

# R B M MAGAZYN ZINE

grudzień 12/2016



# Zdobądź certyfikat TPE® w zakresie cen transferowych Zarezerwuj już dziś miejsce na edycję jesienną!

INSTITUTE OF INTERNATIONAL TAX ACCOUNTING AND FINANCE (ITAF) POWSTAŁ W EDYBURGU. INSTYTUT ZAJMUJE SIĘ KSZTAŁCENIEM PROFESJONALISTÓW Z DZIEDZIN PODATKÓW, PRAWA I FINANSÓW, OFERUJĄC PROGRAM MIĘDZYNARODOWYCH KWALIFIKACJI ZAWODOWYCH I DOBRZYCH PRAKTYK W ZAKRESIE CEN TRANSFEROWYCH, PLANOWANIA PODATKOWEGO I RESTRUKTURYZACJI PRZEDSIĘBIORSTW. ITAF TO PRĘŻNA MIĘDZYNARODOWA ORGANIZACJA, OBECNIE SKUPIAJĄCA CZŁONKÓW ORAZ STUDENTÓW Z KAŻDEGO KONTYNETU.

## V EDYCJA!!! - JUŻ W MARCU 2017

### CERTYFIKOWANY KURS SPECJALISTY W ZAKRESIE CEN TRANSFEROWYCH W UJĘCIU MIĘDZYNARODOWYM POPARTY CERTYFIKATEM TPE®

Czteromodułowy kurs z zakresu dokumentacji podatkowych, polityki cen transakcyjnych oraz wytycznych OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych poparte certyfikatem TPE®



Certyfikowane warsztaty praktyczne dla osób odpowiedzialnych za sporządzenia dokumentacji podatkowych cen transakcyjnych pomiędzy podmiotami powiązаныmi w międzynarodowych i krajowych grupach kapitałowych poparte certyfikatem TPE®.

**SPRAWDŹ SZCZEGÓŁY W SEKCJI  
CERTYFIKACJE NA STRONIE**

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



### PODATKI

Funkcjonowanie mechanizmu transakcji trójstronnych .....	3
Prace nad podatkiem od handlu nabierają tempa .....	4
Nikt nie uniknie podatku od handlu, nawet kurierzy... ..	5
Ulga podatkowa na działalność badawczo-rozwojową .....	6
Kwota odstępnego może stanowić koszt uzyskania przychodu .....	7
Jak w praktyce działają organy w toku kontroli podatkowej? .....	8
Zwolnienie z podatku VAT przy sprzedaży nieruchomości .....	10
Preproporcja – nowe sposoby odliczania podatku od towarów i usług .....	12
Revolucja w dokumentowaniu transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi .....	14
Struktura Krajowej Administracji Skarbowej cz. 1 - Szef Krajowej Administracji Skarbowej i Zastępcy .....	16
Prawo do amortyzacji darowanego znaku towarowego .....	17
Transakcje powyżej 15 tys. zł tylko przelewem? Gotówka niemile widziana przez Ministerstwo Finansów .....	18
Obniżony do 15% podatek dochodowy dla małych podatników od 2017 roku .....	19
Kiedy koszty transportu zwiększają podstawę opodatkowania w podatku od towarów i usług? .....	20
Trzy poziomowa dokumentacja cen transferowych – nowe obowiązki od 2016 / 2017 r. ....	22
Jednolity Plik Kontrolny – dalsze prace Ministra Finansów .....	24
Wybrane zmiany VAT w 2016 r. ....	26
Korekty cen transferowych – kluczowe informacje.....	27
Zamierzenia Ministra Finansów na rok 2016 w zakresie cen transferowych .....	28
Porozumienia cenowe ograniczające ryzyko podatkowe .....	29
Rząd za tzw. konfiskatą rozszerzoną. Zmiany w zakresie należności VAT .....	30
Podatki mogą być wysokie. Według prof. Osińskiego jest jeden warunek .....	31
Prawidłowe ustalenie wartości celnej .....	32
Cash pooling to jednak pożyczka? .....	33
Usługi likwidacji szkody w imieniu i na rzecz zakładów ubezpieczeń nie podlegają zwolnieniu z podatku od towarów i usług .....	34
Niektóre produkty ochrony zdrowia z podwyższoną stawką podatku od towarów i usług .....	36
Zmiana limitu płatności gotówką może nie zostać wprowadzona .....	38
Ministerstwo Finansów chce umożliwić podatnikom podgląd zawartości Jednolitego Pliku Kontrolnego .....	39
Ceny transferowe muszą stosować także spółki publiczne .....	40
Dokumentacja podatkowa – sprawdź kiedy możesz skorzystać z wyjątku i nie musisz sporządzać dokumentacji .....	42
Spółka celowa dla informatyzacji administracji podatkowej i kontroli skarbowej .....	44
Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania .....	46
Jednolity Plik Kontrolny – wyjaśnienia Ministra Finansów w interpretacji ogólnej .....	48
Zwolnienie z podatku od towarów i usług nieruchomości, a definicja pierwszego zasiedlenia .....	50
Niedobory inwentaryzacyjne kosztem podatkowym .....	52
Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania podpisana przez Prezydenta .....	53
Ryczałt za korzystanie z samochodów służbowych obejmuje paliwo .....	54
Interpretacja ogólna w zakresie opodatkowania gotowych posiłków i dań .....	55
Zmiany w ustawie podatku od towarów i usług dotycząca wewnątrzspółnotowego nabycia towarów .....	56
Sankcje związane z nieprzedłożeniem odpowiednim organom dokumentacji podatkowych cen transferowych .....	58
Od 1 września 2016 r. w życie wchodzi ustawa o podatku od sprzedaży detalicznej, uchwalona przez Sejm RP 6 lipca 2016 r. ....	60
Skarga na interpretację indywidualną będzie rozpatrywana w trybie uproszczonym .....	61
Split payment – tzw. model podzielnej płatności. ....	62
Zwolnienie z VAT przy sprzedaży wyremontowanej nieruchomości .....	63
Sprzedaż samochodu wycofanego z działalności gospodarczej nie podlega opodatkowaniu VAT .....	64
Rząd ogłosił projekt zmian w ustawie o podatku VAT .....	65
Kontrole podatkowe w 2016 r. ....	66
Nowe zasady rejestracji i wyrejestrowania podatnika VAT od 2017 r. ....	68
Odliczenie naliczonego podatku VAT w zakresie sprzedaży paliwa	

za pośrednictwem podmiotu zewnętrznego .....	70
Zmiany w podatkach dochodowych zatwierdzone przez Prezydenta .....	71
JPK. dla kogo i od kiedy? .....	74
Zmiany w Jednolitym Pliku Kontrolnym .....	76
Kaucja rejestracyjna sposobem na fikcyjne spółki .....	77
Przekształcenie SKA bez podatku od zysków niepodzielonych .....	78
Projekt ustawy o polskich REIT-ach .....	80
Sprzedaż odrodlonej działki a obowiązki zapłaty podatku VAT .....	81
Nowi gracze na polskim rynku nieruchomości .....	82
Nowe zasady obliczania kwoty wolnej od Podatku .....	84
Planowane zmiany w akcyzie na samochody osobowe w 2017 r. ....	85
VAT wyłącznie w formie elektronicznej od 2017 roku .....	85
100 zmian dla firm – objaśnienia podatkowe .....	86
Nowy system monitorowania przewozu towarów .....	88
Podstawowa oraz obniżona stawka VAT wobec budowy i modernizacji obiektów budowlanych zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym .....	90
Nieodpłatne użyczenie nieruchomości na potrzeby działalności gospodarczej w podatku PIT .....	91

### PRAWO

Przenoszenie środowiskowych pozwoleń zintegrowanych przy dzieleniu spółek prawa handlowego .....	92
Zastosowanie skargi pauliańskiej do czynności prawnych w ramach transakcji restrukturyzacyjnych .....	94
Przestępstwo wykorzystania informacji poufnej w rozumieniu ustawy o obrocie instrumentami finansowymi .....	96
Łączenie spółek kapitałowych - podstawowe zagadnienia .....	98
Wynajem składników majątku prywatnego a działalność gospodarcza .....	100
Spółka jawna i komandytowa coraz bardziej „internetowa” .....	102
Pełnomocnik, który rejestruje słuza odpowie solidarnie .....	103
Poszczególne etapy łączenia spółek kapitałowych .....	104
Jednolity Europejski Dokument Zamówienia: nadzieje i wątpliwości przed zmianami w Prawie zamówień publicznych .....	106
Czym jest petycja do Ministra Finansów? .....	108
Transakcje dotyczące własności intelektualnych po nowemu? .....	109
Złożenie prawnie skutecznej korekty deklaracji skutkujące umorzeniem postępowania możliwe jest także po wszczęciu postępowania karnego skarbowego .....	110
Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności – czym jest i czy warto z tej instytucji skorzystać? .....	111
Organy podatkowe na tropie nieujawnionych przychodów .....	112
Nowe prawo restrukturyzacyjne - jakie możliwości daje nowe prawo restrukturyzacyjne? .....	113

### OPTIMALIZACJA

Podstawowe metody międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu .....	114
O efektywnym braku współpracy międzynarodowej w sprawach podatkowych z jurysdykcjami offshore .....	116
Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania od 2016 roku .....	122
Opodatkowanie przychodów z zagranicznych spółek kontrolowanych (CFC).....	124

### RACHUNKOWOŚĆ

Prawidłowo wybrany biegły rewident to wyższa jakość badania .....	125
Nowa ustawa o biegłych rewidentach .....	126

### SZKOLENIA

Wybór partnera szkoleniowego .....	130
Dofinansowane szkolenia z funduszy europejskich w latach 2017-2020 w RB Akademii .....	132
Dobry menadżer to dobry zespół .....	134
Automatyzacja procesów księgowych .....	135
i bariery z tym związane, czyli obowiązki nowoczesnego dyrektora finansowego .....	135
Dlaczego szkolenia wyjazdowe mają sens? .....	136

## Szanowni Państwo

Okres noworoczny jest najczęściej czasem pewnych podsumowań. Tego co udało nam się zrealizować oraz tego, nad czym należy jeszcze popracować, aby było lepsze. To również czas stawiania sobie wyzwań na nowy nadchodzący rok.

W związku z tym, my także pragniemy podsumować mijający rok i przygotowaliśmy dla Państwa zestawienie wszystkich artykułów, które ukazały się w naszym magazynie w 2016 r. Jeżeli cokolwiek Państwa ominęło - to ten numer jest odpowiedni, aby nadrobić zaległości i sprawdzić, jakie zmiany weszły w życie w 2016

r. lub - jakie zmiany przyniesie nam rok kolejny. Mamy nadzieję, że to wydanie magazynu będzie stanowiło pewne kompendium wiedzy przekazanej Państwu przez naszych specjalistów, w jak najlepszy sposób.

Składamy Państwu najserdeczniejsze życzenia z okazji nowego 2017 roku!

Pozdrawiam serdecznie



Angelika Kozłowska  
Redaktor naczelna



### GRUDZIEŃ NR 12 (24) 2016

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.kozlowska@russellbedford.pl](mailto:angelika.kozlowska@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)



## Funkcjonowanie mechanizmu transakcji trójstronnych

KONSTRUKCJA TRANSAKCYJ TRÓJSTRONNYCH W Ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej jako: Ustawa VAT) została wprowadzona w celu zapobieżenia wystawianiu faktur w dwóch krajach, a następnie występowania o zwrot nadwyżki podatku naliczonego. Procedura ta ma w założeniu charakter uproszczony w stosunku do zasad ogólnych rozliczania ciągu transakcji wewnątrzspółnotowych i odnosi się do przypadku, w którym trzy podmioty będące podatnikami VAT w różnych krajach członkowskich dokonują ze sobą formalnych transakcji jednak transport dokonywany jest bezpośrednio pomiędzy pierwszym i trzecim podmiotem, z pominięciem podmiotu środkowego.

Procedura uproszczona dotycząca transakcji trójstronnych została uregulowana w art. 135-138 ustawy VAT. Do uznania zdarzenia gospodarczego za wewnątrzspółnotową transakcję trójstronną konieczne jest:

- zidentyfikowanie wszystkich trzech podmiotów na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych;
- by przedmiot dostawy był wysyłany lub transportowany przez pierwszego lub też transportowany przez drugiego w kolejności podatnika VAT lub na ich rzecz z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego.

Ponadto, zgodnie z treścią art. 135 ust. 1 punkt 4b ustawy VAT procedura uproszczona do transakcji trójstronnej ma zastosowanie jedynie gdy drugi w kolejności podatnik VAT dokonujący dostawy na rzecz ostatniego w kolejności podatnika VAT nie posiada siedziby działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego, w którym kończy się transport lub wysyłka. W takim przypadku występujący jako drugi w kolejności podmiot stosuje wobec pierwszego i ostatniego w kolejności podatnika VAT ten sam numer identyfikacyjny na potrzeby VAT i określa ostatniego w kolejności podatnika jako obowiązującego do rozliczenia podatku VAT od dostawy towarów realizowanych w ramach procedury uproszczonej. Natomiast ostatni biorący udział w transakcji podatnik VAT stosuje numer identyfikacyjny na potrzeby VAT państwa członkowskiego, w którym kończy się transport lub wysyłka.

Należy zwrócić uwagę również na obowiązek dokumentacyjny ciążyący na drugim w kolejności podmiocie transakcji trójstronnej. Zgodnie z art. 136 punkt 1 ustawy VAT podmiot ten jest obowiązany do wystawie-

nia faktury na której znajdują się następujące informacje:

- adnotacja o treści „VAT: Faktura WE uproszczona na mocy art. 135-138 ustawy o ptu” lub „VAT: Faktura WE uproszczona na mocy artykułu 141 dyrektywy 2006/112/WE”;
- stwierdzenie, że podatek z tytułu dokonanej dostawy zostanie rozliczony przez ostatniego w kolejności podatnika podatku od wartości dodanej;
- numer, pod którym podmiot jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, który jest stosowany przez niego wobec pierwszego i ostatniego w kolejności podatnika podatku od wartości dodanej;
- numer identyfikacyjny stosowany na potrzeby podatku od wartości dodanej ostatniego w kolejności podatnika.

Powyższe prowadzi więc do wniosku, iż samo zaistnienie wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej nie powoduje automatycznie zastosowania procedury uproszczonej lecz dla przyjęcia tego sposobu rozliczenia transakcji konieczne jest spełnienie dodatkowych wymagań i zaistnienie przesłanek określonych ustawą. Należy jednak zwrócić uwagę na stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (dalej jako: WSA) w odniesieniu do obowiązku wysłania lub transportu towarów przez pierwszy lub drugi podmiot w transakcji, zgodnie z którym faktyczna organizacja transportu przez ostatni podmiot biorący udział w transakcji nie wyklucza istnienia transakcji trójstronnej, jeżeli podmiot ten działa na rzecz pierwszego lub drugiego podmiotu. Zgodnie bowiem z wyrokiem WSA z dnia 8 kwietnia 2008 r. (sygn. akt: III SA/Wa 194/08) „nie jest istotne, że ostateczny odbiorca

organizuje i opłaca transport, ważne jest, czy działa na rzecz pierwszego lub drugiego podatnika. Podobnie ocenił ten stan prawny Wojciech Maruchin w Komentarzu do art. 138 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535) - (w:) W. Maruchin, VAT. Komentarz, Dom Wydawniczy ABC, 2005, wyd. II.” Zdaniem sądu odmienna interpretacja art. 135 ust. 1 punkt 2 ustawy VAT stanowiłaby zawężającą wykładnię przepisu mającego na celu uproszczenie obrotu gospodarczego pomiędzy państwami.

### KRZYSZTOF JAGODA

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. Reprezentuje podmioty przed organami podatkowymi. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji na Uniwersytecie Kardynała Stefana Wyszyńskiego oraz studiów podyplomowych – prawo podatkowe na Uczelni Łazarskiego.

# PRACE NAD PODATKIEM OD HANDLU NABIERAJĄ TEMPĘ

25 STYCZNIA 2016 R. DO KANCELARII PREZESA RADY MINISTRÓW PRZEKAZANO PROJEKT USTAWY O PODATKU OD SPRZEDAŻY DETALICZNEJ. PROJEKT USTAWY MA BYĆ PROCEDOWANY ZGODNIE Z PARAGRAFEM 99 REGULAMINU PRACY RADY MINISTRÓW W TRYBIE ODRĘBNYM

LESZEK DUTKIEWICZ

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

Pomimo formalnego przekazania przez Ministerstwo projektu ustawy do prac rządowych, do dnia dzisiejszego nie został on oficjalnie opublikowany. Przypuszczalnie właściwy tekst przekazanego projektu opublikował na swoich stronach Dziennik Polski, który twierdzi, że jako pierwszy dotarł do oryginalnego tekstu.

Po pierwszym zapoznaniu się z jego treścią, projekt zaskakuje bardzo dużym poziomem ogólności – całość liczy zaledwie 14 artykułów mieszczących się na 5 stronach.

Określając podatników nowej daniny autorzy wskazali, że będą nimi sieci handlowe oraz sprzedawcy detaliczni, przy czym uznanie czy dany podmiot jest siecią handlową zależy ma od tego czy funkcjonuje w grupie, w której współpraca opiera się na umowach franczyzy, natomiast sprzedawcą detalicznym jest każdy sprzedawca. Takie sformułowanie zapisu ustawowego oznacza, że podatek dotyczyć będzie każdego sprzedawcy, który spełni kryterium przedmiotowe, czyli zrealizuje miesięczny przychód ze sprzedaży detalicznej powyżej 1,5 mln złotych. Wysokość miesięcznego przychodu podlegającego opodatkowaniu ma być ustalana na podstawie wielkości obrotu zaewidencjonowanego za pomocą kasy fiskalnej.

Projekt ustawy przewiduje dwie stawki podatkowe:

- „standardową” w wysokości 0,7

proc., która ma obowiązywać od poniedziałku do piątku (1,3 proc., jeżeli przychód przekroczyłby kwotę 0,3 mld złotych) oraz

- „weekendową” w wysokości 1,9 proc., która ma być stosowana do sprzedaży zrealizowanej w soboty i niedziele.

W porównaniu z innymi jurysdykcjami, w których wprowadzono taki rodzaj podatku, stawki te są dość wysokie. Oprócz wysokości stawek, poważne zastrzeżenia budzi również brak rozróżnienia podmiotowego na przedsiębiorców krajowych i zagranicznych.

W praktyce zatem, każdy przedsiębiorca prowadzący handel detaliczny w Polsce będzie podatnikiem nowego podatku, od wielkości sprzedaży przekraczającej wskazany próg (1,5 mln zł). W przedstawionym projekcie brak jest jakichkolwiek zapisów pozwalających na wyłączenie rodzimych polskich przedsiębiorstw z zakresu opodatkowania. Tymczasem była o tym mowa.

Projekt został dopiero przekazany do prac rządowych, a zatem trudno jest na chwilę obecną przewidywać na ile będzie on zgodny z treścią ostateczną oraz kiedy należy spodziewać się daty wejścia w życie nowej regulacji.

O wszelkich dalszych pracach nad tym projektem będziemy Państwa informować na bieżąco.

# NIKT NIE UNIKNIE PODATKU OD HANDLU, NAWET KURIERZY...

MIMO LICZNYCH PROTESTÓW I DEKLARACJI ZE STRONY FIRM HANDLUJĄCYCH W INTERNECIE, ŻE PRZENIOSĄ SIĘ ZA GRANICĘ, ABY UNIKNĄĆ OBCIĄŻENIA PODATKOWEGO JAKIM JEST PODATEK OD HANDLU, NASZ RZĄD CHCE TAKŻE I DO KIESZENI TAKICH FIRM SIĘGNAĆ POPRZEZ OPODATKOWANIE FIRM KURIERSKICH. W SYTUACJI, GDY PODATKU OD MARKETÓW NIE UREGULUJE SKLEP INTERNETOWY, BĘDĄ GO MUSIAŁY ZAPŁAĆ FIRMY PRZEWOZOWE – ZAUWAŻA „DZIENNIK GAZETA PRAWNA”.

Wysokość zryczałtowanej stawki podatkowej dla firm przewozowych wyniesie 50 zł, chyba, że firma otrzyma zaświadczenie od klienta zlecającego przesyłkę, że to on takie obciążenie ureguluje – możemy to przeczytać w artykule, który przedstawia główne założenia projektu ustawy o podatku od handlu.

Zgodnie z art. 12 projektu ustawy, do którego dotarł dziennik, sklep internetowy przeniesiony za granicę i stamtąd prowadzący sprzedaż do Polski, będzie musiał przy każdej takiej transakcji dostarczyć przewoźnikowi oświadczenie o tym, że podatek od handlu został opłacony, sklep korzysta ze zwolnienia albo że przesyłka nie jest związana ze sprzedażą detaliczną. Jeśli tego nie uczyni, do opłaty podatku

zostanie zobowiązany przewoźnik.

Gazeta zaznacza, że projekt ustawy jest krytykowany przez handlowców, którzy „wskazują, że wymaga on zmian w niemal wszystkich aspektach”. Tak twierdzi dyrektor generalny Polskiej Organizacji Handlu i Dystrybucji, Marian Faliński, który zapowiedział wzmoczenie wysiłków na rzecz modyfikacji projektu w ramach parlamentarnego Zespołu ds. Wspierania Przedsiębiorczości i Patriotyzmu Ekonomicznego.

