedy wskutek rozwiniętej sieci powiązań biznesowych, zarówno osoby fizyczne, jak i podmioty prawne prowadzą szereg przedsięwzięć, zaciągając liczne zobowiązania, ze znacznej części z nich nie wywiązując się w ogóle lub w jakiejś części. Oczywiście dłużnikowi przysługuje narzędzie w postaci skargi pauliańskiej, która niejednokrotnie okazuje się być jedynym instrumentem skutecznego wyegzekwowania długu. Jednak skarga pauliańska ma zastosowanie, gdy doszło już do czynności prawnej dłużnika dokonanej z pokrzywdzeniem wierzycieli, to instytucja wniosku o zabezpieczenie ma zapobiegać takiej sytuacji i jako taką, należy ocenić ją jako skuteczniejszą i dla wierzyciela znacznie korzystniejszą. W praktyce więc, brakuje instrumentu prawnego, który skutecznie chroniłby wierzycieli przed wyprzedawaniem majątku przez dłużnika. Przewidziane przez ustawodawcę sposoby ochrony dłużnika w postaci postępowania zabezpieczającego istnieją bowiem tylko w teorii, a Sądy niezwykle rzadko uwzględniają wnioski o zabezpieczenie, co w rezultacie prowadzi paradoksalnie do tego, że wbrew zamierzeniom ustawodawcy – prowadzi to do polepszenia sytuacji dłużnika, a nie jego wierzyciela. Sądy, nie udzielając zabezpieczeń, pomimo spełnienia formalnych warunków złożenia wniosku o zabezpieczenie oraz uprawdopodobnienia roszczenia i wykazania interesu prawnego dopuszczają do sytuacji, w której dłużnik wyzbywa się majątku, a wierzyciele są pozbawieni często jedynego narzędzia, które mogłoby pozwolić na wyegzekwowanie należności i realizację wyroku.

W PRAKTYCE WIĘC,  
BRAKUJE INSTRUMENTU  
PRAWNEGO, KTÓRY  
SKUTECZNIE CHRONIŁBY  
WIERZYCIELI PRZED  
WYPRZEDAWANIEM  
MAJĄTKU PRZEZ DŁUŻNIKA.  
PRZEWIDZIANE PRZEZ  
USTAWODAWCĘ SPOSOBY  
OCHRONY DŁUŻNIKA W  
POSTACI POSTĘPOWANIA  
ZABEZPIECZAJĄCEGO  
ISTNIEJĄ BOWIEM  
TYLKO W TEORII, A SĄDY  
NIEZWYKLE RZADKO  
UWZGLĘDNIAJĄ WNIOSKI  
O ZABEZPIECZENIE, CO  
W REZULTACIE PROWADZI  
PARADOKSALNIE DO TEGO,  
ŻE WBREW ZAMIERZENIOM  
USTAWODAWCY –  
PROWADZI TO DO  
POLEPSZENIA SYTUACJI  
DŁUŻNIKA, A NIE JEGO  
WIERZYCIELA.



## IZABELA PRUSZYŃSKA

Od października 2014 r. związana z Kancelarią Russell Bedford Poland. Absolwentka Wydziału Prawa na Uniwersytecie w Białymstoku. Obecnie jest aplikantką radcowską przy OIRP w Warszawie. W latach 2012-2014 współpracowała z warszawskimi kancelariami prawnymi, prowadząc sprawy m.in. z zakresu prawa cywilnego i gospodarczego oraz reprezentując klientów przed Sądami I i II instancji. Praktyczne doświadczenie zdobywała także jako specjalista jednego z portali prawniczych udzielając porad prawnych z zakresu prawa cywilnego, gospodarczego, rodzinnego i prawa pracy.

## Cykl artykułów: Odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółek

ZARZĄD MOŻE UNIKNĄĆ ODPOWIEDZIALNOŚCI ZA ZALEGŁOŚCI PODATKOWE SPÓŁKI

CO DO ZASADY ODPOWIEDZIALNYM ZA ZALEGŁOŚCI PODATKOWE JEST TEN PODMIOT, KTÓREGO ZALEGŁOŚĆ DOTYCZY. DLATEGO TEŻ W PIERWSZEJ KOLEJNOŚCI ZOBOWIĄZANIE PODATKOWE REGULUJE SPÓŁKA BĘDĄCA PODATNIKIEM. CZĘSTO JEDNAK SPÓŁKA NIE POSIADA ŚRODKÓW POZWALAJĄCYCH NA SPŁATĘ ZALEGŁOŚCI I ZASPOKOJENIE WIERZCIELA PODATKOWEGO. W TAKIEJ SYTUACJI MOŻLIWE JEST POCIĄGNIĘCIE DO ODPOWIEDZIALNOŚCI INNYCH PODMIOTÓW, KTÓRE ZARZĄDZAŁY SPÓŁKĄ, W TYM PRZEDĘ WSZYSTKIM CZŁONKÓW ZARZĄDU SPÓŁKI.