Zdaniem Falińskiego projekt zaprzecza idei, która stała za kompromisem rządu z handlowcami, jaki miał być wynegocjowany podczas konsultacji z 8 stycznia b.r

LESZEK DUTKIEWICZ

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

## Ulga podatkowa na działalność badawczo-rozwojową

W DNIU 16 PAŹDZIERNIKA 2015 R. PREZYDENT ANDRZEJ DUDA ZŁOŻYŁ PODPIS POD USTAWĄ O ZMIANIE NIEKTÓRYCH USTAW W ZWIĄZKU ZE WSPIERANIEM INNOWACYJNOŚCI, KTÓRA WPROWADZIŁA OD STYCZNIA 2016 R. ULGĘ WSPIERAJĄCĄ INNOWACYJNOŚĆ ORAZ DZIAŁALNOŚĆ BADAWCZO-ROZWOJOWĄ PRZEDSIĘBIORSTW, A KTÓRA ZASTĄPIŁA FUNKCJONUJĄCĄ DOTYCHCZAS ULGĘ NA NOWE TECHNOLOGIE. WPROWADZONE ZMIANY MAJĄ NA CELU PRZYCIĄGNAĆ NOWE INWESTYCJE BADAWCZO-ROZWOJOWE DO NASZEGO KRAJU, CO ZWIĄZANE JEST Z KONIECZNOŚCIĄ ZWIĘKSZENIA DO 2020 R. PRZEZ POLSKĘ WYDATKÓW NA DZIAŁALNOŚĆ B+R DO WYSOKOŚCI 1,7 % PKB (OBECNE WYDATKI NA B+R TO 0,9 % PKB).

### DOMINIK TYMUŁA

Associate w Russell Bedford Poland, związany z kancelarią od kwietnia 2012 r. W okresie 2008 – 2011 r. współpracował z firmami z branży transportowej w zakresie doradztwa podatkowego. Następnie zdobywał doświadczenie w centralnych urzędach państwowych oraz kancelariach prawnych. Absolwent Prawa na Uniwersytecie Marii Curie Skłodowskiej oraz studiów podyplomowych - kierunek Rachunkowość i Finanse Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie. Aplikant radcowski. Autor licznych publikacji o tematyce prawnopodatkowej. Specjalizuje się w prawie cywilnym, handlowym, unijnym oraz funduszach europejskich.

Zgodnie z art. 4a pkt 26 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 851, dalej: ustawa o CIT) za działalność badawczo-rozwojową uznaje się działalność twórczą obejmującą badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowaną w sposób systematyczny i w celu zwiększania zasobów wiedzy oraz wykorzystywania ich do tworzenia nowych zastosowań (mówiąc językiem potocznym prace B+R to działania obejmujące m.in. rozwój nowych produktów i usług, w tym IT, technologii, metod prowadzenia działalności, patenty).

Zgodnie z przyjętymi regułami zakresie zastosowania ulgi, poza zaliczeniem poniesionych wydatków na prace B+R do kosztów uzyskania przychodów, od podstawy opodatkowania będzie można odliczyć 30% kosztów wynagrodzeń pracowników zaangażowanych w te prace oraz 20% (w przypadku MŚP) lub 10% (w przypadku dużych przedsiębiorstw) pozostałych wydatków kwalifikowanych, tj. koszty nabycia surowców i materiałów, ekspertyzy, opinii, usługi doradcze i usługi równorzędne, nabycie wyników badań naukowych (wykonywanych tylko i wyłącznie przez jednostkę naukową), korzystanie z aparatury naukowej – badawczej, jeżeli to korzystanie nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązaniem czy też dokonywanie odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych (z wyłączeniem samochodów osobowych, budowli, budynków i lokali) oraz wartości niematerialnych i prawnych wykorzystywanych w pracach B+R. Wskazany katalog wydatków jest zamknięty i nie uwzględnia w odpisie innych kosztów niż wskazane. Co warto podkreślić ulga z tytułu nabycia wyników badań będzie przysługiwać wyłącznie pod warunkiem, że

badania te są prowadzone na podstawie umowy lub porozumienia z jednostką naukową w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (Dz. U. z 2014 r. poz. 1620, dalej: ustawa o finansowaniu nauki).

Wprowadzono również dwa znaczące wyłączenia zastosowania ulgi, które dotyczą kosztów objętych dotacją zewnętrzną (np. ze środków UE), jak również wszystkich przedsiębiorstw, które w danym roku prowadziły działalność na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, bez względu na to, czy zezwolenie obejmowało działalność B+R.

Przedsiębiorstwa, korzystające z ulgi na działalność B+R są zobligowane do prowadzenia wydzielonej ewidencji księgowej, która wskaże poszczególne pozycje związane z prowadzonymi pracami, bez ewidencjonowania kosztów w podziale na poszczególne projekty (nie licząc przypadków gdy przedsiębiorstwo sięga również po dotacje zewnętrzne na poszczególne projekty).

Sama ulga jest rozwiązaniem, które w opinii większości ekspertów wymaga jeszcze dopracowania i korekt w przyszłości, jednak należy podkreślić, iż powiązanie korzyści podatkowych z prowadzeniem działalności B+R wydaje się zabiegiem jak najbardziej słusznym. Bez wątpliwości korzystnym dla przedsiębiorców jest fakt, iż ulga nie jest uzależniona od samych wyników prac co pozwala korzystać z niej w roku faktycznego ponoszenia kosztów, a nie czekać na rezultaty projektów. Kolejnym pozytywnym jest również fakt, iż nie przewiduje się weryfikacji poziomu innowacyjności prac przez np. instytuty naukowo-badawcze czy inne wyspecjalizowane podmioty.



## Kwota odstępnego może stanowić koszt uzyskania przychodu

WOJEWÓDZKI SĄD ADMINISTRACYJNY W KRAKOWIE W WYROKU Z DNIA 27 KWIETNIA 2015 R. (SYGN. I SA/KR 28/15) STWIERDZIŁ, ŻE KONIECZNOŚĆ ZAPŁATY KWOTY WARUNKUJĄCEJ ODSTĄPIENIE OD UMOWY NAJMU STANOWI KOSZT UZYSKANIA PRZYCHODU JEŻELI ZAPŁATA TEJ KWOTY OGRANICZA KONIECZNOŚĆ PONOSZENIA INNYCH WYDATKÓW PRZEZ PODATNIKA. W TAKIEJ SYTUACJI KWOTA TZW. ODSTĘPNEGO STANOWI KOSZT, KTÓRY WIĄŻE SIĘ Z ZABEZPIECZENIEM LUB ZACHOWANIEM ŹRÓDŁA PRZYCHODÓW.

### KRZYSZTOF JAGODA

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. Reprezentuje podmioty przed organami podatkowymi. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji na Uniwersytecie Kardynała Stefana Wyszyńskiego oraz studiów podyplomowych – prawo podatkowe na Uczelni Łazarskiego.

Wojewódzki Sąd Administracyjny rozpoznał sprawę w wyniku skargi Spółki prowadzącej działalność handlową w hipermarketach wielobranżowych oraz supermarketach spożywczych. Spółka ta w ramach prowadzonej działalności wynajmowała określone nieruchomości. W związku z możliwością zaprzestania prowadzenia działalności w określonych lokalizacjach ze względu na zmienną sytuację na rynku i mniejszą opłacalnością prowadzenia działalności w tych lokalizacjach. W konsekwencji rozwiązania przez Spółkę umowy najmu przed upływem uzgodnionego z kontrahentem okresu jej obowiązywania, powstanie obowiązek zapłaty określonej kwoty. W związku z tym Spółka wystąpiła z wnioskiem o interpretację indywidualną aby ustalić czy kwota ta będzie

stanowić koszt uzyskania przychodu.

W interpretacji indywidualnej organ podatkowy stwierdził, że wydatki poniesione na zapłatę odstępnego nie zostaną poniesione w celu osiągnięcia przychodów, ponieważ odstąpienie od umowy żadnego przyzporzenia nie przyniesie, nie wygeneruje przychodu, a aby uznać dany wydatek za koszt podatkowy winien być on poniesiony „w celu osiągnięcia przychodów.” Spółka nie zgadzając się z treścią interpretacji wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego.

Sąd administracyjny uzasadniając korzystne dla podatnika rozstrzygnięcie wyjaśnił, że przy ocenie dopuszczalności kwalifikowania do kosztów uzyskania przychodów wydatków z tytułu odstępnego należy przy-

kładać szczególne znaczenie do rozumienia terminów „zachowanie” i „zabezpieczenie” źródła przychodów. „W szczególności, jeżeli jako zabezpieczenie źródła przychodów należy rozumieć koszty poniesione na ochronę istniejącego (podstawowego) źródła przychodów, w taki sposób, aby to źródło funkcjonowało w bezpieczny sposób, to ograniczenie strat finansowych w postaci rezygnacji z wydatku, pomimo poniesienia pewnych kosztów, służy właśnie temu celowi.”

Analogiczne stanowisko zaprezentowane zostało przez Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z dnia 11 grudnia 2013r. sygn. akt II FSK 557/12 oraz II FSK 478/12, a Wojewódzki Sąd Administracyjny w pełni podzielił poprzednio prezentowany w tych wyrokach pogląd.

## Jak w praktyce działają organy w toku kontroli podatkowej?

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 TRANSAKCI MIĘDZY PODMIOTAMI POWIĄZANYMI, KONTROLĘ PODATKOWĄ, KTÓREJ CELEM JEST SPRAWDZENIE STOSOWANIA UZNANEJ METODY USTALANIA CEN TRANSAKCYJNYCH PROWADZI MINISTER WŁAŚCIWY DO SPRAW FINANSÓW PUBLICZNYCH.

KRZYSZTOF JAGODA

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. Reprezentuje podmioty przed organami podatkowymi. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji na Uniwersytecie Kardynała Stefana Wyszyńskiego oraz studiów podyplomowych – prawo podatkowe na Uczelni Łazarskiego.



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. Do najczęstszych przyczyn wszczęcia kontroli podatkowych należą:

- 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.

Organy podatkowe, korzystając z przysługujących im szerokich uprawnień, w trakcie prowadzonej kontroli podatkowej są obowiązane ustalić obiektywny 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.

Organy podatkowe przeprowadzając kontrolę podatkową związane są związane 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 przedsiębiorcy. Natomiast, gdy przedsiębiorca wskaże pisemnie, że czynności kontrolne istotnie zakłócają jego działalność gospodarczą, organ podatkowy musi uzasadnić, że 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 całego postępowania podatkowego. Często pozwala również na rozstrzygnięcie kwestii spornych już na etapie postępowania kontrolnego, 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.



## Zwolnienie z podatku VAT przy sprzedaży nieruchomości

PODATNICY CZĘSTO MAJĄ PROBLEM W PRZYPADKU SPRZEDAŻY NIERUCHOMOŚCI. CO DO ZASADY PODLEGA ONO OPODATKOWANIU, JEDNAK USTAWODAWCA DAŁ POD PEWNYMI WARUNKAMI MOŻLIWOŚĆ SKORZYSTANIA ZE ZWOLNIENIA. W USTAWIE Z DNIA 11 MARCA 2004 R. O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG (USTAWY O VAT: DZ. U. 2011, NR 177, POZ. 1054 TJ. ZE ZM.) W ART. 5 PRZEDSTAWIONY ZOSTAŁ KATALOG CZYNNOŚCI PODLEGAJĄCYCH OPODATKOWANIU PODATKIEM VAT. WSKAZANO M.IN. IŻ OPODATKOWANIU PODATKIEM OD TOWARÓW I USŁUG PODLEGA ODPŁATNA DOSTAWA TOWARÓW I ODPŁATNE ŚWIADCZENIE USŁUG.

### MONIKA MICHALAK

Konsultant podatkowy w Russell Bedford Poland. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji w Toruniu. Z Russell Bedford związana od początku 2016 roku. Doświadczenie zdobywała w Krajowej Informacji Podatkowej, sądach i kancelariach. Specjalizuje się w podatku od towarów i usług.

Wobec tego, wszystkie czynności polegające na dostawie towarów, a tym jest właśnie sprzedaż nieruchomości, podlegać będą opodatkowaniu. Podatnik sprzedając nieruchomość będzie zobowiązany ją opodatkować.

Podatnikiem w rozumieniu ustawy o VAT są osoby prawne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą bez względu na cel i rezultat działalności.

Ustawodawca zawarł jednak w art. 43 ust. 1 pkt 10 i 10a ustawy VAT warunki pod jakimi podatnik może skorzystać ze zwolnienia w momencie sprzedaży nieruchomości. W przepisie art. 43 ust. 1 pkt 10 wskazano, że

zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:

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

Definicje pierwszego zasiedlenia wskazano w ustawie o VAT. Rozumie się przez nią oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich wybudowaniu lub ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu

ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r. (ustawa o PIT, Dz. U. 1991 Nr 80, poz. 350, ze zm.) oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (ustawy o CIT, Dz. U. 1992, Nr 21, poz. 86 z zm.), gdzie wskazuje się, że ulepszenia taktuje się jako przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację, podobnie jak w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. 1994 Nr 121, poz. 591, ze zm.), muszą one jednak stanowić co najmniej 30% wartości początkowej nieruchomości.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 25 listopada 2010 r., sygn. akt I SA/Kr 1581/10 uznał, że pierwszym zasiedleniem jest oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części. Pierwsze zasiedlenie nie musi być dostawą towarów. Istotą pierwszego zasiedlenia jest oddanie do użytkowania, które następuje w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu. Pierwszym zasiedleniem może być więc oddanie nieruchomości w najem czy też leasing. Jest to oddanie pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi. Pierwszym zasiedleniem będzie zatem tylko pierwsza czynność opodatkowana dotycząca danych budynków (ich części) lub budowli.

Jeśli natomiast podatnik nie spełni warunków z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT ma możliwość jeszcze skorzystania z pkt 10a tego art. W tym wypadku ustawodawca wskazał, że zwalnia się dostawę budynków, budowli lub ich części nieobjętą zwolnieniem, o którym mowa w pkt. 10, pod warunkiem że:

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

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

Najistotniejszą przesłanką jest tutaj „pierwsze zasiedlenie” po wybudowaniu lub po ulepszeniu. To ono decyduje o możliwości skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania dostawy budynków, budowli lub ich części. Istotnym elementem jest również kwestia czy dokonującemu dostawy obiektów budowlanych w stosunku do nich przysługiwało podatnikowi, czy też nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego.

W interpretacji indywidualnej Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 12 stycznia 2016 r. (ILPP2/4512-1-776/15-4/MN) wskazuje, że ze zwolnienia od podatku korzysta dostawa budynków, budowli lub ich części, która nie jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim oraz gdy pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres dłuższy niż 2 lata. W takiej sytuacji zastosowanie znajdzie zwolnienie określone w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy. Dopiero w momencie, gdy dostawa budynków, budowli lub ich części wypełnia przesłanki negatywne, uniemożliwiające skorzystanie ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy (lit. a lub lit. b tego przepisu) – należy zbadać, czy dostawa taka może być objęta zwolnieniem od podatku określonym w art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy. Bowiem, z tego przepisu jednoznacznie wynika, że ze zwolnienia korzysta dostawa budynków, budowli lub ich części nieobjęta zwolnieniem, o którym mowa w pkt 10.

Wobec tego, podatnik przy sprzedaży danej nieruchomości jeśli spełnił warunki z ww. przepisów będzie podlegał opodatkowaniu, ale ze względu na zwolnienie nie zapłaci podatku należnego.

Na koniec warto jeszcze wskazać, że podatnicy, którzy wykonują jedynie czynności zwolnione mogą skorzystać ze zwolnienia wskazanego w art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT. Zwolnienie od podatku określone w tym przepisie dotyczy

wszystkich towarów – zarówno nieruchomości, jak i ruchomości – przy nabyciu (importie lub wytworzeniu) które nie przysługiwało podatnikowi do odliczenia podatku VAT i wykorzystywanych – niezależnie od okresu ich używania przez podatnika wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku VAT.

Zatem, nawet jeśli podatnik sprzedaje nieruchomość w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, nie w każdym przypadku będzie zobowiązany do jej opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

”*Jeśli natomiast podatnik nie spełni warunków z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT ma możliwość jeszcze skorzystania z pkt 10a tego art. W tym wypadku ustawodawca wskazał, że zwalnia się dostawę budynków, budowli lub ich części nieobjętą zwolnieniem, o którym mowa w pkt. 10*

# Preproporcja – nowe sposoby odliczania podatku od towarów i usług

Z DNIEM 1 STYCZNIA 2016 R. WESZŁY W ŻYCIE PRZEPISY ODNOSZĄCE SIĘ DO NOWEGO SPOSOBU ODLICZENIA WYDATKÓW PONOSZONYCH ZARÓWNO Z ZWIĄZKU Z PROWADZENIEM DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ JAK I DO CELÓW INNYCH NIŻ DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZA W ZAKRESIE PRAWA DO OBNIŻENIA KWOTY PODATKU NALEŻNEGO O KWOTĘ PODATKU NALICZONEGO.

Ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2015 r., poz. 605) wprowadziła przepis art. 86 ust. 2a-2h, który zastąpił przepisy art. 86 ust. 3-7a określający współczynnik odliczania wydatków ponoszonych w związku z prowadzoną działalnością, jak i z nią nie związany w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej ustawy o VAT, Dz. U. z 2004 r., Nr 54, poz. 535 ze zm.).

Art. 86 ust. 2a ustawy o podatku od towarów i usług wskazuje, że w przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych, do których ma zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2, oraz celów, o których mowa w art. 8 ust. 5 - w przypadku, o którym mowa w tym przepisie, gdy przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2, oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej, zwanym dalej „sposobem określenia proporcji”. Sposób określenia proporcji powinien najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć.

Jak podkreśla się w uzasadnieniu do wprowadzonej ustawy zmiany miały na celu dostosowanie polskich przepisów do przepisów unijnych. Uwzględniona zmiana spowodowana była również wyrokami Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie z dnia 8 listopada 2012 r. Finanzamt Hildesheim przeciwko BLC Baumarkt GmbH & Co. KG., C-511/10 w powiązaniu z wyrokiem w sprawie z 13 marca 2008 r. Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG przeciwko Finanzamt Göttingen, C-437/06 w zakresie zaproponowania przykładowych metod służących odliczeniu VAT w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych (podlegających i niepodlegających systemowi VAT).

Regulacja ta została wprowadzona szczególnie dla jednostek samorządu terytorialnego, które w zakresie zadań publicznych i innych wykonywanych czynności m.in. zawieranych umów cywilnoprawnych będą obecnie mogły odliczać podatek VAT stosując preproporcje. Sposób odliczenia został szczegółowo wskazany w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników

(Dz. U. 2015 r., poz. 2193). Ponadto w uzasadnieniu podkreśla się, że wskazanie sposobu określania proporcji od-

liczania podatku naliczonego dla jednostek samorządu terytorialnego zapewni tym podatnikom pewność w stosowaniu przepisów. Podmiotom tym pozostawiono jednakże możliwość zastosowania innego, w ich ocenie, bardziej reprezentatywnego sposobu ustalenia proporcji odliczenia podatku.

Ustawodawca nie narzuca sposobu wyliczenia preproporcji. Daje możliwość w przepisie art. 86 ust. 2c ustawy o VAT wybór sposobu określenia proporcji, można wykorzystać w szczególności następujące dane:

- średnioroczną liczbę osób wykonujących wyłącznie prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie osób



wykonywujących prace w ramach działalności gospodarczej i poza tą działalnością;

Ta metoda oparta o kryteria alokacji osób do wykonywania określonych prac będzie mało przydatna w praktyce. Zwykle sektor publiczny nie dokonuje tak ścisłego podziału (musiałby on zresztą wynikać z umów o pracę/regulaminów itp.). Osoby zatrudnione u tego typu podatników wykonują różne czynności, a rzadko następuje tak ścisły podział zadań pomiędzy pracowników.

- średnioroczną liczbę godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą i poza tą działalnością;

Podobne uwagi dotyczą tej metody. Podział godzinowy też nie jest stosowany przez podatników, zresztą jest trudny do ustalenia i oszacowania. Taki klucz podziału musiałby mieć oparcie w dokumentach źródłowych/ewidencji.

- roczny obrót z działalności gospodarczej w rocznym obrocie podatnika z działalności gospodarczej

powiększonym o otrzymane przychody z innej działalności, w tym wartość dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, otrzymanych na sfinansowanie wykonywanej przez tego podatnika działalności innej niż gospodarcza;

Jednostki samorządu terytorialnego, jak i inne podmioty, które prowadzą działalność gospodarczą zarówno w zakresie opodatkowanym, jak i w innym celu mogła określić preproporcje na podstawie danych za poprzedni rok podatkowy. Natomiast podatnicy rozpoczynający w danym roku podatkowym wykonywanie działalności gospodarczej opodatkowanej jak i innej działalności mogą wyliczyć szacunkowo preproporcje w porozumieniu z naczelnikiem urzędu skarbowego.

Proponowane zmiany nie zostały jednak pozytywnie przyjęte zarówno przez doktrynę, jak i środowisko prawnicze. Na pierwsze indywidualne interpretacje prawa podatkowego musimy jednak poczekać. Może rozwieją wszelkie wątpliwości w zakresie stosowania nowych przepisów.

## MONIKA MICHALAK

Konsultant podatkowy w Russell Bedford Poland. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji w Toruniu. Z Russell Bedford związana od początku 2016 roku. Doświadczenie zdobywała w Krajowej Informacji Podatkowej, sądach i kancelariach. Specjalizuje się w podatku od towarów i usług.





## Rewolucja w dokumentowaniu transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi

W DNIU 27 PAŹDZIERNIKA 2015 R. PREZYDENT PODPISAŁ USTAWĘ WPROWADZAJĄCĄ SZEREG ZMIAN DO USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH ORAZ DO USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH, Z KTÓRYCH NAJWAŻNIEJSZĄ JEST WYPRACOWANIE WIELU NOWYCH ROZWIĄZAŃ W ZAKRESIE DOKUMENTOWANIA TRANSAKЦИИ Pomiędzy podmiotami powiązаныmi. NOWE ROZWIĄZANIA PRZYNOSZĄ ISTOTNE ZMIANY W STOSUNKU DO DOTYCHCZASOWEGO PODEJŚCIA ZARÓWNO DO ZAKRESU PODMIOTOWEGO OBOWIĄZKU DOKUMENTOWANIA, TRANSAKЦИИ JAK I MERYTORYCZNEJ ZAWARTOŚCI DOKUMENTACJI PODATKOWEJ. PRZEPISY, KTÓRE BĘDĄ OBOWIĄZYWAĆ OD 2017 R. (Z WYJĄTKIEM REGULACJI DOTYCZĄCEJ SPRAWOZDAŃ CIT-CBC OBOWIĄZUJĄCYCH JUŻ OD POCZĄTKU 2016 R.) STANOWIĄ SWOISTĄ REWOLUCJĘ W PODEJŚCIU DO ZAGADNIENIA DOKUMENTACJI CEN TRANSFEROWYCH W NASZYM KRAJU.

Zmiany zobowiążą podatników do analizy dotychczasowych warunków transakcji z podmiotami powiązаныmi celem zapewnienia ich zgodności z zasadą arm's length, tj. do przeprowadzenia analiz porównawczych i wprowadzenia stosownych zmian w warunkach transakcji z tymi podmiotami aby wypełnić wymagania ustawowe i nie narazić się na negatywne konsekwencje podatkowe w przyszłości.

### Zmiana definicji legalnej podmiotów powiązanych

Ustawodawca wprowadza bardzo korzystną z punktu widzenia podatnika zmianę definicji legalnej podmiotów powiązanych. Zmienione brzmienie art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 851, dalej: ustawa o CIT) zdefiniuje podmioty powiązane kapitałowo jako te, w których udział w kapitale innego podmiotu nie będzie mniejszy niż 25% a nie jak dotychczas tylko 5%. W związku z tym duża część podatników

posiadających udziały w kapitale innych podmiotów w wysokości do 25% nie będzie już traktowana jako podmioty powiązane, w związku z czym regulacje dotyczące cen transferowych przestaną ich dotyczyć. Ta ważna zmiana podmiotowa nie obejmuje swoim zakresem jednak przepisów o powiązaniach osobowych czy rodzinnych.

### Formularz CIT-TP/PIT-TP załączany do rocznej deklaracji podatkowej

Nowe przepisy nakładają na podatników, których przychody albo koszty w rozumieniu przepisów o rachunkowości przekroczyły w danym roku podatkowym równowartość 10 mln euro, obowiązek dołączania do składanej rokrocznie deklaracji podatkowej specjalnego formularza CIT-TP/PIT-TP, zawierającego szczegółowe informacje na temat transakcji z podmiotami powiązаныmi oraz innych zdarzeń, w związku z którymi zapłata należności dokonywana jest na rzecz podmiotu z tzw. raju podatkowego. Co więcej, podatek będzie musiał

podać informacje na temat tzw. restrukturyzacji biznesowej dotyczącej ewentualnej zmiany struktury podmiotu, zmiany w pełnionych funkcjach, ponoszonych ryzykach i posiadanych aktywach.

### Sprawozdanie CIT-CBC

Zmiana ta dotyczy podatników których przychody albo koszty przekroczyły w danym roku podatkowym równowartość 20 mln euro, którzy oprócz obowiązku sporządzenia rozszerzonej wersji dokumentacji podatkowej (dane wymagane w klasycznej dokumentacji oraz informacje na temat grupy w której działa podmiot – tzw. dokumentacja grupowa) będą zobowiązani do składania sprawozdania CIT-CBC. Dane jakie podmioty będą musiały przedstawić w tym dokumencie to m.in. wysokość osiągniętych przychodów, poziom deklarowanego dochodu przed opodatkowaniem, kwoty zapłaconego i należnego podatku czy liczba pracowników.





## Różnicowanie obowiązków dokumentacyjnych

Ustawodawca wprowadza również korzystne dla podatnika różnicowanie obowiązków dokumentacyjnych w zależności od wielkości przychodów albo kosztów w rozumieniu przepisów o rachunkowości. W związku z czym najmniejsi podatnicy, których przychody lub koszty nie przekroczyły równowartości 2 mln euro, nie będą musieli przygotowywać dokumentacji podatkowej. Co warto podkreślić, przekroczenie progu 2 mln euro powodować będzie powstanie obowiązku dokumentacyjnego również w następnym roku podatkowym, nawet w przypadku gdy wysokość przychodów/kosztów w tym roku była niższa niż 2 mln euro.

### Nowe terminy sprawozdawcze

Ustawodawca wprowadza uszczegółowienie terminu przygotowania dokumentacji za dany rok podatkowy. Weryfikowane to będzie na podstawie oświadczenia o sporządzeniu kompletnej dokumentacji podatkowej składanego do dnia, w którym upływa termin złożenia zeznania podatkowego (praktycznie w ciągu 3 miesięcy po zakończeniu roku podatkowego). Ponadto, od 2017 r. organy podatkowe będą mogły zażądać dokumentacji podatkowej transakcji, których wartość nie przekracza ustawowych limitów. Organy będą miały właściwie pełną swobodę w podjęciu takiej decyzji, jeżeli uznają iż zachodzą okoliczności wskazujące na prawdopodobieństwo заниzenia wartości w celu uniknięcia obowiązku sporządzenia dokumentacji. W takim wypadku podatnik będzie musiał przygotować dokumentację i przedłożyć ją w ciągu 30 dni od doręczenia stosownego żądania. Ta zmiana jest niekorzyst-

na dla podatnika z wielu względów, m.in. zobowiązując podmioty do złożenia kompletnej dokumentacji do momentu złożenia zeznania podatkowego co wykluczy w znacznym zakresie przeprowadzanie analiz porównawczych w stosunku do innych podmiotów na rynku czy też nakładając 30 dniowy termin na sporządzenie dokumentacji na podmioty, które nie osiągając przychodów/kosztów przekraczających ustawowe limity nie są przygotowane do sporządzania dokumentacji.

### Podsumowanie

Wprowadzone zmiany stanowią prawdopodobnie największą zakresowo nowelizację przepisów dotyczących cen transferowych w ostatnich latach. Zmiany te w sposób istotny wpłyną na zakres obowiązków podatników związanych z przygotowaniem dokumentacji podatkowych. Warto zwrócić uwagę na fakt, iż zakres informacji, jakie będą musiały się znaleźć w nowej dokumentacji podatkowej, jest znacznie szerszy niż dotychczas. Po wejściu w życie zmian sporządzenie dokumentacji będzie bardziej skomplikowane z uwagi na konieczność umieszczenia w dokumentacji większego zakresu informacji oraz danych o charakterze poufnym.

W związku z powyższym, jeszcze przed datą wejścia w życie nowych przepisów tj. przed 2017 r., koniecznym jest przeanalizowanie dotychczas stosowanych zasad w transakcjach z podmiotami powiązanymi celem zapewnienia ich zgodności z zasadą arm's length, przeprowadzenie rynkowych analiz porównawczych a w niektórych przypadkach skorygowanie dotychczasowych transakcji.

## DOMINIK TYMUŁA

Associate w Russell Bedford Poland, związany z kancelarią od kwietnia 2012 r. W okresie 2008 – 2011 r. współpracował z firmami z branży transportowej w zakresie doradztwa podatkowego. Następnie zdobywał doświadczenie w centralnych urzędach państwowych oraz kancelariach prawnych. Absolwent Prawa na Uniwersytecie Marii Curie-Skłodowskiej (2007-2012) oraz studiów podyplomowych - kierunku Rachunkowość i Finanse Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie (2013-2014). W chwili obecnej aplikant radcowski. Autor licznych publikacji o tematyce prawno-podatkowej na portalach branżowych. Specjalizuje się w prawie cywilnym, handlowym, unijnym oraz funduszach europejskich

## Struktura Krajowej Administracji Skarbowej cz. 1 - Szef Krajowej Administracji Skarbowej i Zastępcy.

PROJEKT W SPRAWIE POWOŁANIA KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ ZOSTAŁ ZAPREZENTOWANY W DNIU 18 STYCZNIA 2016 R. PRZEZ PODSEKRETARZA STANU W MINISTERSTWIE FINANSÓW MARIANA BANASIA I PRZEKAZANY DO MIĘDZYRESORTOWYCH UZGODNIENI. PROJEKT ZAKŁADA NOWĄ STRUKTURĘ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ I CELNEJ. W MIEJSCU DOTYCHCZASOWYCH IZB SKARBOWYCH, IZB CELNYCH I URZĘDÓW KONTROLI SKARBOWEJ MAJĄ POWSTAĆ IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ.

### MONIKA MICHALAK

Konsultant podatkowy w Russell Bedford Poland. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji w Toruniu. Z Russell Bedford związana od początku 2016 roku. Doświadczenie zdobywała w Krajowej Informacji Podatkowej, sądach i kancelariach. Specjalizuje się w podatku od towarów i usług.

Katalog zadań Krajowej Administracji Skarbowej ustalono w art. 2 projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: projekt ustawy o KAS). W przedmiotowym przepisie zostały wymienione zadania wynikające z obowiązującej dotychczas ustawy o urzędach i izbach skarbowych, ustawy o służbie celnej oraz ustawy o kontroli skarbowej, a także innych ustaw związanych z prawem podatkowym m.in.: egzekucji administracyjnej, czy też prawie dewizowym.

Uzasadnienie projektu ustawy o KAS zakłada konsolidację przeprowadzoną w zakresie dwóch obszarów:

- konsolidacja przedmiotowa departamentów na poziomie centralnym w Ministerstwie Finansów,
- konsolidacja podmiotowa na poziomie regionalnym oraz lokalnym izb i urzędów skarbowych, urzędów kontroli skarbowych, izb i urzędów celnych w izby administracji skarbowej oraz w urzędy administracji skarbowej i urzędy celno-skarbowe.

W Dziale II projektu ustawy o KAS określono organizację Krajowej Administracji Skarbowej, wskazując na kompetencje oraz strukturę organizacyjną jej organów.

Zgodnie z art. 14 projektu ustawy o KAS organami Krajowej Administracji Skarbowej są:

- minister właściwy do spraw finansów publicznych (dalej: Minister Finansów)
- Szef Krajowej Administracji Skarbowej;
- Zastępcy Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (w tym również w zakresie przeciwdziałania praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu - Generalny Inspektor Informacji Finansowej);
- dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej;
- naczelnicy urzędów administracji skarbowej;
- naczelnicy urzędów celno-skarbowych.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej jest jej głównym organem i jako sekretarz stanu podlega ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych. Powołany jest na

wniosek ministra właściwego do spraw finansów publicznych przez Prezesa Rady Ministrów. Stanowisko to wobec tego będzie obsadzane, a nie będzie konkursu. Rodzi to obawy w zakresie bezstronności Szefa KAS. Zwłaszcza, że będzie to prawdopodobnie członek partii rządzącej. Tryb powołania Szefa Krajowej Administracji Skarbowej jest tożsamy z dotychczasowym trybem powołania Szefa Służby Celnej.

W art. 17 projektu ustawy o KAS wskazano zadania Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Należą do nich m.in.: funkcja naczelnego organu odpowiedzialnego za przeciwdziałanie praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, nadzór nad działalnością wszystkich dyrektorów w ramach Krajowej Administracji Skarbowej, kształtowanie polityki kadrowej i szkoleniowej w jednostkach Krajowej Administracji Skarbowej, realizacja budżetu w zakresie ustalonym dla Krajowej Administracji Skarbowej, rozpoznawanie, zapobieganie i wykrywanie przestępstw oraz ściganie ich sprawców w zakresie właściwości określonej przez ustawę (o KAS), współpraca z właściwymi organami innych państw i organizacji międzynarodowych.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej prowadzi również listę teleinformatyczną wszystkich naczelników administracji skarbowej i ich zastępców, wraz z podstawowymi danymi m.in.: w zakresie powołania i odwołania lub przeniesienia naczelnika administracji skarbowej, daty zawieszenia stosunku pracy oraz daty wygaśnięcia stosunku pracy.

Zastępców Szefa Krajowej Administracji Skarbowej powołuje się również jako podsekretarzy stanu, którzy, podobnie jak Szef KAS, będą powoływani, a nie wyłaniani w drodze konkursu.

Zaprezentowane zmiany mają na celu przede wszystkim zmianę struktury administracji podatkowej. Nowo powołane organy połączonej administracji skarbowej i celnej mają usprawnić jej działanie oraz przystosować do zmieniających się realiów gospodarczych. Pracę nad projektem nadal trwają i nie wiemy jaki będzie końcowy efekt prac Ministra Finansów.



## Prawo do amortyzacji darowanego znaku towarowego

PRAWO DO ZNAKU TOWAROWEGO OTRZYMANEGO W DRODZE DAROWIZNY DOKONANEJ PRZEZ NAJBLIŻSZEGO CZŁONKA RODZINY DAJE MOŻLIWOŚĆ DOKONYWANIA Z TEGO TYTUŁU ODPIŚÓW AMORTYZACYJNYCH WEDŁUG WARTOŚCI RYNKOWEJ - ORZEKŁ DYREKTOR IZBY SKARBOWEJ W BYDGOSZCZY (DALEJ: ORGAN PODATKOWY) W WYDANEJ W DNIU 12 LUTEGO 2016 R. INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ O SYGN. ITPB1/4511-1226/15-6/HD.

Przedmiotowa sprawa dotyczyła podatnika, który w drodze darowizny miałby otrzymać od swojego ojca prawo do znaku towarowego, który jednak w chwili jej dokonania nie będzie podlegał ochronie wynikającej z rejestracji w żadnym Urzędzie Patentowym. Podatnik zamierza wykorzystywać prawo do znaku towarowego w indywidualnej działalności gospodarczej, dokonując jego odpisów amortyzacyjnych i wprowadzając go do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a ponadto ma zamiar w drodze licencji udostępnić odpłatnie prawo do rzeczoności znaku towarowego osobom trzecim.

Organ podatkowy przychylił się do stanowiska przyjętego przez podatnika tym

samym potwierdzając jego legalność. Stwierdził, iż nabyty w drodze umowy darowizny niezarejestrowany znak towarowy będzie przedmiotem prawa autorskiego w rozumieniu ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Wartość początkowa w takim wypadku stanowić winna zgodnie z art. 22g ust. 1 pkt 3 ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 188, dalej: ustawa o PIT) wartość rynkowa nabytych w drodze darowizny wartości niematerialnych i prawnych ustalona na podstawie wyceny dokonanej przez biegłego rzeczoznawcę. W myśl art. 22 ust. 8 ustawy o PIT kosztem uzyskania przychodów są odpisy amortyzacyjne z tytułu zużycia

środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, w tym m.in. licencje oraz autorskie lub pokrewne prawa majątkowe o przewidywanym okresie użytkowania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do użytkowania na podstawie umowy licencyjnej.

Organ potwierdził, że skoro otrzymane przez podatnika w formie darowizny prawo do niezarejestrowanego znaku towarowego będzie przedmiotem prawa autorskiego, w związku z tym można będzie dokonywać odpisów amortyzacyjnych od ustalonej przez biegłego rzeczoznawcę wartości początkowej.

### DOMINIK TYMUŁA

Associate w Russell Bedford Poland, związany z kancelarią od kwietnia 2012 r. W okresie 2008 – 2011 r. współpracował z firmami z branży transportowej w zakresie doradztwa podatkowego. Następnie zdobywał doświadczenie w centralnych urzędach państwowych oraz kancelariach prawnych. Absolwent Prawa na Uniwersytecie Marii Curie Skłodowskiej (2007-2012) oraz studiów podyplomowych - kierunek Rachunkowość i Finanse Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie (2013-2014). W chwili obecnej aplikant radcowski. Autor licznych publikacji o tematyce prawno-podatkowej na portalach branżowych. Specjalizuje się w prawie cywilnym, handlowym, unijnym oraz funduszach europejskich

## Transakcje powyżej 15 tys. zł tylko przelewem? Gotówka niemiłe widziana przez Ministerstwo Finansów

MINISTER FINANSÓW PRACUJE NAD PROJEKTEM ZMIAN W USTAWIE O SWOBODZIE DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ ORAZ USTAWACH PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH I OD OSÓB PRAWNYCH (DALEJ PROJEKT ZMIAN USTAW). PROJEKT Z DNIA 3 MARCA 2016 R. PRZEDSTAWIONY ZOSTAŁ DO KONSULTACJI RADY MINISTRÓW. ZAKŁADA ON ZMNIEJSZENIE LIMITU TRANSAKCI GOTÓWKOWYCH Z DOTYCHCZASOWYCH 15 TYS. EURO (LUB RÓWNOWARTOŚCI W PLN) NA 15 TYS. PLN.

Dotychczasowa regulacja w zakresie limitu transakcji gotówkowej znajduje się w art. 22 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. 2004, Nr 173, poz. 1807 ze zm., dalej: ustawa o swobodzie działalności gospodarczej) wskazano, że dokonywanie lub przyjmowanie płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą następuje za pośrednictwem rachunku bankowego przedsiębiorcy w każdym przypadku, gdy (pkt. 1 podpunkt 2) jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza równowartość 15 000 euro przeliczonych na złote według średniego kursu walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski ostatniego dnia miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym dokonano transakcji.

W uzasadnieniu do projektu zmian w ustawach wskazuje się, że obniżenie obecnie obowiązującego limitu będzie miało pozytywny wpływ na zwiększenie transparentności dokonywanych transakcji, wzrost uczciwej konkurencji między przedsiębiorcami, zmniejszenie szarej strefy i w konsekwencji przyczyni się do zwiększenia dochodów budżetu państwa. Sprawi to również, że znaczna część transakcji pomiędzy podmiotami gospodarczymi będzie rejestrowana na rachunkach płatniczych i ograniczy występowanie tzw. szarej strefy. Umożliwi też lepsze kontrolowanie przez organy podatkowe transakcji wykonywanych przez podmioty gospodarcze.

Projekt zmian ustaw wpisuje się w tendencję, która zachodzi w całej Unii Europejskiej. Podobne regulacje znajdują się w państwach Unii Europejskiej, przy czym - jak wskazuje się w uzasadnieniu do projektu

ustaw - maksymalne progi kwotowe dla dokonywania płatności gotówkowych wynoszą m.in. we Francji - 3.000 euro, w Portugalii - 1.000 euro, na Węgrzech - 5.000 euro, w Hiszpanii - 2.500 euro, w Bułgarii - 5.000 euro a w Grecji - 1.500 euro.

Projektowane zmiany mają również przyczynić się do zwalczania zjawiska unikania opodatkowania, ukrywania przychodów pochodzących z działalności gospodarczej oraz prania pieniędzy i finansowania terroryzmu.

Minister Finansów przewidział również zmiany w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej w zakresie regulacji tak, aby dostosować przepisy do ustawy o usługach płatniczych, która przewiduje możliwość dokonywania płatności za pośrednictwem rachunku płatniczego w instytucji płatniczej bądź instytucji pieniądza (czyli pieniądza elektronicznego).

Projekt zmian ustaw zakłada również zmiany w podatku dochodowym od osób fizycznych i od osób prawnych w zakresie kosztów uzyskania przychodów (dalej KUP). Mają one na celu ograniczenie zjawiska dokonywania płatności z pominięciem rachunku płatniczego.

Wyłączenie wydatków wynikających z takiej transakcji z kosztów podatkowych przewidziane w ustawach z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. 1991, Nr 80, poz. 350 z zm.; dalej ustawy o PIT) oraz z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. 1992, Nr 21, poz. 86z zm.; dalej ustawy o CIT) stosowane byłoby do kwoty płatności (bez względu na jej wysokość),

jeżeli wartość transakcji wynosić będzie powyżej 15 tys. zł., a płatność w całości lub w części zostanie dokonana z pominięciem rachunku płatniczego.

Proponowane regulacje wskazane w projekcie zmian ustaw stosowane byłyby zarówno do wydatków zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, jak też do tych, które na podstawie przepisów ustaw o PIT i CIT będą dopiero zabezpieczeniem źródła przychodów.