### KRZYSZTOF JAGODA

Młodszy konsultant podatkowy w dziale doradztwa podatkowego, aplikant adwokacki. Od 2014 r. związany z kancelarią Russell Bedford Poland. Doświadczenie zawodowe zdobywał w renomowanych kancelariach prawnych w Warszawie oraz Łodzi. Specjalizuje się w prawie podatkowym, ze szczególnym uwzględnieniem postępowań podatkowych oraz podatku od nieruchomości. Absolwent wydziału prawa i administracji na Uniwersytecie Kardynała Stefana Wyszyńskiego, uczestnik studiów podyplomowych – prawo podatkowe na Uczelni Łazarskiego.

Zgodnie z treścią art. 116 § 1 ordynacji podatkowej za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna.

Istnieje jednak możliwość zwolnienia członka zarządu od odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe Spółki. Aby to nastąpiło członek zarządu musi wykazać zaistnienie jednej przesłanek z art. 116 § 1 ordynacji podatkowej tj.

- we właściwym czasie zgłosić wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości (postępowanie układowe), lub też zaniechanie powyższych czynności nastąpiło bez winy członka zarządu;
- wskazanie przez członka zarządu, co do którego ma zostać orzeczona odpowiedzialność osoby trzeciej, mienia Spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.

W praktyce, w przypadku wszczęcia przez organ podatkowy postępowania dot. odpowiedzialności członka zarządu za zobowiązania Spółki to członek zarządu będzie musiał wykazać, że nie ponosi winy

za niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub też, że zgłoszenie nastąpiło we właściwym czasie. Ponadto może on uchronić się od odpowiedzialności poprzez wskazanie istniejącego majątku, który należy do spółki.

Treść powyższych regulacji powoduje pewne rozbieżności w orzecznictwie i często staje się przedmiotem sporów między podatnikami, a organami podatkowymi. Często wynika to z faktu, iż przesłanki zwalniające członka zarządu od odpowiedzialności zawierają elementy nieostre oraz ocenne.

Zaległości o charakterze publicznoprawnym spółki mogą obciążyć członka zarządu spółki tylko jeżeli powstały one w czasie pełnienia funkcji przez członka zarządu. Oznacza to, że członka zarządu nie można obciążyć odpowiedzialnością za długi powstałe wcześniej lub po tym okresie.

Od odpowiedzialności za zobowiązania spółki nie uchroni członka zarządu brak informacji o faktycznej sytuacji finansowej spółki. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 26 sierpnia 2014 r. stwierdził, że brak wiedzy, co dzieje się w spółce pozostanie bez wpływu na odpowiedzialność członka zarządu. Jeżeli „skarżący zdecydował się na pełnienie funkcji członka zarządu to ma obowiązek pełnić tę funkcję-tym samym ma obowiązek interesować się sprawami spółki” (sygn. akt: II FSK 2260/12). Wewnętrzny podział ról między współnikami nie wpłynie na zakres

odpowiedzialności współnika. Postawa judykatury w roku ubiegłym sugeruje także, iż członek zarządu wykazując brak winy w niezgłoszeniu wniosku o upadłość musi liczyć się z restrykcyjnym stanowiskiem sądownictwa.

W przypadku, gdy odpowiedzialność osoby trzeciej zostanie orzeczona, członek zarządu będzie odpowiadał za zaległość podatkową spółki w pełnym zakresie, a egzekucja może zostać skierowana do całego jego majątku. Odpowiedzialność członka zarządu obejmie przede wszystkim:

- podatki niezapłacone w terminie,
- niezapłacone terminowo zaliczki na podatek,
- należności z tytułu podatków, zaliczek na podatek oraz podatków niewpłaconych w terminie przez płatnika lub inkasenta,
- wykazane nienależnie lub w wysokości zawyżonej nadpłaty, które zostały zwrócone podatnikowi,
- nienależnie otrzymane zwroty podatków,
- wynagrodzenie płatników lub inkasentów pobrane nienależnie lub w wysokości zawyżonej,
- oprocentowanie nienależnej nadpłaty bądź zwrotu podatku zwrócone lub zliczone na poczet zaległych, bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych.





*www.russellbedford.pl*  
*office@russellbedford.pl*

**RUSSELL BEDFORD**

Nasze Biura

**Biuro Warszawa**

ul. Marynarska 11  
02-674 Warszawa

T: 22 299 01 00

F: 22 427 44 02

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

**Biuro Katowice**

ul. Lompy 14 lok. 410

40-040 Katowice

T: 32 731 34 20

F: 32 731 34 21

E: [katowice@russellbedford.pl](mailto:katowice@russellbedford.pl)

**Biuro Poznań**

ul. Taczaka 24

61-819 Poznań

T: 61 307 10 00

F: 22 427 44 02

E: [poznan@russellbedford.pl](mailto:poznan@russellbedford.pl)