Minister Finansów zakłada, że zmiany wprowadzone zostaną z dniem 1 stycznia 2017 r. W przepisach przejściowych wskazano, że nowe regulacje miałyby zastosowanie do płatności dokonywanych w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2016 r. Ponadto, w uzasadnieniu do projektu ustaw wskazuje się, że zasad związanych z korektą nie stosowałoby się do płatności dotyczących kosztów zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.

Proponowane zmiany mogą jednak przynieść odwrotny efekt od zamierzonego ze względu na to, że podatnicy będą karani za gotówkową zapłatę wyłączeniem z możliwości zaliczenia do KUP. Wobec tego zdecydują się do uciekania do tzw. szarej strefy, gdzie w ogóle nie mają znaczenia ponoszone wydatki, ponieważ nie wykazywany jest przychód.

Wątpliwości budzi również fakt, co w sytuacji, gdy transakcja dokonywana będzie przez przedsiębiorcę z osobą fizyczną, która nie ma obowiązku posiadania rachunku bankowego, gdy nabywany jest np.: samochód, którego wartość przekracza 15 tys. zł.

### MONIKA MICHALAK

Konsultant podatkowy w Russell Bedford Poland. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji w Toruniu. Z Russell Bedford związana od początku 2016 roku. Doświadczenie zdobywała w Krajowej Informacji Podatkowej, sądach i kancelariach. Specjalizuje się w podatku od towarów i usług.



## Obniżony do 15% podatek dochodowy dla małych podatników od 2017 roku

MINISTERSTWO FINANSÓW SKIEROWAŁO 22 LUTEGO B.R. DO KONSULTACJI MIĘDZYRESORTOWYCH PROJEKT USTAWY O ZMIANIE USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH ORAZ USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH, ZGODNIE Z KTÓRYM WYBRANI PODATNICY OSIĄGAJĄCY ROCZNY OBRÓT NIE WIĘKSZY NIŻ RÓWNOWARTOŚĆ 1,2 MLN EURO BĘDĄ OD 2017 R. PŁAĆĆ OBNIŻONĄ Z 19% DO 15% STAWKĘ PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH (DALEJ: CIT). PROJEKT ZAWIERA TAKŻE KILKA ZMIAN W PODATKACH DOCHODOWYCH USZCZELNIAJĄCYCH SYSTEM ICH POBORU PRZEZ ORGANY PODATKOWE.

Zgodnie z założeniami nowa stawka podatku nie będzie jednak dotyczyła wszystkich podatników CIT, bowiem z preferencyjnej stawki będą bowiem mogły skorzystać tylko te podmioty, które w rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2016 r., poz. 68, dalej: ustawa o CIT) posiadają status małego podatnika lub podatnika rozpoczynającego działalność gospodarczą. Niezwykle istotną kwestią jest jednak zastrzeżenie, iż w odniesieniu do podatników rozpoczynających działalność gospodarczą stosowanie 15% stawki CIT nie będzie możliwe u tych podmiotów, które powstały w wyniku wskazanych w projekcie ustawy operacji restrukturyzacyjnych (przekształcenia, połączenia lub podziału określonych enumeratywnie w projekcie ustawy).

W projekcie ustawy zawarto również zapisy, których celem jest doprecyzowanie rozwiązań systemowych służących eliminacji wątpliwości interpretacyjnych mających na celu uszczelnienie systemu podatkowego.

W związku z czym w ramach tych rozwiązań Ministerstwo Finansów proponuje m.in.:

- doprecyzowanie katalogu przypadków, w których dochód podatnika podlegającego ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu uznaje się za uzyskany na terytorium RP,
- doprecyzowanie warunku stosowania zwolnienia z opodatkowania podatkiem u źródła m.in. odsetek i należności licencyjnych otrzymywanych przez ich odbiorcę, będącego jednocześnie ich faktycznym właścicielem (beneficialowner).
- doprecyzowanie przepisów dotyczących ustalania kosztów uzyskania przychodów w przypadku zbycia udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej, odwołujących się do pojęcia „unicestwienia” praw inkorporowanych przez udziały (akcje),
- doprecyzowanie warunku istnienia uzasadnionych przyczyn ekonomicznych dla możliwości skorzystania

z preferencyjnego opodatkowania w przypadku połączeń i podziałów spółek oraz rozszerzenie zakresu stosowania tego warunku o transakcje tzw. wymiany udziałów,

- określenie zasady ustalania przychodu z tytułu objęcia udziałów (akcji) w spółce będącej podatnikiem podatku CIT w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część – w wysokości wartości tego wkładu określonej w umowie lub podobnym dokumencie, nie mniejszej niż wartość rynkowa,

Planowane zmiany są pochodną expose premier Beaty Szydło i wpisują się w strategię Ministerstwa Finansów z jednej strony zakładającą budowanie lepszych warunków dla wzrostu przedsiębiorczości w Polsce w szczególności wśród ludzi młodych, rozpoczynających działalność gospodarczą, zaś z drugiej uszczelniającą system podatkowy w naszym kraju.

### DOMINIK TYMUŁA

Associate w Russell Bedford Poland, związany z kancelarią od kwietnia 2012 r. W okresie 2008 – 2011 r. współpracował z firmami z branży transportowej w zakresie doradztwa podatkowego. Następnie zdobywał doświadczenie w centralnych urzędach państwowych oraz kancelariach prawnych. Absolwent Prawa na Uniwersytecie Marii Curie Skłodowskiej (2007-2012) oraz studiów podyplomowych - kierunek Rachunkowość i Finanse Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie (2013-2014). W chwili obecnej aplikant radcowski. Autor licznych publikacji o tematyce prawno-podatkowej na portalach branżowych. Specjalizuje się w prawie cywilnym, handlowym, unijnym oraz funduszach europejskich



## Kiedy koszty transportu zwiększają podstawę opodatkowania w podatku od towarów i usług?

OPISUJĄCA DOSTAWĘ TOWARÓW I USŁUGĘ TRANSPORTOWĄ ZAZNACZENIA WYMAGA FAKT, ŻE POWYŻSZE KWESTIE UREGULOWANE SĄ W USTAWIE Z DNIA 11 MARCA 2004 R. (DZ.U. 2004 NR 54 POZ. 535) O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG. USTALAJĄC KIEDY KOSZTY TRANSPORTU ZWIĘKSZAJĄ PODSTAWĘ OPODATKOWANIA DOSTAWY TOWARU, TRZEBA ODRÓŻNIĆ DWA PRZYPADKI. INNA JEST SYTUACJA KIEDY DOSTAWA TOWARU I KOSZTY TRANSPORTU STANOWIĄ ŚWIADCZENIE KOMPLEKSOWE TZN. DOSTAWA TOWARÓW JEST ŚCIŚLE POWIĄZANA Z TRANSPORTEM, A INNA KIEDY TRANSPORT TOWARÓW STANOWI USŁUGĘ NIEZALEŻNĄ.

MARTA MADEJA

Młodszy asystent podatkowy w kancelarii Russel Bedford, studentka prawa na Uniwersytecie Jagiellońskim. W trakcie studiów zdobywała doświadczenie w krakowskich i śląskich kancelariach doradztwa podatkowego. Specjalizuje się w prawie podatkowym, w szczególności w tematyce cen transferowych.

W pierwszym przypadku trzeba ustalić definicję świadczenia kompleksowego i stawkę według której należy opodatkować całą usługę.

Z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wynika, że świadczenia należy traktować jako kompleksowe w sytuacji, gdy z ekonomicznego punktu widzenia kilka zobowiązań jest ze sobą tak ściśle związanych, że ich rozdzielenie miałoby sztuczny charakter.

W związku z powyższym jeżeli usługa transportowa nie stanowi dla klienta celu samego w sobie i służy do prawidłowego skorzystania z całości świadczenia, to może być uznana za pomocniczą względem świadczenia głównego. Powyższe potwierdza interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 13 stycznia 2015 r., (IBPP1/443-978/14/BM), w której stwierdzono, że:

„(...) Co do zasady każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem od towa-

rów i usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne, jednak w sytuacji, gdy kilka świadczeń obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia jedną usługę, usługa ta nie powinna być sztucznie dzielona dla celów podatkowych. Zatem, z ekonomicznego punktu widzenia usługi nie powinny być dzielone dla celów podatkowych wówczas, gdy tworzyć będą jedną usługę kompleksową obejmującą kilka świadczeń pomocniczych.”

Ustalając jaką stawką objęte są koszty transportu w przypadku realizacji usługi dostawy towaru, warto zaznaczyć, że podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej w związku z dostarczoną towarem lub wyświadczoną usługą.

Problemy pojawiają się w przypadku gdy dostawa dotyczy przedmiotów opodatkowanych różnymi stawkami VAT. W takim przypadku ww. interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach stwierdził, że:

„Z przepisów ustawy o VAT nie wynika wprost sposób opodatkowania kosztów transportu w przypadku, gdy przedmiotem jednej dostawy są towary opodatkowane według różnych stawek podatku VAT. Analiza celowościowa art. 29a ust. 1 ustawy o VAT wskazuje, że w takich przypadkach koszty transportu powinny proporcjonalnie zwiększać podstawę opodatkowania poszczególnych towarów/wyrobów opodatkowanych według różnych stawek.”

Odrębną kwestię stanowi zmiana ceny już po wystawieniu faktury. Przepisy dotyczące podatku od towarów i usług nie przewidują możliwości wystawienia kilku faktur dokumentujących tę samą transakcję. W związku z tym w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 23 września 2015 r., (IBPP4/4512-192/15/PK) uznał, że:

„Po zrealizowaniu transakcji i określeniu rzeczywistej ceny jaką kontrahenci winni zapłacić wnioskodawcy, podatnik winien wystawić fakturę korygującą, w której zostanie uwzględnione przedmiotowe podwyższenie ceny. Tym samym brak

jest tutaj podstaw do wystawienia dodatkowej faktury opiewającej na kwotę, o którą została ta cena podwyższona.”

Podsumowując do podstawy opodatkowania wliczane są koszty dodatkowe tylko wówczas, jeżeli są bezpośrednio związane z czynnością, dla której ustala się podstawę opodatkowania oraz pobierane są bezpośrednio przez dostawcę towarów. Jeżeli świadczenie ma charakter kompleksowy i koszty transportu wchodzi do podstawy opodatkowania dostawy towaru, to są opodatkowane stawką VAT właściwą dla tego towaru. W przypadku gdy dostawa towaru podlega opodatkowaniu stawką obniżoną (np. 8%), to koszty transportu są wliczone w cenę tego towaru, więc także opodatkujemy je obniżoną stawką. W sytuacji dostawy towarów objętych różnymi stawkami VAT koszty transportu powinny proporcjonalnie zwiększać podstawę opodatkowania poszczególnych towarów/wyrobów. Dodatkowo warto pamiętać, że zmiana ceny już po wystawieniu faktury, skutkować powinna odpowiednio zmianą podstawy opodatkowania VAT i wystawieniem faktury korygującej.

W drugim przypadku koszty transportu jako świadczenie niezależne od dostawy towaru powinny być opodatkowane i udokumentowane odrębnie. Powyższe potwierdza interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, z dnia 25 marca 2015 r. (IPPP1/443-1500/14-2/M) stwierdził, że:

„jeżeli sprzedaż towaru który obejmuje dostawę bez wskazania usługi transportowej jako koniecznego elementu danej dostawy, a sprzedający dodatkowo oferuje za odrębną odpłatnością usługę transportową, to usługa ta będzie stanowiła świadczenie odrębne (...) Zatem koszty transportu powinny być traktowane jako odrębnie świadczone usługi, które nie powinny powiększać podstawy opodatkowania towarów będących przedmiotem dostawy.”

Podsumowując koszty transportu jako świadczenie niezależne należy opodatkować odrębnie, stosując dla nich właściwą stawkę VAT. Ponadto trzeba je również udokumentować w odrębnej pozycji lub wystawiając nową fakturę VAT.

Zdobądź certyfikat TPE® w zakresie cen transferowych  
**Zarezerwuj już dziś miejsce na V edycję w 2017 roku!**  
ILOŚĆ MIEJSC OGRANICZONA!!

SPRAWDŹ  
SZCZEGÓŁY  
W SEKCJI KURSY  
NA STRONIE

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



## Trzy poziomowa dokumentacja cen transferowych – nowe obowiązki od 2016 / 2017 r.

W DNIU 27 PAŹDZIERNIKA 2015 R. ZOSTAŁA PODPISANA USTAWA O ZMIANIE USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH, USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH ORAZ NIEKTÓRYCH INNYCH USTAW, WPROWADZAJĄCA SZEREG ZMIAN DOTYCZĄCYCH DOKUMENTOWANIA TRANSAKCJI POMIĘDZY PODMIOTAMI POWIĄZANYMI ORAZ TRANSAKCJI Z PODMIOTAMI MAJĄCYMI MIEJSCE ZAMIESZKANIA, SIEDZIBĘ LUB ZARZĄD NA TERENIE KRAJÓW STOSUJĄCYCH SZKODLIWĄ KONKURENCJĘ PODATKOWĄ (DALEJ JAKO: „RAJE PODATKOWE”). ZMIANY TE MAJĄ ISTOTNY WPŁYW ZARÓWNO NA KRYTERIA POWSTAWANIA OBOWIĄZKU SPORZĄDZANIA DOKUMENTACJI, JAK I NA JEJ MERYTORYCZNĄ ZAWARTOŚĆ. PRZEWAŻAJĄCA ICH CZĘŚĆ WEJDZIE W ŻYCIE Z DNIEM 1 STYCZNIA 2017 R. PODATNIKÓW DOKONUJĄCYCH TRANSAKCJI Z PODMIOTAMI POWIĄZANYMI ORAZ PODMIOTAMI Z RAJÓW PODATKOWYCH OBOWIĄZYWAĆ BĘDZIE NAWET TRZYPOZIOMOWA DOKUMENTACJA CEN TRANSFEROWYCH. NOWE PRZEPISY ZAKŁADAJĄ, ŻE OBOWIĄZEK DOKUMENTACYJNY BĘDZIE PROPORCJONALNY DO WIELKOŚCI PRZYCHODÓW PODATNIKA I RYZYKA ZANIŻENIA DOCHODÓW, OSIĄGANÝCH W WYNIKU TYCH TRANSAKCJI.

AMELIA JUZYSZYN

Od 2015 roku związana z kancelarią Russell Bedford. Zdobywała doświadczenie w kancelariach doradztwa podatkowego. Specjalizuje się w prawie podatkowym, w szczególności w tematyce cen transferowych.

### Local file

Podatników, którzy spełnią podstawowe kryteria, tj. osiągną w poprzednim roku podatkowym przychody lub koszty w wysokości co najmniej 2.000.000 EUR w rozumieniu przepisów o rachunkowości oraz zrealizują w roku podatkowym transakcje lub zdarzenia mające tzw. istotny wpływ na poziom osiągniętych dochodów, obowiązującym będzie dokument Local file. Za transakcje mające istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika będzie się uznawać transakcje lub zdarzenia jednego rodzaju, których łączna wartość przekroczy w roku podatkowym równowartość min. 50.000 EUR (w przypadku podatników, których przychody w ubiegłym roku podatkowym przekroczyły 2.000.000 EUR i więcej obowiązującym będzie wyższy limit).

Dokument ten będzie podstawową formą dokumentacji cen transferowych. Dane, jakie będą musiały zostać w nim przedstawione to opis transakcji i innych zdarzeń (w tym umów o podziale kosztów i umów zarządzania płynnością pomiędzy podmiotami powiązanyymi), obejmujący m.in. rodzaj i przedmiot tej transakcji, dane finansowe wraz z przepływami pieniężnymi, wskazanie podmiotów powiązanych oraz opis przebiegu dokumentowanej transakcji, w tym wykonywanych funkcji, zaangażowanych aktywów (również pozabilansowych), kapitału ludzkiego i ponoszonych ryzyk. Ponadto, Local file będzie zawierał opis metody i sposobu kalkulacji dochodu (straty) podatnika wraz z uzasadnieniem ich wyboru. Należy wskazać, że zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami nie ma obowiązku przedstawiania ta-



kiego uzasadnienia w dokumentacji podatkowej.

Podatnicy będą również zobowiązani do przedstawienia swoich danych finansowych (z których będzie wynikało m.in., w jaki sposób dokumentowana transakcja wpłynęła na sprawozdanie finansowe), struktury organizacyjnej i zarządczej, realizowanej strategii gospodarczej, prowadzonej działalności oraz otoczenia konkurencyjnego. Do dokumentacji trzeba będzie dołączyć także dokumenty, takie jak np. umowy i porozumienia zawarte między podmiotami powiązаныmi.

Podatnicy, których przychody lub koszty w poprzednim roku podatkowym przekroczyły 10.000.000 EUR, zobowiązani będą do uzupełnienia dokumentacji o analizę danych podmiotów niezależnych wraz z podsumowaniem istotnych założeń tej analizy (tzw. benchmark). Ponadto, gdy w roku podatkowym ich przychody lub koszty przekroczyły ww. próg, zobowiązani będą dołączenia do zeznania podatkowego sporządzanego za ten rok uproszczonego sprawozdania CIT-TP.

Dodatkowo, nowelizacja przepisów wskazuje konkretny termin sporządzenia dokumentacji podatkowej: do dnia upływu terminu dla złożenia zeznania podatkowego za dany rok podatkowy, a także wprowadza obowiązek złożenia w tym terminie do urzędu skarbowego oświadczenia o sporządzeniu kompletnej dokumentacji. Przedmiotowe oświadczenie o sporządzeniu kompletnej dokumentacji będzie dotyczyło jedynie Local File (nie będzie dotyczyło Master File i Domestic File).

#### Master file

Podmioty, które funkcjonują w strukturach grup kapitałowych i w roku podatkowym poprzedzającym rok podatkowy osiągnęły przychody lub poniosły koszty w rozumieniu przepisów o rachunkowości przekraczające 20.000.000 EUR, będą zobligowane do sporządzenia Master file (dokumentacji grupowej).

W tej części dokumentacja będzie zawierać informacje dotyczące grupy podmiotów powiązanych, a w szczególności: wskazanie podmiotu, który sporządził dokumentację, opis struktury organizacyjnej grupy, zasad wyznaczania cen transakcyjnych (polityka cen transakcyjnych), charakterystykę działalności prowadzonej przez grupę, opis wartości niematerialnych (posiadanych, tworzonych,

rozwijanych i wykorzystywanych przez grupę), opis sytuacji finansowej pomiędzy podmiotami tworzącymi grupę (zawierający sprawozdanie skonsolidowane grupy kapitałowej), a także opis zawieranych przez podmioty powiązane porozumień w sprawach podatku dochodowego z administracjami podatkowymi innych państw (tzw. APA). Master file może być sporządzany przez dowolny podmiot z danej grupy, natomiast odpowiedzialność za rzetelność sporządzenia dokumentacji będzie spoczywała po stronie podatnika, który taki dokument będzie przedkładał organom podatkowym.

Podatnik będzie zobligowany do sporządzenia Master file za rok podatkowy w takim samym terminie jak Local file, tj. do dnia złożenia zeznania podatkowego za ten rok podatkowy.

#### Domestic file (CbCR)

Spółki dominujące grup kapitałowych, których obroty skonsolidowane w poprzednim roku podatkowym przekroczyły równowartość 750.000.000 EUR będą zobowiązane do opracowania dokumentu Domestic file (tzw. Country by country report). Ten element dokumentacji podatkowej będzie zawierał najistotniejsze informacje nt. działania przedsiębiorstwa wielonarodowego w poszczególnych jurysdykcjach podatkowych, w których prowadzą działalność spółki danej grupy kapitałowej. Będą to m.in. informacje dotyczące podziału globalnego dochodu, należnych i zapłaconych podatków oraz niektórych wskaźników związanych z prowadzoną działalnością w poszczególnych krajach. Takie sprawozdanie podmioty będą zobowiązane przekazać do urzędu skarbowego w terminie 12 miesięcy od dnia zakończenia roku podatkowego. Przepisy w zakresie Domestic file weszły w życie 1 stycznia 2016 r., co oznacza, że pierwszy CbCR podatnicy będą musieli złożyć do 31 grudnia 2017 r.

Dokumentacje zgodnie z powyższymi przepisami będą również musiały sporządzać podmioty prowadzące działalność poprzez zagraniczny zakład (zarówno polskie, jak i zagraniczne w szczególności w zakresie transakcji pomiędzy tymi podmiotami a ich zakładami), podmioty uzyskujące przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną (gdy wartość wniesionych przez wspólników wkładów przekroczy 50.000 EUR, a wartość przychodów lub kosztów

tej spółki przekroczy w poprzednim roku podatkowym 2.000.000 EUR), a także podmioty zawierające umowy wspólnego przedsięwzięcia (limit 50.000 EUR będzie odnosił się do wartości wspólnego przedsięwzięcia). Przepisy dotyczące limitów warunkujących powstanie obowiązku dokumentacyjnego w przypadku transakcji z rajami podatkowymi nie uległy zmianie.

Należy również wskazać, że nowelizacja ustawy zmieni jedno z ważniejszych kryteriów warunkujących powstanie powiązań pomiędzy podmiotami. Od 1 stycznia 2017 r. poziom bezpośredniego lub pośredniego udziału w kapitale innego podmiotu, decydujący o istnieniu powiązań zostanie zwiększony z 5% do 25%.

Nie ulegnie zmianie przepis stanowiący o obowiązku przedłożenia dokumentacji na żądanie organów podatkowych lub organów kontroli skarbowej. Nadal będzie to termin 7 dni od doręczenia żądania. Zostanie wprowadzony jednak nowy przepis, który będzie zezwalał organom podatkowym lub organom kontroli skarbowej na wystąpienie do podatnika z żądaniem sporządzenia dokumentacji do transakcji, które nie przekraczają ustawowych progów, w przypadku gdy zaistnieje prawdopodobieństwo zaniżenia wartości transakcji lub zdarzeń w celu uniknięcia obowiązku sporządzenia dokumentacji. Podatnik będzie zobowiązany do przedłożenia takiej dokumentacji w terminie 30 dni od dnia doręczenia żądania.

#### Podsumowanie

Nowelizacja ustawy wprowadza szereg zmian związanych z dokumentacją cen transferowych. Ilość dodatkowych informacji, które podatnik będzie miał obowiązek zamieścić w dokumentacji, spowoduje nie tylko zwiększenie zakresu obowiązków osoby odpowiedzialnej za jej sporządzenie i znacznie wydłuży czas jej opracowywania, ale przede wszystkim zwiększy ryzyko w zakresie cen transferowych i potencjalnych sporów z organami podatkowymi. Z pewnością wiele spółek zostanie zmuszonych do zaangażowania profesjonalnych podmiotów celem sprostania nowym wymogom dokumentacyjnym. Przecież ani ustawa, ani rozporządzenia wykonawcze nie zawierają szczegółowych i praktycznych wskazówek dotyczących przygotowywania niektórych jej elementów np. analizy porównawczej.

# Jednolity Plik Kontrolny – dalsze prace Ministra Finansów

MINISTER FINANSÓW NADAL PRACUJE NAD PROJEKTEM WPROWADZENIA JEDNOLITEGO PLIKU KONTROLNEGO (JPK). NA STRONIE INTERNETOWEJ MINISTERSTWA FINANSÓW POJAWIŁY SIĘ ODPOWIEDZI NA PYTANIA, KTÓRE ZOSTAŁY ZADANE W TRAKCIE KONSULTACJI DOTYCZĄCYCH STRUKTUR JPK.

Dnia 8 marca 2016 r. na stronie internetowej Ministerstwa Finansów opublikowano tzw. struktury logiczne JPK, które od 1 lipca 2016 r. podatnicy będą musieli wypełniać i przedstawiać organom podatkowym. Struktur jest siedem, a dotyczą one: księgi rachunkowej, wyciągów bankowych, magazynów, ewidencji zakupu i sprzedaży VAT, faktur VAT, podatkowej księgi przychodów i rozchodów oraz ewidencji przychodów.

Minister Finansów wskazał, że nie ma możliwości zmiany terminu wprowadzenia JPK. Okres przejściowy na przygotowanie się do wprowadzenia JPK jest według Ministra Finansów bardzo długi i wynosi dla tzw. dużych przedsiębiorców aż pół roku, czyli od 1 stycznia do 30 czerwca 2016 r. JPK zaczną obowiązywać od 1 lipca 2016 r. dla przedsiębiorców, zatrudniających więcej niż 250 osób których obroty roczne przekraczają 50 mln EURO, i/lub których roczna suma bilansowa przekracza 43 mln EURO. Dla pozostałych czyli małych i średnich przedsiębiorców podtrzymano dwuletni okres przejściowy.

Organy podatkowe będą mogły prosić podatników o dane z plików JPK tylko w zakresie kontroli bądź czynności sprawdzających. Ponadto podkreśla się, że wszystkie dane gromadzone w toku postępowania kontrolnego podlegają tajemnicy skarbowej oraz regulacji zawartej w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz. U. 1997, Nr 133, poz. 883 ze zm.). Minister Finansów wska-

zuje również, że do danych gromadzonych na podstawie art. 193a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 1997, Nr 137, poz. 926 ze zm.) zostaną zastosowane wszystkie rozwiązania techniczne i organizacyjnie stosowane dotychczas dla dowodów i deklaracji składanych drogą elektroniczną.

Wskazano również w czasie konsultacji, iż data początkowa i data końcowa plików „DataOd” i „DataDo” odnośnie siedmiu plików (wymienionych powyżej), które zostały poddane konsultacji w schemacie xml oznaczają początek i koniec okresu rozliczeniowego, którego dotyczą raportowania księgi i dowodów. Dla ksiąg oraz ewidencji będzie to zazwyczaj rok. Natomiast dla dowodów księgowych będą to okresy, w których dowody te zostały rozliczone.

Minister Finansów odniósł się również do problematyki struktury pliku dla ksiąg rachunkowych. Pierwszym omówionym zagadnieniem było księgowanie dokumentów zbiorczych w dzienniku – księdze głównej. Zgodnie z art. 2 ust. 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. 1994, Nr 121, poz. 591 ze zm.; dalej ustawa o rachunkowości) podatnicy sporządzający sprawozdanie finansowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz związanymi z nimi interpretacjami ogłoszonymi w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej, zwanymi dalej MSR, stosu-

ją przepisy ustawy o rachunkowości oraz przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie, w zakresie nieuregulowanym przez MSR. Podatnicy stosują przepisy ustawy o rachunkowości dotyczące prowadzenia ksiąg rachunkowych, inwentaryzacji oraz ochrony danych, bowiem te zagadnienia nie są uregulowane w MSR.

W czasie konsultacji poruszono również kwestię dzielenia ksiąg rachunkowych na okresy krótsze niż miesiąc. Wskazano bowiem, że zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy o rachunkowości jednostki mają obowiązek sporządzać zestawienie obrotów i sald kont księgi głównej na koniec każdego okresu sprawozdawczego, jednak nie rzadziej niż na koniec miesiąca. W tym zestawieniu znajdują się również obroty narastająco od początku roku obrotowego. Dzielenie ksiąg na okresy krótsze niż miesiąc powinno być poprzedzone analizą niezbędności takiego rozwiązania. Organy podatkowe nie będą żądać uzyskania takich zbiorów, jeśli nie będzie przewidywała tego standardowa funkcjonalność systemu księgowego wykorzystywanego przez podatnika.

Minister Finansów odniósł się także do ewidencji faktur, paragonów oraz not księgowych, wskazując, że prawidłowo prowadzona ewidencja powinna zawierać zarówno faktury jak i paragony oraz noty księgowe, o ile są one przez podatnika wystawiane.

W przypadku stosowania przez podatnika procedury MOSS oraz „zagranicznych” stawek VAT nie jest uza-

sadnione wprowadzanie ich do JPK podkreślił Minister Finansów. System MOSS czyli Mini One Stop Shop, wskazany w art. 130d ust. 1 oraz art. 134 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. podatku od towarów i usług (Dz. U. 2004, Nr 54, poz. 535 ze zm.; dalej ustawy o VAT) odnosi się do podatników oraz podmiotów zidentyfikowanych na potrzeby procedury szczególnej rozliczania VAT. Podatnicy ci są obowiązani do prowadzenia w postaci elektronicznej ewidencji transakcji objętych procedurą szczególną rozliczania VAT wskazaną w art. 63c rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L z 23.3.2011, s. 1, ze zm.). Ewidencja w systemie MOSS powinna zawierać m.in. zastosowaną stawkę VAT (art. 63c ust. 1 pkt 4 rozporządzenia 282/2011). Przedmiotowa ewidencja w ramach

tw. procedury unijnej powinna być udostępniona przez podatnika za pomocą środków komunikacji elektronicznej na każde żądanie państwa członkowskiego identyfikacji oraz państwa członkowskiego konsumpcji (art. 130d ust. 2 ustawy o VAT). Analogicznie w przypadku tzw. procedury nieunijnej ewidencja powinna być udostępniona przez podmiot zagraniczny drogą elektroniczną na każde żądanie państwa członkowskiego identyfikacji oraz państwa członkowskiego konsumpcji.

Bardzo ważnym zagadnieniem jest również JPK dla podmiotów niemających w Polsce stałego miejsca prowadzenia działalności a zarejestrowanych w Polsce jako podatnicy VAT. Podkreśla się bowiem, że ani przepisy art. 193a oraz 274c Ordynacji podatkowej według stanu prawnego od dnia 1 lipca 2016 r., jak również

normy zawarte w ustawie o VAT nie zawierają żadnych przesłanek do przyjęcia wniosku, aby JPK miał dotyczyć tylko podmiotów posiadających w kraju siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności. Należy zauważyć, iż z wykonywaniem na terytorium kraju czynności podlegających opodatkowaniu VAT, z tytułu których podatnik zobowiązany jest do rozliczenia podatku należnego, bezpośrednio wiąże się obowiązek prowadzenia ewidencji zgodnie z art. 109 ust. 3 ustawy o VAT.

Pierwsze kontrole pojawią się w lipcu wobec tego na efekty pracy Ministra Finansów nadal musimy poczekać. Zmiany te są korzystne głównie dla organów podatkowych, które będą mogły zbadać prowadzone przez podatnika księgi w wersji elektronicznej a na podatnika nakłada dodatkowe obowiązki z dostosowaniem swojego systemu księgowego do wymogów struktur JPK.

## MONIKA MICHALAK

Konsultant podatkowy w Russell Bedford Poland. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji w Toruniu. Z Russell Bedford związana od początku 2016 roku. Doświadczenie zdobywała w Krajowej Informacji Podatkowej, sądach i kancelariach. Specjalizuje się w podatku od towarów i usług.



# Wybrane zmiany VAT w 2016 r.

Z DNIEM 1 STYCZNIA 2016 R. USTAWODAWCA WPROWADZIŁ SZEREG ZMIAN W USTAWIE O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG. PO PIERWSZE USTALONO PROPORCJE ODLICZENIA VAT W ODNIESIENIU DO WYDATKÓW ZWIĄZANYCH ZARÓWNO Z DZIAŁALNOŚCIĄ GOSPODARCZĄ OPODATKOWANĄ VAT, JAK I DZIAŁALNOŚCIĄ NIEPODLEGAJĄCĄ VAT. DOTYCHCZAS OBOWIĄZUJĄCE PRZEPISY NIE REGULOWAŁY TEJ KWESTII. ZMIANA DOTYCZY USTALENIA WYSOKOŚCI VAT OD WYDATKÓW PRZEZNACZONYCH DO OBU RODZAJÓW DZIAŁALNOŚCI, KTÓRYCH NIE DA SIĘ W CAŁOŚCI ZAKWALIFIKOWAĆ TYLKO DO JEDNEJ Z DWÓCH KATEGORII.

W przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, kwotę podatku naliczonego, oblicza się proporcją, według zasad ściśle określonych w przepisach prawa. Sposób określenia proporcji powinien odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć. Przedmiotowej zasady nie stosuje się w przypadku wykorzystania towarów i usług do celów osobistych. W takim przypadku nieodpłatne przekazanie towarów zrównane jest z przekazaniem odpłatnym oraz w przypadku użycia pojazdów samochodowych do celów innych niż działalność gospodarcza. Ustalanie proporcji ma, prowadzić do określenia wysokości odliczenia VAT w sposób możliwie odpowiadający specyfice prowadzonej działalności. Za proporcję przyjmuje się stosunek obrotu rocznego z działalności gospodarczej w rocznym obrocie podatnika z działalności gospodarczej powiększonym o otrzymane odpowiednio przychody lub dochody z innej działalności. Proporcję określa się procentowo w ujęciu rocznym i zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej.

Ustawodawca zmienił też właściwość naczelnika urzędu skarbowego w sprawach dotyczących VAT z tytułu importu towarów. Wprowadzone zmiany pozostawiają we właściwości naczelnika urzędu celnego wymiar i zwrot nadpłaty VAT z tytułu importu. Naczelnik urzędu skarbowego nie będzie już właściwy w sprawach zwrotu nadpłaty VAT z tytułu importu. Po zmianie przepisów zarówno sprawami wymiaru VAT, jak i zwrotu nadpłaty VAT od importu będą się zajmowali naczelnicy urzędu celnego. Postępowania o zwrot nadpłaty wszczęte i niezakończone przed 1 stycznia 2016 r. będą podlegały załatwieniu przez naczelników urzędów skarbowych właściwych w zakresie podatku od towarów i usług na podstawie przepisów obowiązujących do 31 grudnia 2015 r. Przedmiotowa zmiana likwiduje dualizm organów podat-

kowych zaangażowanych w proces związany z określaniem podatku i zwrotem nadpłat oraz usprawnia postępowanie w tym zakresie i w założeniu ma przyspieszyć zwrot ewentualnej nadpłaty. Skoro bowiem wymiaru podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów dokonuje naczelnik urzędu celnego, to racjonalne jest, aby ten sam organ określał nadpłatę i ją rozdysponowywał zgodnie z zasadami określonymi w Ordynacji podatkowej. Przedmiotowa zmiana likwiduje dualizm organów podatkowych zaangażowanych w proces związany z określaniem podatku i zwrotem nadpłat oraz usprawnia postępowanie w tym zakresie i przyspiesza moment zwrotu ewentualnej nadpłaty.

Zmodyfikowany został też sposób ustalania odsetek od podatku VAT z tytułu importu towarów. Zmiana jest spowodowana wprowadzeniem do ustawy Prawo celne regulacji, obowiązujących w Ordynacji podatkowej od 1 stycznia 2016 r., które pozwalają naliczać podwyższone oraz obniżone odsetki od zaległości. Zasady pobierania podwyższonych lub obniżonych odsetek będą miały zastosowanie również do kwot VAT niepobranych, określonych w decyzjach organów celnych w przypadkach wskazanych w art. 65 ust. 6a i 6b ustawy – Prawo celne. Według ustawy – Prawo celne stawka odsetek w wysokości 150% stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych będzie pobierana, gdy:

- powstał dług celny na podstawie art. 202–205 oraz art. 210 i art. 211 Wspólnotowego Kodeksu Celnego,
- kwota wynikająca z długu celnego została zaksięgowana na podstawie nieprawidłowych lub niekompletnych danych, podanych przez zgłaszającego w zgłoszeniu celnym,

a w wyniku kontroli zgłoszenia celnego dokonanej z urzędu stwierdzono zaniżenie kwoty należności wynikającej z długu celnego w wysokości przekraczającej 25% kwoty należnej i wyższej niż pięciokrotna wysokość minimal-

nego wynagrodzenia w rozumieniu ustawy z 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę, obowiązującego w dniu następującym po dniu upływu terminu płatności należności. Przedmiotowa zmiana umożliwi stosowanie podwyższonych oraz obniżonych stawek odsetek za zwłokę, jak również powoduje, że wysokość odsetek w podatku VAT od importu będzie odpowiadała tym naliczanym na podstawie przepisów Prawa celnego.

Zmianom uległa też właściwość organów podatkowych w sprawach dotyczących podatku od towarów i usług. Uchyleniu uległa większość przepisów określających szczególne zasady ustalania właściwości organów podatkowych w sprawach dotyczących podatku VAT. Do ustalania urzędu skarbowego właściwego dla rozliczeń VAT od 1 stycznia 2016 r. stosujemy zasady ogólne wynikające z art. 17 ustawy Ordynacji podatkowej. Z regulacji tych wynika, że jeżeli ustawy podatkowe nie stanowią inaczej, właściwość miejscową organów podatkowych ustala się według miejsca zamieszkania albo adresu siedziby podatnika. Oznacza to, że zgodnie z art. 17 § 1 Ordynacji podatkowej, właściwymi dla podatników VAT organami podatkowymi stali się naczelnicy urzędu skarbowego właściwi ze względu na miejsce zamieszkania lub siedzibę podatników. Do tej pory zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o VAT właściwym dla podatnika organem podatkowym był naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze względu na miejsce wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Jeśli więc miejsce wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług nie pokrywało się z adresem siedziby podatnika, to w zakresie VAT podatnik rozliczał się w różnych urzędach skarbowych. Wprowadzona zmiana prowadzi do ustalenia właściwości miejscowej jednego urzędu skarbowego dla wszystkich podatków.

ADAM ALBEKIER

Konsultant w dziale doradztwa podatkowego. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uczelni Łazarskiego w Warszawie. Z Russell Bedford Poland związany od 2015 r. Praktykę rozpoczął w renomowanych warszawskich kancelariach. Przedmiotem jego zainteresowań zawodowych jest prawo podatkowe, w tym VAT oraz CIT.

# Korekty cen transferowych – kluczowe informacje

WYTYCZNE W ZAKRESIE KOREKT CEN TRANSFEROWYCH ZAWIERA ROZDZIAŁ IV WYTYCZNYCH OECD W SPRAWIE CEN TRANSFEROWYCH DLA PRZEDSIĘBIORSTW WIELONARODOWYCH I ADMINISTRACJI PODATKOWYCH. INFORMACJE W NIM ZAWARTE STANOWIĄ CENNE ŹRÓDŁO WIEDZY DLA PODATNIKÓW W ZAKRESIE MINIMALIZACJI SPORÓW DOTYCZĄCYCH WYCENY TRANSFERU ORAZ ICH ROZSTRZYGANIA.

Korekty cen transferowych najczęściej wiążą się z transakcjami wewnątrzgrupowymi, które na początku roku podatkowego są weryfikowane przez podmioty powiązane. Rezultatem weryfikacji są ostateczne rozliczenia między tymi podmiotami mające formę korekty cen (tzw. compensating adjustment) uzgodnionych w transakcjach wewnątrzgrupowych.

Zgodnie z Wytycznymi OECD stosowanie korekt cen transferowych powinno być symetryczne, co oznacza, że zmiany cen wynikające z korekty dokonane przez podmiot powiązany w jednym kraju powinny automatycznie zwiększać/zmniejszać obciążenia fiskalne przez podmiot powiązany z innego kraju. Akceptacja przez organy podatkowe korekt cen transferowych wymaga spełnienia kilku następujących warunków m.in.:

- podatnik powinien uzasadnić, że transakcja została ustalona na warunkach rynkowych (co uwiarygadnia skuteczną analizą porównawczą),
- korekty cen transferowych dokonano przed złożeniem deklaracji podatkowej,
- podatnik wskaże w korekcie przyczyny odchyłeń pomiędzy wartościami prognozowanymi a rzeczywistymi w danym roku podatkowym.

Podatnik dokonując korekty cen transferowych powinien również zweryfikować skutki podatkowe

gruncie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) oraz podatku od towarów i usług (VAT). Warto również zastanowić się nad złożeniem wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, dotyczącej skutków przeprowadzanej korekty na gruncie podatku CIT lub VAT, która w razie ewentualnego sporu z organem podatkowym maksymalnie ograniczy ryzyko negatywnych konsekwencji podatkowych. Jest to o tyle istotne, iż w związku z komunikatem z dnia 18 grudnia 2015 r. opublikowanym przez Ministerstwo Finansów wśród najważniejszych celów do realizacji w nadchodzącym roku wskazuje się zapobieganie unikania opodatkowania podatkiem dochodowym ze szczególnym uwzględnieniem stosowania cen transferowych.

## DOMINIK TYMUŁA

Associate w Russell Bedford Poland, związany z kancelarią od kwietnia 2012 r. W okresie 2008 – 2011 r. współpracował z firmami z branży transportowej w zakresie doradztwa podatkowego. Następnie zdobywał doświadczenie w centralnych urządach państwowych oraz kancelariach prawnych. Absolwent Prawa na Uniwersytecie Marii Curie Skłodowskiej (2007-2012) oraz studiów podyplomowych - kierunek Rachunkowość i Finanse Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie (2013-2014). W chwili obecnej aplikant radcowski. Autor licznych publikacji o tematyce prawnopodatkowej na portalach branżowych. Specjalizuje się w prawie cywilnym, handlowym, unijnym oraz funduszach europejskich



## Zamierzenia Ministra Finansów na rok 2016 w zakresie cen transferowych

ZGODNIE Z ZAPOWIEDZIAMI W DNIU 18 GRUDNIA 2015 R. MINISTER FINANSÓW PAWEŁ SZAŁAMACHA WYDAŁ KOMUNIKAT O ZAMIERZENIACH MINISTERSTWA FINANSÓW NA ROK 2016 W ZAKRESIE KONTROLI CEN TRANSFEROWYCH, W KTÓRYM OPISUJE PRIORYTETY PODLEGŁYCH MU ORGANÓW PODATKOWYCH W TEJ KWESTII. MINISTER POSTANOWIŁ PRZEZNACZYĆ DODATKOWE FUNDUSZE DEYKOWANE TYLKO NA KONTROLĘ TRANSAKCJI POMIĘDZY PODMIOTAMI POWIĄZANYMI. W KOMUNIKACIE PODANO DWA PRZYKŁADOWE TYPY TRANSAKCJI, KTÓRE MOGĄ PODLEGAĆ SZCZEGÓLNIIE WZMOŻONYM KONTROLOM ORGANÓW PODATKOWYCH, T.J. LICENCJE NA UŻYWANIE LOGO/ZNAKU TOWAROWEGO ORAZ ŚWIADCZENIE USŁUG DORADCZYCH, KTÓRE ZOSTANĄ ZAKWALIFIKOWANE JAKO TZW. NIEDOZWOLONA OPTYMALIZACJA PODATKOWA ZMNIEJSZAJĄCA W NIERYNKOWY SPOSÓB PODSTAWĘ OPODATKOWANIA.

### DOMINIK TYMUŁA

Associate w Russell Bedford Poland, związany z kancelarią od kwietnia 2012 r. W okresie 2008 – 2011 r. współpracował z firmami z branży transportowej w zakresie doradztwa podatkowego. Następnie zdobywał doświadczenie w centralnych urzędach państwowych oraz kancelariach prawnych. Absolwent Prawa na Uniwersytecie Marii Curie Skłodowskiej (2007-2012) oraz studiów podyplomowych - kierunku Rachunkowość i Finanse Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie (2013-2014). W chwili obecnej aplikant radcowski. Autor licznych publikacji o tematyce prawno-podatkowej na portalach branżowych. Specjalizuje się w prawie cywilnym, handlowym, unijnym oraz funduszach europejskich



We wspomnianym komunikacie umieszczono zapis o pewnego rodzaju zachęcie dla przedsiębiorców do samodzielnego składania korekt złożonych wcześniej deklaracji podatkowych zgodnie z art. 81 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. (Dz.U. 2015, poz. 613, dalej: Ordynacja podatkowa). W takim wypadku organy podatkowe zgodnie z art.

56 § 1a Ordynacji podatkowej zastosują bonus w postaci o 50% mniejszych odsetek od zaległości dla przedsiębiorców (dotychczas możliwość obniżenia odsetek wynosiła 25% zaległości), którzy złożą korekty deklaracji podatkowych. Ponadto, nie będzie już konieczne składanie pisemnego uzasadnienia przyczyn korekty (dotychczas takie uzasadnienie było niezbędne). Zmianie nie uległa zasada, zgodnie z którą, z obniżonej stawki odsetek nie można skorzystać w przypadku korekty złożonej po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kon-

trolu podatkowej oraz dokonanej po przeprowadzeniu czynności sprawdzających. Aby skorzystać z prawa do obniżonych odsetek od 1 stycznia 2016 r., korektę należy złożyć w terminie sześciu miesięcy od dnia upływu terminu do złożenia deklaracji. Co do zaległości powstałych przed 1 stycznia 2016 r., to korektę należy złożyć w terminie do końca czerwca 2016 r.

Komunikat Ministra Szałamachy jest zgodny z przyjętą jeszcze przez poprzedniego Ministra Mateusza Szczurka linią wzmocnienia działań organów podatkowych w zakresie ograniczenia transferu zysku podmiotów krajowych za granicę. Co warto podkreślić, działania te nie będą stanowić w żadnym stopniu dolegliwości podatkowej dla przedsiębiorców, którzy posiadają odpowiednio przygotowane dokumentacje podatkowe oparte o uzasadnioną i udokumentowaną analizę porównawczą służącą określeniu rynkowego poziomu danych transakcji.

## DOMINIK TYMUŁA

Associate w Russell Bedford Poland, związany z kancelarią od kwietnia 2012 r. W okresie 2008 – 2011 r. współpracował z firmami z branży transportowej w zakresie doradztwa podatkowego. Następnie zdobywał doświadczenie w centralnych urzędach państwowych oraz kancelariach prawnych. Absolwent Prawa na Uniwersytecie Marii Curie Skłodowskiej (2007-2012) oraz studiów podyplomowych - kierunek Rachunkowość i Finanse Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie (2013-2014). W chwili obecnej aplikant radcowski. Autor licznych publikacji o tematyce prawnopodatkowej na portalach branżowych. Specjalizuje się w prawie cywilnym, handlowym, unijnym oraz funduszach europejskich

W związku z przyjętą ostatnimi czasami przez Ministerstwo Finansów linią wzmocnienia działań organów podatkowych w zakresie ograniczenia transferu zysku podmiotów krajowych poza granice naszego kraju, zagadnienie cen transferowych staje się coraz bardziej popularne. Uprzednie porozumienia cenowe stanowią dla podatników środek prewencyjny, ponieważ warunki cenowe transakcji między podmiotami powiązаныmi są z wyprzedzeniem zaakceptowane przez Ministerstwo Finansów. Oznacza to, że jeżeli postanowienia porozumienia są przestrzegane przez strony transakcji, podatek nie ponosi ryzyka zakwestionowania przyjętych w niej cen.

Przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r., poz. 613, dalej: OP) dotyczące porozu-

## Porozumienia cenowe ograniczające ryzyko podatkowe


UPRZEDNIE POROZUMIENIA CENOWE (TZW. ADVANCE PRICING ARRANGEMENT – APA), KTÓRE ZOSTAŁY WPROWADZONE DO POLSKIEGO PORZĄDKU PRAWNEGO Z DNIEM 1 STYCZNIA 2006 R. SĄ INSTRUMENTEM OGRANICZAJĄCYM RYZYKO PODATKOWE W TRANSAKcjACH ZAWIERANYCH POMIĘDZY PODMIOTAMI POWIĄZANYMI, DZIĘKI WYELIMINOWANIU MOŻLIWOŚCI ZAKWESTIONOWANIA PRZYJĘTEGO POZIOMU CEN PRZEZ ORGANY PODATKOWE.

mięń cenowych zostały w ostatnim czasie znowelizowane w zakresie przebiegu samej procedury uznania porównywalności istotnych warunków transakcji zawieranych przez podmioty powiązane do warunków rynkowych. Nowelizacja ma na celu doprecyzowanie dotychczasowych rozwiązań w tym zakresie oraz dostosowanie przepisów do wytycznych OECD dotyczących cen transferowych. Zgodnie ze znowelizowanym art. 20a OP Minister Finansów po przedstawieniu przez podatnika wniosku o uznanie prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej, potwierdzonego przeprowadzoną analizą porównawczą, wydaje decyzję w której uznaje rynkowość danej transakcji oraz określa profil funkcjonalny podmiotów powiązanych danej transakcji ,w tym angażowane przez nich aktywa, ponoszone ryzyka oraz pełnione funkcje. Ponadto ustala algorytm kalkulacji wartości danej transakcji oraz reguły zastosowania danej metody badania porównywalności transakcji.

Podatnik we wniosku zobowiązany jest wskazać wybraną metodę ustalania rynkowości transakcji, jak również przedstawić propozycję jej zastosowania wraz z uzasadnieniem i dokumentami mającymi wpływ na przedstawioną analizę.

Nowelizacja również i w tym aspekcie wprowadza pewne zmiany, wymagając zgodnie z art. 20f § 2 OP od podatnika przedstawienia opisu tzw. założeń krytycznych, czyli warunków brzegowych stosowania danej metody, dotyczących otoczenia zewnętrznego podatnika (np. struktury międzynarodowej grupy do której należy podatek, strategii, modelu biznesowego, warunków ekonomicznych). Brak tego zapisu we wniosku może skutkować zmianą bądź uchyleniem przyjętego porozumienia cenowego przez Ministerstwo Finansów.

Porozumienia w sprawach ustalania cen transakcyjnych mogą dotyczyć zarówno transakcji pomiędzy podmiotami krajowymi, jak i pomiędzy podmiotem krajowym a zagranicznym. Decyzja w sprawie porozumienia jest dostarczana podmiotom powiązany (krajowym i zagranicznym) oraz władzom podatkowym właściwym dla podmiotów zagranicznych, a także naczelnikowi urzędu skarbowego i dyrektorowi urzędu kontroli skarbowej właściwym dla podatnika. Nadmienić należy, że w przypadku znacznej zmiany warunków gospodarczych mających wpływ na badaną transakcję, decyzja w sprawie porozumienia cenowego może być zmieniona lub uchylona na wniosek podatnika lub z inicjatywy Ministerstwa Finansów.



## RZĄD ZA TZW. KONFISKATĄ ROZSZERZONĄ. ZMIANY W ZAKRESIE NALEŻNOŚCI VAT

Źródło: Kurier PAP - [www.kurier.pap.pl](http://www.kurier.pap.pl)

WPROWADZENIE PRZEPISÓW ODNOSZĄCYCH SIĘ DO TZW. KONFISKATY ROZSZERZONEJ ZAPOWIEDZIAŁA PREMIER BEATA SZYDŁO. JAK PODKREŚLIŁA, CHODZI M.IN. O ELIMINACJĘ PATOLOGII W WYŁUDZANIU PODATKU VAT POPRZECZ WPROWADZENIE ROZWIĄZAŃ SKUTECZNYCH I SPRAWDZONYCH W EUROPIE.

„Wprowadzimy rozwiązania, które ochronią polskich obywateli przed nieuczciwymi przedsiębiorcami i podatnikami, którzy kosztem innych polskich obywateli nie regulują wobec państwa należności i wyłudniają pieniądze z podatku VAT” - powiedziała Szydło w poniedziałek na wspólnej konferencji prasowej z ministrem sprawiedliwości Zbigniewem Ziobro.

Jak mówiła, raporty Najwyższej Izby Kontroli dotyczące wyłudzeń VAT-u wskazują, że państwo nie działało do tej pory skutecznie. „Z jednej strony mówimy o tym, że jest konieczność uszczelniania systemu podatkowego tak, aby ci którzy unikają w tej chwili płacenia podatków, te podatki płacili” - powiedziała Szydło.

„Z drugiej strony mamy też do czynienia z ogromną patologią wyłudzenia podatku VAT z budżetu państwa. Wyłudzenie pieniędzy z podatku VAT to nie jest tylko okradanie Skarbu Państwa, to jest okra-

danie wszystkich Polaków” - dodała podkreślając, że uczciwi obywatele powinni być przez państwo wspierani i chronieni.

Szydło zapowiedziała, że prezentowane rozwiązanie jest „pierwszym z pakietu” planowanych zmian

Ziobro mówił, powołując się na dane NIK, że w 2015 r. państwo polskie straciło ok. 80 mld zł na wyłudzeniu podatku VAT. „To są kolosalne pieniądze, które bardzo przydałyby się na ważne cele społeczne, które chce realizować ten rząd wrażliwy na sprawę Polaków” - powiedział.

Minister przekazał, że proponowane zmiany dotyczyć mają np. „konfiskaty rozszerzonej”, czyli możliwości pozbawiania przestępców owoców ich nielegalnej działalności. Dodał, że wprowadzie już obecnie w polskim Kodeksie karnym są „niedoskonałe rozwiązania” przewidujące konfiskatę rozszerzoną. „Te rozwiązania nie odpowiadają przyjętym

dyrektywom europejskim i realnym potrzebom skutecznego zwalczania wielkich oszustw i afer gospodarczych” - ocenił Ziobro.

Jak dodał po zmianach jednoznacznie przesądzona ma zostać „możliwość przejmowania wszelkich pożytków pochodzących z korzyści mających swe źródło z przestępstwa”. „Dziś nie ma wątpliwości, że korzyści mogą być przejmowane, natomiast jest spór i wątpliwości, w jakim zakresie mogą być przejmowane pożytki” - wyjaśnił.

Ziobro wyjaśnił, że chodzi np. o sytuację, w której osoba dopuściła się przestępstwa przynoszących zyski, a zarobione pieniądze zainwestowała np. na giełdzie. „Wszelkie dalsze korzyści związane z obracaniem tego rodzaju pieniędzmi pochodzącymi z przestępstwa również będą mogły być przejmowane przez państwo” - zaznaczył.



## PODATKI MOGĄ BYĆ WYSOKIE. WEDŁUG PROF. OSIŃSKIEGO JEST JEDEN WARUNEK

Źródło: Kurier PAP - [www.kurier.pap.pl](http://www.kurier.pap.pl)

PODATKI MOGĄ BYĆ WYSOKIE, JEŻELI TYLKO SPOŁECZEŃSTWO BĘDZIE WIDZIEĆ, ŻE SĄ RACJONALNIE WYKORZYSTYWANE, SŁUŻĄ PODNOSZENIU BEZPIECZEŃSTWA - UWAŻA DZIEKAN KOLEGIUM EKONOMICZNO-SPOŁECZNEGO SZKOŁY GŁÓWNEJ HANDLOWEJ PROF. JOACHIM OSIŃSKI.



Osiński zauważył podczas czwartkowej konferencji (17.03.2016 r.) poświęconej budżetowi państwa i VAT oraz propozycjom zwalczania oszustw podatkowych, że w kwestii podatków nastąpiło ostatnio pewne ożywienie; politycy zaczęli bardziej racjonalnie podchodzić do podatków, problematyka ta jest też coraz częściej przedmiotem zainteresowania naukowców. Zaznaczył, że kiedyś podatki były jednym z istotniejszych elementów życia człowieka oraz - obok suwerennej władzy i terytorium - konstytutywnym elementem państwa.

„Przez nasze zakręty historii zapomnieliśmy o tej podstawowej funkcji, jakie podatki powinny spełniać. One powinny dawać bezpieczeństwo (...), także jeśli chodzi o dostęp do wiedzy, dostęp do świadczeń zdrowotnych, dostęp do nieskażonego środowiska naturalnego itd.” - mówił prof. Osiński.

Wskazał, że taka jest obecnie podstawowa funkcja podatków w rozwiniętych państwach, na które się czasami

powołujemy. „Dla mnie wzorcem jest Skandynawia, zawsze była (...). Patrzymy na Skandynawię oczywiście przez pryzmat wysokich podatków. Ale podatki mogą być wysokie, tylko społeczeństwo musi dostrzegać ich racjonalne wykorzystanie, musi dostrzegać to, że one rzeczywiście służą wszechstronnemu podnoszeniu bezpieczeństwa obywateli. Wtedy jest aprobaata nawet dla bardzo wysokich podatków” - ocenił.

Obecny na konferencji wiceminister finansów Leszek Skiba zauważył, że podstawowy problem w Polsce dotyczy ściągania podatków, co silnie wpływa zarówno na to, jak potem pieniądze te są wydawane oraz na to, jak funkcjonują firmy. Zwrócił uwagę, że państwo, które nie ma wystarczających środków na finansowanie swoich zadań usiłuje stale łątać budżet poszukując nadzwyczajnych wpływów, a czasami musi starać się ograniczać wydatki.

„Z drugiej strony mamy też do czynienia z efektami dla rynku. Jeżeli jedna firma

nie płaci podatków, to - można powiedzieć - ma nadzwyczajną preferencję, jeśli chodzi o konkurencję (...). Te firmy, które nie stosują nadzwyczajnych instrumentów obchodzenia podatków po prostu przegrywają konkurencję” - mówił Skiba

Wskazał, że Komisja Europejska oblicza, iż luka w CIT wynosi ok. 46 mld zł, a luka w VAT ok. 40 mld zł. Wiceminister poinformował, że luka w CIT wynika m.in. z wad prawnych natomiast ubytek dochodów z VAT jest związany głównie z przestępczością. Skiba zwrócił uwagę, że w polityce europejskiej po kryzysie zmienił się jednak sposób myślenia o podatkach - dostrzega się, że finanse publiczne potrzebują nie tylko konsolidacji fiskalnej, ale także efektywnego opodatkowania firm.

Skiba zaznaczył, że zarówno w Polsce, jak i w UE prowadzi się prace nad klauzulą przeciw unikaniu opodatkowania. Odpowiednie rozwiązanie zostało w tym tygodniu przyjęte przez rząd.

## PRAWIDŁOWE USTALENIE WARTOŚCI CELNEJ

PRAWIDŁOWE USTALENIE WARTOŚCI CELNEJ JEST BARDZO ISTOTNE, PONIEWAŻ MA BEZPOŚREDNI WPŁYW NA OKREŚLENIE NALEŻNOŚCI PRZYWOZOWYCH WIĘKSZOŚCI TOWARÓW IMPORTOWANYCH DO UNII EUROPEJSKIEJ.

PRZEPISY DOTYCZĄCE WARTOŚCI CELNEJ ZAWARTE SĄ W: 1. ART. 28 - 36 ROZPORZĄDZENIA RADY (EWG) NR 2913/92 Z DNIA 12 PAŹDZIERNIKA 1992 USTANAWIAJĄCEGO WSPÓLNOTOWY KODEKS CELNY (DZ. U. WE L 302 Z 19.10.1992, STR.1 I N.), ZWANEGO DALEJ WKC, 2. ART. 141 - 181A ROZPORZĄDZENIA KOMISJI (EWG) NR 2454/93 Z DNIA 2 LIPCA 1993 R. USTANAWIAJĄCEGO PRZEPISY W CELU WYKONANIA ROZPORZĄDZENIA RADY (EWG) NR 2913/92 USTANAWIAJĄCEGO WSPÓLNOTOWY KODEKS CELNY (DZ. U. WE L 253 Z 11.10.1993, STR.1 I N.), ZWANEGO DALEJ RWKC, 3. ZAŁĄCZNIKACH 23-26 I 28-29 DO RWKC, ZAWIERAJĄCYCH:

- 23 - Objasnienia do niektórych przepisów dotyczących wartości celnej,
- 24 - Stosowanie ogólnie uznanych zasad rachunkowości przy ustalaniu wartości celnej,
- 25 - Wykaz kosztów transportu lotniczego na określonych trasach,
- 26 - Wykaz towarów łatwo psujących się, dla których można stosować uproszczony system ustalania wartości celnej,
- 28 - Wzór deklaracji wartości celnej (D.W.1),
- 29 - Wzór uzupełniającego formularza deklaracji wartości celnej (D.W.1-BIS).

Na terenie Wspólnoty obowiązuje wspólna dla wszystkich państw członkowskich taryfa celna, która w większości zawiera stawki wyrażone procentowo w stosunku do wartości celnej towarów. Ustalanie wartości celnej wymaga zastosowania jednej z kilku metod.

### Metoda wartości transakcyjnej.

Zgodnie z art. 29 ust. 1 WKC wartością transakcyjną jest cena faktycznie zapłacona lub należna za towar sprzedany w celu wywozu na obszar celny Wspólnoty.

Cena faktycznie zapłacona lub należna to całkowita płatność dokonana lub mająca zostać dokonana przez kupującego obejmująca wszystkie płatności dokona-

ne lub mające być dokonane, jako warunek sprzedaży przywożonych towarów, przez kupującego sprzedającemu lub przez kupującego. Należy do niej dodać pewne koszty dodatkowe takie jak koszty pośrednictwa i koszt pakowania. W przypadku braku faktury importer ma obowiązek dostarczyć dokumenty, które mogą być rozpatrywane jako równoważne fakturze.

### Metoda wartości transakcyjnej towarów identycznych.

Jeśli nie można ustalić wartości celnej na podstawie wartości transakcyjnej należy zastosować metodę wartości transakcyjnej towarów identycznych. Polega ona aby wziąć pod uwagę wartość identycznych towarów sprzedanych w celu wywozu do Wspólnoty i wywiezionych w tym samym lub zbliżonym czasie co towary, dla których ustalana jest wartość celna. Towary mogą zostać uznane za identyczne jeśli zostały wytworzone w tym samym kraju i mają takie same cechy fizyczne, jakość i renomę

### Metoda wartości transakcyjnej towarów podobnych

W przypadku braku możliwości skorzystania z dwóch pierwszych metod należy zastosować metodę wartości transakcyjnej towarów podobnych. Jest ona analogiczna jak powyższa jednak wymagania odnośnie identyczności towarów są mniej restrykcyjne. Należy wziąć pod uwagę takie czynniki jak jakość, znak

handlowy i opinię o towarach.

### Metoda ceny jednostkowej.

Metoda ta polega na obliczeniu wartości opartej na cenie jednostkowej, po jakiej towary przywożone lub towary identyczne bądź podobne sprzedawane są we Wspólnocie, w największych zbiorczych ilościach, osobom nie powiązanym ze sprzedającymi. Następnie należy odjąć marżę, koszty transportu, ubezpieczenia oraz należności przywozowe.

### Metoda wartości kalkulowanej

Wartość celna jest tutaj ustalana poprzez sumowanie pewnych wartości, przykładowo kosztów lub wartości materiałów i produkcji, kwoty zysku, kosztów transportu i ubezpieczenia przywożonych towarów.

### Metoda „ostatniej szansy”

Jest to metoda stosowana w przypadku, gdy nie można zastosować poprzednich metod ustalania wartości celnej. Metoda ostatniej szansy nie przewiduje konkretnego sposobu ustalania wartości celnej towaru, natomiast wymaga, aby ta wartość była ustalona na podstawie danych dostępnych we Wspólnocie.

Wszystkie opisane metody muszą być stosowane w ściśle określonej kolejności. Brak możliwości zastosowania jednej z nich powoduje konieczność wyboru następnej. Opisano je w dużym uproszczeniu ze względu na znaczny stopień skomplikowania tematu.

PAWEŁ KULA


Absolwent studiów prawniczych na Uniwersytecie Jagiellońskim, w marcu 2016 r. zdał egzamin państwowy na doradcę podatkowego, dodatkowe specjalizacje: teoria prawa, prawo karne.

# CASH POOLING TO JEDNAK POŻYCZKA?

JESZCZE DO NIEDAWNA JAKO „ATRAKCYJNY” PODATKOWO CASH POOLING Z POWODZENIEM WYKORZYSTYWANY BYŁ W RAMACH SZYBKIEJ POPRAWY SYTUACJI FINANSOWEJ PRZEDSIĘBIORSTW DZIAŁAJĄCYCH W RAMACH GRUPY KAPITAŁOWEJ. NIEPOTRZEBNA NADWYŻKA PRZELEWANA BYŁA NA CENTRALNY RACHUNEK BANKOWY, Z KTÓREGO POZOSTALI CZŁONKOWIE GRUPY MOGLI KORZYSTAĆ, JEŚLI ZASZŁA TAKA POTRZEBA. TA KONSTRUKCJA POZWALAŁA UNIKNĄĆ ZACIĄGANIA POŻYCZEK, KTÓRE GENEROWAŁY PODATEK OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH. CO WIĘCEJ, ODSETKI WYPŁACANE W RAMACH WYKORZYSTANIA CASH POOLINGU Z POWODZENIEM KWALIFIKOWANE BYŁY DO KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODU.

KATARZYNA BAJAK

Młodszy konsultant prawno-podatkowy. Od grudnia 2015 r. związana z kancelarią Russell Bedford Poland. Absolwentka Prawa na Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie. Absolwentka Szkoły Prawa Amerykańskiego na WPIA UW. Podczas studiów odbyła liczne praktyki m.in. w Prokuraturii Generalnej Skarbu Państwa w Warszawie. Specjalizuje się w prawie gospodarczym, prawie spółek oraz prawie podatkowym. Posługuje się językiem angielskim wraz z terminologią prawniczą.



Chociaż sądy administracyjne zauważały, że umowy te zawierają element kredytowania jednych podmiotów przez inne, to jednak stały na stanowisku, że cash pooling nie wypełnia przesłanek pożyczki (np. wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15.07.2015 o sygn. akt III SA/Wa 241/14 oraz sygn. III SA/Wa 277/14). Strony umowy cash poolingu nie zobowiązują się bowiem do przeniesienia własności określonej z góry ilości pieniędzy na inny określony w umowie podmiot. Uczestnicy tego rodzaju porozumienia nie wiedzą, kiedy ich środki zostaną wykorzystane, w jakiej wysokości i przez którego z uczestników. Nie jest więc skonkretyzowana druga strona transakcji i wysokość pożyczki, co oznacza, że podmioty porozumienia nie są w tym zakresie wobec siebie stronami stosunków zobowiązaniowych – zgodnie głosiło orzecznictwo.

Z taką interpretacją zapisów ustawy nie zgodził się fiskus. Wskazywał, że polskie przepisy prawa cywilnego nie zawierają regulacji odnoszących się do umowy cash poolingu. Stąd też zdaniem organów podatkowych umowę taką zaliczyć należy do umów nienazwanych na gruncie polskich przepisów prawa cywilnego. Niemniej cechą takiej umowy jest to, że jeden z podmiotów przekazuje własne środki finansowe innemu podmiotowi celem pokrycia przez ten inny podmiot zobowiązań pieniężnych. Otrzymane przez podmiot środki finansowe podlegają zwrotowi wraz z wynagrodzeniem za korzystanie z tych środków, określonym w formie odsetek. Tak opisana umowa cash poolingu - zdaniem organów - wypełnia przesłanki zaliczenia jej do umowy pożyczki zdefiniowanej w art. 16 ust. 7b ustawy o CIT (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, ze zm.)

Naczelny Sąd Administracyjny dostrzegł argumentację organów i 30 września 2015 roku wydał dwa wyroki, które stanowią zwrot ugruntowanej już linii orzeczniczej (wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30.09.2015 r. o sygn. aktII FSK 2033/14 i II FSK 3137/14). Sąd zauważył, że mamy do czynienia z przekazywaniem środków pieniężnych pomiędzy podmiotami, przy jednoczesnym zobowiązaniu do zwrotu danych środków oraz uzyskiwaniu w związku z tym określonego wynagrodzenia w postaci odsetek, co wynika z zasad funkcjonowania przedstawionego systemu. Są to trzy ustawowe (art. 16 ust. 7 b ustawy o CIT) przesłanki uznania umowy za pożyczkę i umowa cash poolingu je spełnia. NSA podkreślił przy tym, że brak sporządzonych umów pożyczek pomiędzy uczestnikami struktury nie przekreśla możliwości uznania określonych transakcji jako odpowiadających definicji sformułowanej w art. 16 ust. 7b ustawy o CIT. Przepis ten wprowadza bowiem własną definicję wskazanej umowy na potrzeby przepisów dotyczących tzw. cienkiej kapitalizacji.

# USŁUGI LIKWIDACJI SZKODY W IMIENIU I NA RZECZ ZAKŁADÓW UBEZPIECZEŃ NIE PODLEGAJĄ ZWOLNIENIU Z PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

MARTA MADEJA

Młodszy asystent podatkowy w kancelarii Russel Bedford, studentka prawa na Uniwersytecie Jagiellońskim. W trakcie studiów zdobywała doświadczenie w krakowskich i śląskich kancelariach doradztwa podatkowego. Specjalizuje się w prawie podatkowym, w szczególności w tematyce cen transferowych.

DNIA 17 MARCA 2016 R. TRYBUNAŁ SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ (DALEJ: TSUE, TRYBUNAŁ) W WYROKU C40/15 UZNAŁ, ŻE: „LIKWIDACJA SZKÓD ZE ZDARZEŃ UBEZPIECZENIOWYCH, PROWADZONA W IMIENIU I NA RACHUNEK UBEZPIECZYCIELA PRZEZ PODMIOT TRZECI, KTÓRY NIE POZOSTAJE W ŻADNYM STOSUNKU UMOWNYM Z UBEZPIECZONYM I KTÓREGO DZIAŁALNOŚĆ NIE OBEJMUJE WYSZUKIWANIA KLIENTÓW I KONTAKTOWANIA ICH Z UBEZPIECZYCIEM W CELU ZAWARCIA UMÓW UBEZPIECZENIA, NIE WCHODZI W ZAKRES ZWOLNIENIA Z ART. 135 UST. 1 LIT. A) DYREKTYWY 2006/112/WE, DZ. URZ. UE L Z 2006 R. NR 347/1 (DALEJ: DYREKTYWA VAT).”

Główne postępowanie w przedmiotowej sprawie rozpoczęło się dnia 1 czerwca 2012 r., kiedy to Spółka A. z siedzibą w Warszawie wystąpiła z wnioskiem o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w celu ustalenia, czy na podstawie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. 2004 nr 54 poz. 535 (dalej: ustawy o VAT) świadczone przez nią usługi podlegają zwolnieniu na podstawie art. 43 ust. 13 w zw. z art. 43 ust. 1 pkt 37 ustawy o VAT. W przedmiotowej interpretacji Spółka stanęła na stanowisku, że wykonywane przez nią transakcje dotyczące usług ubezpieczeniowych składają się na jedną usługę o charakterze kompleksowym, która powinna być w całości zwolniona.

Spółka A. jest podatnikiem VAT

i świadczy w imieniu i na rzecz zakładu ubezpieczeń usługi polegające m.in. na: przyjmowaniu zgłoszeń szkód; prowadzeniu rejestru szkód w systemie informatycznym, ustalaniu przyczyn i okoliczności szkód, oraz na prowadzeniu likwidacji merytorycznej szkód.

W odpowiedzi na wniosek Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 31 sierpnia 2012 r., IPPP1/443-472/12-2/AS wydanej w imieniu Ministra Finansów uznał za prawidłowe stanowisko A., tylko w części dotyczącej czynności prowadzenia likwidacji merytorycznej szkód. Według Dyrektora Izby Skarbowej powyższa działalność obejmuje wykonanie analizy właściwej dokumentacji i podejmowanie decyzji merytorycznych w sprawach o odszkodowanie,

co oznacza, że tylko tego typu transakcje stanowią czynność ubezpieczeniową.

Powyższą interpretację Spółka zaskarżyła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, który uznał skargę i wyrokiem z dnia 14 maja 2013 r., sygn. III SA/Wa 3502/12 uchylił przedmiotową interpretację, zarzucając jej przekroczenie zakresu zwolnień przewidzianych w Dyrektywie VAT, i jednocześnie orzekł, że Minister Finansów nie mógł zastosować bardziej restrykcyjnej regulacji powyższej dyrektywy wobec podatnika.

Kolejnym etapem postępowania było wniesienie przez Ministra Finansów skargi kasacyjnej od powyższego wyroku. Minister Finansów zarzucił błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie normy wynikającej z art.

43 ust. 1 pkt 37 i art. 43 ust. 13 ustawy o VAT i w konsekwencji przyjęcie, że usługi świadczone przez skarżącą mogą korzystać ze zwolnienia z podatku VAT w oparciu o wskazane przepisy.

W związku z powyższym Naczelny Sąd Administracyjny powziął wątpliwości i stwierdził, że rozpatrzenie skargi kasacyjnej wymaga wykładni prawa wspólnotowego i postanowił zawiesić postępowanie, oraz zwrócić się do TSUE z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 135 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że usługi takie jak w niniejszej sprawie, świadczone na rzecz zakładu ubezpieczeń przez podmiot trzeci, w imieniu i na rzecz ubezpieczyciela, który to podmiot nie pozostaje w żadnym stosunku prawnym z ubezpieczonym, objęte są zwolnieniem, o którym mowa w tym przepisie?”.

Ostatecznie TSUE w odpowiedzi na zadane pytanie w wyroku z dnia 17 marca 2016 r., C40/15 wyjaśnił, że pojęcie „transakcji ubezpieczeniowych” nie musi być stosowane jedynie do usług świadczonych przez ubezpieczycieli, ale również do podmiotów, które korzystając z usług ubezpieczyciela, zapewniają ochronę w ramach ubezpieczenia grupowego. Warunkiem koniecznym,

który muszą spełnić powyższe podmioty jest przejście ryzyka i wejście w stosunek umowny z ubezpieczonym.

Nawiązując do sytuacji Spółki A., TSUE w powyższym wyroku uznał, że: „w przedmiotowej sprawie usługodawca taki jak A. sam nie podjął się zapewnienia ubezpieczonemu ochrony na wypadek ryzyka i w ogóle nie jest związany z ubezpieczonym stosunkiem umownym.” Ponadto TSUE podkreślił, że „w konsekwencji, mimo iż usługa likwidacji szkód będąca przedmiotem postępowania głównego (...) stanowi istotny element transakcji ubezpieczeniowej, ponieważ w niniejszym wypadku obejmuje ustalenie odpowiedzialności i wysokości szkody, a także decyzję o wypłacie lub odmowie odszkodowania ubezpieczonemu, należy stwierdzić, że usługa ta (...) nie stanowi transakcji ubezpieczeniowej w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT.”

Jednocześnie Trybunał w przedmiotowym wyroku odniósł się do przesłanki, zgodnie z którą dane usługi powinny być „świadczone przez brokerów ubezpieczeniowych i agentów ubezpieczeniowych” i stwierdził zarazem, że usługi świadczone przez A. nie są charakterystyczne dla działalności brokera lub agenta

ubezpieczeniowego, ponieważ w żaden sposób nie są związane z wyszukiwaniem klientów i kontaktowaniem ich z ubezpieczycielem w celu zawarcia umów ubezpieczenia.

Podsumowując usługi likwidacji szkód nie mogą być uznane za transakcje objęte zwolnieniem od opodatkowania na podstawie Dyrektywy o VAT. Powyższe wynika z faktu, że w przedmiotowej sprawie Spółka A. nie jest zakładem ubezpieczeń, brokerem ani agentem ubezpieczeniowym, a w szczególności nie przyjmuje odpowiedzialności wobec ubezpieczonych i nie wiąże jej stosunek umowny z ubezpieczonym. Ponadto TSUE zwrócił uwagę, że zwolnienie wynikające z Dyrektywy VAT nie dotyczy usług stanowiących odrębną całość i pełniących specyficzne, oraz istotne funkcje ubezpieczeniowe, tylko usług strictly ubezpieczeniowych.

Na zakończenie warto podkreślić, że powyższe stanowisko TSUE może oznaczać wzrost obciążeń z tytułu nieodliczonego podatku VAT po stronie ubezpieczycieli nabywających usługi likwidacji szkód. W związku z powyższym podatnicy będą zmuszeni opodatkować nabycie przedmiotowych usług, ponieważ nie przysługuje im zwolnienie z VAT.



# NIEKTÓRE PRODUKTY OCHRONY ZDROWIA Z PODWYŻSZONĄ STAWKĄ PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG



PROJEKT USTAWY Z DNIA 11 MARCA 2016 R. O ZMIANIE USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG (DALEJ: PROJEKT ZMIAN USTAWY O VAT), PRZEDSTAWIONY PRZEZ MINISTRA FINANSÓW, ZAKŁADA PODWYŻSZENIE STAWKI PODATKU VAT W ZAKRESIE NIEKTÓRYCH TOWARÓW ZWIĄZANYCH Z OCHRONĄ ZDROWIA. ZMIENIONE ZOSTANĄ PRZEPISY W ZAKRESIE POZYCJI 82, 93 I 103 UMIEJSCOWIONE W ZAŁĄCZNIKU NR 3 DO USTAWY Z DNIA 11 MARCA 2004 R. O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG (DZ. U. 2004, NR 54, POZ. 535; DALEJ USTAWY O VAT).

Projekt zmian ustawy o VAT zostanie dostosowany do zeszłorocznego wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) z 4 czerwca 2015 r. w sprawie C-678/13 Komisja Europejska przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej. W wyroku tym TSUE podkreślił, że obniżona stawka podatku VAT, nazywana zgodnie z Dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej; (Dz. Urz. UE L z 2006 r. nr 347/1; dalej Dyrektywa Rady 2006/112/WE): podatkiem od wartości dodanej, do dostaw sprzętu medycznego, sprzętu pomocniczego oraz pozostałych urządzeń, które nie są przeznaczone wyłącznie do użytku osobistego przez osoby niepełnosprawne lub które nie są zwykle przeznaczone do łagodzenia skutków lub leczenia niepełnosprawności, a także produktów, które nie są produktami

farmaceutycznymi zwykle stosowanymi dla ochrony zdrowia, zapobiegania chorobom oraz do celów medycznych i weterynaryjnych lub produktami używanymi do celów antykoncepcyjnych oraz higieny osobistej, wymienionych w pozycjach 82, 92 i 103 w załączniku nr 3 do ustawy o VAT, Rzeczpospolita Polska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 96-98 Dyrektywy Rady 2006/112/WE.

W pozycjach tych wymienione są:

- poz. 82: związki siarki organiczne i pozostałe związki organiczno-nieorganiczne - wyłącznie cysteina, cystyna i ich pochodne (Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług - PKWiU ex 20.14.51.0),
- poz. 92: wyroby higieniczne lub farmaceutyczne (włączając smoczki),

z gumy innej niż ebonit (PKWiU 22.19.71.0),

- poz. 103: soczewki kontaktowe; soczewki okularowe ze szkła i innych materiałów (PKWiU 32.50.41.0).

Zdaniem TSUE Polska zastosowała nieprawidłową stawkę podatku dla ww. towarów – w wysokości 8%. Wyrok nie oznacza jednakże obowiązku podwyższenia dla wszystkich tych towarów stawki podatku do 23%. Polskie przepisy mają zostać dostosowane do wyroku TSUE i zawęzić zwolnienie z poz. 92 i 103 oraz usunąć pozycje 82 załącznika do ustawy o VAT, aby móc dalej stosować stawkę 8 % na towary tam wskazane.

Polska została zobowiązana do zastosowania się do ww. wyroku w jak najkrótszym terminie.

W uzasadnieniu do projektu zmian ustawy o VAT ustawodawca podkreśla, że orzeczenie TSUE przesądza o kształcie polskich przepisów w tym zakresie (tzn. niemożliwe jest stosowanie wobec tych towarów obniżonej stawki podatku), niezbędne jest jak najszybsze przyjęcie zmian, celem uniknięcia przez Polskę kar finansowych. Komisja Europejska może bowiem w przypadku niewykonania przez Polskę wyroku wnieść skargę do TSUE w trybie art.260 ust.2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dziennik Urzędowy 2012/C 326/01) proponując w niej wysokość ryczałtu i/lub okresowej kary pieniężnej za każdy dzień naruszenia ocenianych przez TSUE przepisów, którą według niej powinno zapłacić państwo członkowskie).

Ponadto, w uzasadnieniu do projektu zmian w ustawie o VAT wskazuje się, że uchylenie poz. 82 załącznika nr 3 do ustawy o VAT spowoduje opodatkowanie cysteiny, cystyny i ich pochodnych podstawową stawką VAT. Cysteiny, cystyny i ich pochodne są zwykle używane jako składniki środków spożywczych (głównie w odniesieniu do suplementów diety) oraz jako składniki produktów farmaceutycznych.

W wyroku podkreślono również, że w odniesieniu do towarów wymienionych w pozycji 103 w załączniku nr 3 do ustawy o VAT, Komisja twierdzi, że pozycja ta zezwala na stosowanie obniżonej stawki VAT do soczewek i szkieł każdego rodzaju, a ponieważ tylko soczewki i szkła, które służą do korekty wzroku, wchodzą w zakres pkt 4 załącznika III do rzeczonyj dyrektywy, pozycja ta nie wchodzi w zakres owego załącznika w odniesieniu do wszystkich towarów, które obejmuje (pkt 44 wyroku).

Zaproponowane przez ustawodawcę zmiany w załączniku nr 3 do ustawy o VAT polegające na objęciu podstawową stawką podatku VAT niektórych towarów wymienionych w tym załączniku, stanowią dopełnienie wymogów, które wynikają z postanowień Dyrektywy Rady 2006/112/WE. W załączniku do ustawy o VAT uchylono pozycję 82, oraz zmianie uległy pozycja 92 oraz 103. Pozycja 92 otrzymała brzmienie: wyroby higieniczne lub farmaceutyczne (włączając smoczki), z gumy innej niż ebonit wyłącznie osłonki antykoncepcyjne oraz poduszki pneumatyczne zawiera się to w grupie ex 22.19.71.0 PKWU. Natomiast pozycja 103 otrzymała brzmienie: soczewki kontaktowe, soczewki okularowe ze szkła i innych materiałów – służące do korekty wzroku.

Zmiany dokonywane przez ustawodawcę w załączniku nr 3 ustawy o VAT mają na celu wykonanie wyroku TSUE w zakresie stosowania obniżonej stawki podatku VAT w stosunku do niektórych produktów medycznych. W przypadku niewykonania wyroku Polsce grozi wprowadzenie kary przez Komisję Europejską, a co za tym idzie - sankcje w związku z nieprzebraniem przepisów unijnych przewidzianych w Traktacie o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

Wobec zastosowania się polskiego ustawodawcy do wyroku TSUE nadal będzie możliwe stosowanie stawki 8 % do towarów wskazanych w pozycjach 92 i 103 załącznika do ustawy o VAT. Niestety pozostałe niewymienione tam towary m.in. cysteiny, cystyny i ich pochodne będą objęte 23 % stawką podatku VAT. W efekcie podatnicy, którzy do tej pory mieli obniżoną stawkę 8 % będą płacić wyższy podatek 23 %. Spowoduje to podwyższenie cen tych towarów o wyższy podatek.

#### MONIKA MICHALAK

Konsultant podatkowy w Russell Bedford Poland. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji w Toruniu. Z Russell Bedford związana od początku 2016 roku. Doświadczenie zdobywała w Krajowej Informacji Podatkowej, sądach i kancelariach. Specjalizuje się w podatku od towarów i usług.



## ZMIANA LIMITU PŁATNOŚCI GOTÓWKĄ MOŻE NIE ZOSTAĆ WPROWADZONA

PROJEKT PRZEDSTAWIONY PRZEZ MINISTRA FINANSÓW, W SPRAWIE ZMIAN W USTAWIE O SWOBODZIE DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ ORAZ USTAWACH PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH I OD OSÓB PRAWNYCH (DALEJ PROJEKT ZMIAN USTAW), ZOSTAŁ ZMIENIONY W ZAKRESIE LIMITU 15 TYS. PLN PRZY TRANSAKCYJACH GOTÓWKOWYCH PRZEZ SEJMOWĄ KOMISJĘ FINANSÓW PUBLICZNYCH (DALEJ SEJMOWA KOMISJA).

Projekt zmian ustaw został przesłany w dniu 10 marca 2016 r. do Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (dalej Sejm RP) przez Radę Ministrów. Po pierwszym czytaniu w Sejmie RP został przedstawiony sejmowej Komisji Finansów Publicznych w celu konsultacji.

Sejmowa Komisja zdecydowała się na ostatnim posiedzeniu na wniesienie poprawki do przedstawionego projektu zmian ustaw w części dotyczącej limitu płatności gotówkowych. Sejmowa Komisja pozostawiła na dotychczasowym poziomie – 15 tys. EURO transakcje płatności gotówką. Reszta projektu zmian w ustawie nie została zmieniona przez sejmową Komisję.

Posłowie z sejmowej Komisji nie zgadzają się z argumentacją Ministra Finansów, który uważa, że dziś dostęp do rachunków bankowych jest powszechny a usługi finansowe tanie, więc nowe przepisy nie będą stanowiły bariery dla prowadzenia firm. Natomiast możliwość wykonywania gotówką transakcji na wysokie kwoty sprzyja istnieniu szarej strefy i unikaniu opodatkowania.

Minister Finansów w dążeniu do obniżenia limitu jest wspierany przez Koalicję na Rzecz Obrotu Bezgotówkowego i Mikropłatności, powołaną przez Związek Banków Polskich, organizacje pozarządowe i Narodowy Bank Polski. Postulat obniżenia limitu znalazł się m.in. w Programie Rozwoju Obrotu Bezgotówko-

wego przyjętym przez tę koalicję kilka miesięcy temu.

Jednak obniżeniu limitu sprzeciwia się część przedsiębiorców, m.in. ze Związku Przedsiębiorców i Pracodawców. Uważają, że pomysł ten sprzyjać będzie przede wszystkim poprawie rentowności biznesu instytucji finansowych a nie małych i średnich firm.

Na koniec warto podkreślić, iż niewykluczone, że w toku dalszych prac w Sejmie RP w czasie drugiego czytania Minister Finansów obniży limit transakcji gotówkowych do zaproponowanego przez siebie limitu 15 tys. PLN. Podatnicy wobec tego będą musieli poczekać na ostateczną wersję ustawy.

MONIKA MICHALAK

Konsultant podatkowy w Russell Bedford Poland. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji w Toruniu. Z Russell Bedford związana od początku 2016 roku. Doświadczenie zdobywała w Krajowej Informacji Podatkowej, sądach i kancelariach. Specjalizuje się w podatku od towarów i usług.



# MINISTERSTWO FINANSÓW CHCE UMOŻLIWIĆ PODATNIKOM PODGLĄD ZAWARTOŚCI JEDNOLITEGO PLIKU KONTROLNEGO

Źródło: Kurier PAP - [www.kurier.pap.pl](http://www.kurier.pap.pl)

RESORT FINANSÓW POSTARA SIĘ PRZYGOTOWAĆ ROZWIĄZANIE, KTÓRE UMOŻLIWI PODATNIKOM PODGLĄD ZAWARTOŚCI JEDNOLITEGO PLIKU KONTROLNEGO, BEZ KONIECZNOŚCI KORZYSTANIA ZE SPECJALNEGO OPROGRAMOWANIA - POINFORMOWAŁ PAP INSPEKTOR KONTROLI SKARBOWEJ W MF JAROSŁAW OLEŚNIEWICZ.

Od 1 lipca tego roku tzw. Jednolity Plik Kontrolny, który umożliwi fiskusowi elektroniczną kontrolę podatników, mają stosować największe firmy, natomiast od lipca 2018 r. obowiązek ten obejmie mniejsze podmioty.

Zdaniem ekspertów z Sage i PwC ponad jedna trzecia pytanym przedsiębiorców obawia się jednak, iż nie będzie miała wpływu na ilość i jakość kontrolowanych danych - brakuje bowiem platformy, na której podatnik mógłby wykonać proste testy sprawdzające, czy dane są poprawne.

„Do 1 lipca ministerstwo finansów wskaże bezpłatne narzędzie, które pozwoli na walidację JPK wysyłanego przez podatnika do urzędu skarbowego” - poinformował Oleśniewicz. Podatnik, który poprawnie wyśle JPK, otrzyma urzędowe potwierdzenie odbioru (UPO), jak w systemie e-Deklaracje, co będzie potwierdzało skuteczność transmisji danych.

Ponadto, jak powiedział Jarosław Oleśniewicz, resort finansów będzie starał się zapewnić rozwiązanie, które umożliwi podatnikom podgląd zawartości JPK, bez konieczności korzystania ze specjalistycznego oprogramowania. MF chciałoby, by to rozwiązanie także było gotowe przed 1 lipca.

Zgodnie z wyjaśnieniami Oleśniewicza, JPK będą przesyłane drogą elektroniczną lub na nośnikach w zależności od typu struktur i wielkości danych zawartych w plikach.

W przypadku na przykład dokumentacji fakturowej, czy magazynowej, które mają dużą objętość, JPK będą przekazywane na nośnikach, ale np. ewidencja zakupu i sprzedaży VAT będzie mogła być przesyłana drogą elektroniczną.

Według Oleśniewicza koszt dostosowania systemów informatycznych firm do nowych obowiązków zależy głównie od umowy, jaką dana firma ma z dostawcą oprogramowania księgowego, a także od rodzaju prowadzonej księgowości.

„Najczęściej standardowe umowy licencyjne przewidują wsparcie techniczne i aktualizację systemów do nowych wymagań prawnych, z czym mamy do czynienia w tym przypadku” - powiedział Oleśniewicz.

„Przewidzieliśmy odpowiednio długie vacatio legis, aby nowe rozwiązania wdrożyć w ramach standardowych umów. Ani podatnicy, ani dostawcy systemów nie powinni być zaskoczeni. Staraliśmy się, by budowa nowych struktur była jak najłatwiejsza i tym samym by koszty ich wdrożenia były ograniczone do niezbędnego minimum” - dodał Jarosław Oleśniewicz.

Z badań Sage przeprowadzonych w marcu wynika, że prawie jedna trzecia przedsiębiorców nie słyszała jeszcze o JPK, a niemal połowa uważa, że na wprowadzenie niezbędnych zmian jest za mało czasu.

Jednocześnie 33 proc. pytanym przedsiębiorców obawia się, iż nie będzie miało wpływu na ilość i jakość kontrolowanych danych.

Zdaniem Sage i PwC dostosowanie systemów informatycznych firm do nowych wymagań w przypadku małych i średnich przedsiębiorstw może kosztować od kilkuset złotych do nawet 10 tys. zł (jeżeli firmy bazują na kilku systemach informatycznych).

Od 1 lipca tego roku tego stosować JPK mają podmioty, które zatrudniają ponad 250 osób lub mają ponad 50 mln euro obrotów i 43 mln euro aktywów. Organy podatkowe będą mogły żądać od podatników prowadzących księgi podatkowe w formie elektronicznej przekazania ksiąg podatkowych i dowodów księgowych w postaci JPK, czyli pliku komputerowego w formie i strukturze określonej przez ministra finansów.



# CENY TRANSFEROWE MUSZĄ STOSOWAĆ TAKŻE SPÓŁKI PUBLICZNE

SPÓŁKI SKARBU PAŃSTWA ORAZ TE UTWORZONE PRZEZ JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO, RÓWNIŻ SĄ ZOBOWIĄZANE DO PRZYGOTOWANIA DOKUMENTACJI CEN TRANSFEROWYCH. PODMIOTY TE POWINNY UWZGLĘDNIĆ WSZELKIE PRZEPISY W ZAKRESIE CEN TRANSFEROWYCH, TJ. ZARÓWNO REGULACJE DOTYCZĄCE WARUNKÓW TRANSAKCJI, JAK I ODNOŚZĄCE SIĘ DO OBOWIĄZKU SPORĄDZENIA ODPOWIEDNIEJ DOKUMENTACJI.



Powyższe stanowisko potwierdza m.in. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 21 lipca 2015 r., o sygn. akt IBPB-1-2/4510-57/15/MM. W przedmiotowej sprawie spółka kapitałowa, której założycielem i jedynym udziałowcem jest gmina, która zawierała szereg transakcji głównie w zakresie realizacji zadań własnych z tą gminą (m.in. w zakresie zaopatrzenia mieszkańców gminy w wodę i odprowadzania ścieków, wykonania prac związanych z utrzymaniem zieleni i czystości na terenie całej gminy). Spółka powoływała się na § 1 ust. 4 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. z 2014 r., poz. 1186, dalej: rozporządzenie), ponieważ wszystkie transakcje wykonywane były na podstawie uchwał rady miejskiej. W związku z czym - zdaniem spółki - przepisów rozporządzenia nie stosuje się w przypadku transakcji, w których cena lub sposób określenia ceny przedmiotu takiej transakcji wynika z ustaw i wydanych na ich podstawie aktów normatywnych.

Organ podatkowy uznał, iż spółkę oraz gminę należy

uznać za podmioty powiązane. W przypadku gdy wartość transakcji przekracza kwoty wskazane w art. 9a ust 2 pkt 2 o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2016 r., poz. 68, dalej: ustawa o CIT), to spółka ma obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej. Powołane przez spółkę rozporządzenie a zwłaszcza jego § 1 ust. 4, daje możliwość niezaliczenia do limitów określonych w CIT tych transakcji, których ceny są regulowane ustawowo.

Kolejnym ważnym orzeczeniem regulującym kwestię podlegania przepisom o cenach transferowych przez spółki publiczne jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8 marca 2016 r. o sygn. akt. II FSK 4000/13, który bezpośrednio odnosi się do obowiązków dokumentacyjnych w zakresie cen transferowych pomiędzy spółkami powiązаныmi poprzez udziałowca – Skarb Państwa.

Podatnik w rzeczonyj sprawie miał wątpliwości czy realizowane transakcje przez powiązanych kontrahentów mających wspólnego udziałowca, tj. Skarb Państwa, powodują powstanie obowiązku przygotowania dokumentacji cen transferowych dla neutralnych podatkowo transakcji zawieranych między takimi kontrahentami. Wątpliwości budziło zdefiniowanie pojęcia transakcji podlegającej obowiązkowi dokumentacyjnemu oraz

to, czy powiązanie poprzez Skarb Państwa oznacza konieczność sporządzenia dokumentacji zgodnej z art. 9a ustawy o CIT. W toku sprawy Minister finansów w wydanej interpretacji wskazał, że przepisy podatkowe nie zawierają żadnych rozwiązań szczególnych na zasadzie wyjątku, z których można by wywodzić brak obowiązku dokumentacyjnego ze względu na podmioty przeprowadzające transakcje kapitałowe. Podatnik powinien więc sporządzić dokumentację cen transferowych dla transakcji kapitałowych realizowanych z kontrahentami powiązаныmi poprzez Skarb Państwa.

NSA w wyroku podzielił pogląd ministra finansów potwierdzając, że obowiązek dokumentacyjny istnieje również w odniesieniu do innych transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami, w których udział ma Skarb Państwa.

Tym samym spółki z udziałem Skarbu Państwa lub utworzone przez jednostki samorządu terytorialnego realizujące transakcje z innymi podmiotami powiązаныmi powinny uwzględnić przepisy w zakresie cen transferowych dla takich transakcji, tj. zarówno przepisy dotyczące warunków transakcji, jak i przepisy dotyczące obowiązku sporządzenia dokumentacji dla transakcji z podmiotami powiązаныmi.

## DOMINIK TYMUŁA

Associate w Russell Bedford Poland, związany z kancelarią od kwietnia 2012 r. W okresie 2008 – 2011 r. współpracował z firmami z branży transportowej w zakresie doradztwa podatkowego. Następnie zdobywał doświadczenie w centralnych urzędach państwowych oraz kancelariach prawnych. Absolwent Prawa na Uniwersytecie Marii Curie Skłodowskiej (2007-2012) oraz studiów podyplomowych - kierunku Rachunkowość i Finanse Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie (2013-2014). W chwili obecnej aplikant radcowski. Autor licznych publikacji o tematyce prawno-podatkowej na portalach branżowych. Specjalizuje się w prawie cywilnym, handlowym, unijnym oraz funduszach europejskich.

# DOKUMENTACJA PODATKOWA – SPRAWDŹ KIEDY MOŻESZ SKORZYSTAĆ Z WYJĄTKU I NIE MUSISZ SPORZĄDZAĆ DOKUMENTACJI

OBOWIĄZEK SPORZĄDZANIA DOKUMENTACJI PODATKOWEJ TRANSAKCYJ DOKONYWANYCH Z PODMIOTEM POWIĄZANYM JEST DOBRZE ZNANY WIELU PODATNIKOM PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH. PRZEPISY USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH (TJ. DZ.U. Z 2014 R. POZ. 851) (ZWANA DALEJ: USTAWA O CIT) ORAZ ROZPORZĄDZENIA 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 2009 R. NR 160, POZ. 1268 ZE ZM.) (ZWANE DALEJ: ROZPORZĄDZENIE) OKREŚLAJĄ KTO I W JAKICH PRZYPADKACH MA OBOWIĄZEK DOKUMENTOWANIA.

WIOLETTA KAJDA

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

W większości przypadków, kiedy zostanie spełnione kryterium podmiotowo – przedmiotowe powstanie obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych.

Chciałabym jednak zwrócić uwagę na przepis określony w § 1 ust. 4 rozporządzenia wykonawczego w sprawie cen transferowych. Otóż zgodnie z brzmieniem tego paragrafu „przepisów rozporządzenia nie stosuje się w przypadku transakcji, w których cena lub sposób określenia ceny przedmiotu takiej transakcji wynika z ustaw i wydanych na ich podstawie aktów normatywnych”.

Wykładni tego przepisu dokonał Minister Finansów w interpretacji indywidualnej nr IBPB-1-3/4510-315/15/PC wydanej dnia 13 listopada 2015 r.

Wnioskodawca w opisie stanu faktycznego podał, iż jest powiązany kapitałowo z gminą, w taki sposób, że gmina posiada 91,9 % udziałów w spółce prowadzonej przez podatnika. Pozostałe 8,1 % w kapitale spółki posiadają inne gminy ościenne. Brak podmiotu komercyjnego, który posiadałby udział w kapitale spółki. Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą w zakresie poboru, uzdatniania i dostarczania wody (PKD 36.00.Z) oraz

odprowadzania i oczyszczania ścieków (PKD 37.00.Z).

Gmina na mocy uchwały powierzyła Wnioskodawcy realizację niektórych zadań własnych w zakresie czyszczenia i udrażniania kanalizacji deszczowej. Środki przeznaczone na zlecone zadanie określone zostały w uchwale Rady Miejskiej. W konsekwencji tego Wnioskodawca w sposób zupełny został pozbawiony swobody w zakresie ustalenia kwoty za świadczone przez siebie usługi.

Wartość wykonanej przez Wnioskodawcę usługi odpowiadała limitom uzasadniającym obowiązek dokonania dokumentacji podatkowej.

Wnioskodawca wskazał, iż zgodnie z § 1 ust. 4 rozporządzenia transakcje w przypadku których cena transakcyjna wynika z aktów normatywnych jednostki samorządu terytorialnego nie podlega obowiązkowi dokumentowania.

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z dnia 13 listopada 2015 r. uznał, że zaprezentowane stanowisko Wnioskodawcy jest słuszne, a ten nie ma obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej transakcji dokonanej z

podmiotem powiązany.

Dnia 30 marca 2016 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach wydał interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego dotyczącą podobnego stanu faktycznego (IBPB-1-3-4510-67/16/MO).

Wnioskodawca wskazał, że realizuje usługę zleconą przez gminę dotyczącą budowy obiektu pożytku publicznego. Zadanie zlecone również zostało określone jako zadanie własne gminy finansowane z budżetu gminy, a kwota na jego realizację została przeznaczona na mocy zarządzenia Prezydenta Miasta.

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach także w tym przypadku uznał, iż stanowisko Wnioskodawcy zasługuje na aprobatę.

Zaprezentowane przykłady dotyczą sytuacji współpracy z gminami, ale stosowanie omawianego przepisu nie jest ograniczone wyłącznie do takich transakcji.

Przepis należy rozumieć w ten sposób, iż w sytuacji kiedy podmioty powiązane nie mają faktycznego wpływu na cenę transakcji ze względu na określenie tej ceny na podstawie regulacji ustawowych – transakcje takie są wyłączone z obowiązku dokumentacyjnego.

## SPÓŁKA CELOWA DLA INFORMATYZACJI ADMINISTRACJI PODATKOWEJ I KONTROLI

W SEJMIE TRWAJĄ PRACĘ NAD PROJEKTEM USTAWY SKIEROWANYM PRZEZ MINISTRA FINANSÓW O SZCZEGÓLNYCH ZASADACH WYKONYWANIA NIEKTÓRYCH ZADAŃ Z ZAKRESU INFORMATYZACJI DZIAŁALNOŚCI ORGANÓW ADMINISTRACJI PODATKOWEJ, SŁUŻBY CELNEJ I KONTROLI SKARBOWEJ (DALEJ: PROJEKT USTAWY), KTÓREJ GŁÓWNYM ZAŁOŻENIEM BĘDZIE INFORMATYZACJA ADMINISTRACJI PODATKOWEJ, SŁUŻBY CELNEJ I KONTROLI SKARBOWEJ.



W uzasadnieniu do projektu ustawy zostało wskazane, iż (...) zmiany służą ograniczeniu nieprawidłowości w obszarze finansów publicznych oraz obrotu towarowego, zapobieganie nadużyciom i sprawne ich wykrywanie, ochronie rynku przez ograniczenie szarej strefy i zmniejszenie luki podatkowej. Celem jest również osiągnięcie wyższej efektywności poboru dochodów i zwiększenie bezpieczeństwa i ochrony rynku przez zwiększenie wykorzystania technologii informatycznych w obszarze administracji podatkowej i kontroli skarbowej, w zakresie realizacji zadań pozwalających na wzrost skuteczności wykrywania i karania sprawców przestępstw i wykroczeń skarbowych.

Podkreślono również, że obecnie walka z oszustwami związanymi z podatkiem od towarów i usług (dalej podatek VAT) jest nieskuteczna. Celem rządu jest doprowadzenie do lepszej ścigalno-

ści podatku VAT w Polsce. W związku z powyższym, potrzebny jest lepszy system teleinformatyczny dla zmniejszenia uszczupień w tym podatku. Ponadto skuteczna walka z oszustami nie będzie możliwa bez efektywnego wykorzystania zasobów ludzkich przez organy podatkowe oraz współpracy z innymi organami państwa powołanymi do zwalczania przestępstw.

Projekt ustawy w art. 2 zakłada stworzenie spółki celowej, która na rzecz Skarbu Państwa wykonuje zadania w zakresie rozbudowy lub unowocześnienia istniejących systemów teleinformatycznych oraz budowy systemów teleinformatycznych. Ponadto, zakłada się, że wszystkie systemy informatyczne, które stworzy spółka celowa będą wykorzystywane do przetwarzania informacji niejawnych oraz innych informacji zawierających tajemnice ustawowo chronione i służące ochronie istotnego

interesu bezpieczeństwa państwa.

Spółka celowa zostanie utworzona na podstawie Kodeksu spółek handlowych (Dz. U. 2000 r., Nr 94, poz. 1037 ze zm., dalej KSH) jako spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Nadzór nad spółką celową będzie sprawował Minister Finansów, on również powoła członków zarządu spółki celowej. Kapitał zakładowy spółki celowej wynosi co najmniej 5 000 000 zł. Zgodnie z art. 3 ust. 1 Oświadczenie woli o utworzeniu spółki celowej i objęciu udziałów w tej spółce składa w imieniu Skarbu Państwa minister właściwy do spraw finansów publicznych, w formie aktu notarialnego.

W uzasadnieniu do projektu ustawy zostało podkreślone, że utworzona przez Ministra Finansów spółka celowa będzie służyć realizacji określonych w ustawie zadań publicznych.

Przychodami spółki celowej będą głów-

nie dotacje celowe i podmiotowe. Spółka celowa będzie nabywać urządzenia informatyczne i oprogramowania na potrzeby stworzenia systemu teleinformatycznego, do którego zostanie powołana.

Powierzenie spółce celowej zadań nastąpi na podstawie umowy, określonej w ustawie jako umowa o świadczenie usług. Według art. 10 ust. 2 projektu ustawy w umowie o świadczenie usług będzie określone w szczególności:

- szczegółowy przedmiot i zakres zadania powierzanego spółce celowej,
- harmonogram przygotowania lub wykonania zadania,
- termin wykonania zadania,
- obowiązki spółki celowej, w szczególności w zakresie ochrony informacji niejawnych i innych tajemnic ustawowo chronionych,
- tryb kontroli wykonania zadania.

Spółka celowa będzie mogła przechowywać wrażliwe dane osobowe podatników. Projekt ustawy przewiduje w art. 16, iż w celu realizacji zadań spółka celowa może przetwarzać dane osobowe bez wiedzy i zgody osoby, której te dane dotyczą. Przetwarzane dane spółka celowa przechowuje przez okres, w którym są one niezbędne do realizacji zadań określonych w ustawie. Nadzór nad zgodnością przetwarzania danych osobowych gromadzonych przez spółkę celową z przepisami ustawy i przepisami o ochronie danych osobowych oraz przestrzeganiem przepisów o ochronie tajemnic prawnie chronionych, będzie sprawował pełnomocnik do spraw kontroli przetwarzania. Pełnomocnika powołuje rada nadzorcza spółki celowej.

Wobec tego w przypadku przetwarzania przez spółkę celową danych podatni-

ków nie będzie miał zastosowania art. 40 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz. U. 1997 r., Nr 133, poz. 883, dalej ustawa o ochronie danych osobowych), wedle którego administrator danych zobowiązany jest zgłosić zbiór danych do rejestracji Generalnemu Inspektorowi Ochrony Danych Osobowych z wyjątkiem sytuacji, do których odnosi się art. 43 ustawy o ochronie danych osobowych. Dotyczy to m.in.: zbiorów zawierających informacje niejawne, informacji uzyskanych w wyniku czynności operacyjno-rozpoznawczych przez uprawnione do ich prowadzenia organy, informacji przetwarzanych przez Generalnego Inspektora Informacji Finansowej informacji przetwarzanych wyłącznie w celu wystawienia faktury, rachunku lub prowadzenia sprawozdawczości finansowej.

Zgodnie z art. 19 projektu ustawy, w sprawach nieuregulowanych w ustawie, do spółki celowej będą miały zastosowanie przepisy KSH. W związku z tym przedmiot działalności, tj. konkretne działania służące realizacji celu, będą określone w aktach korporacyjnych.

Wiceminister finansów Leszek Skiba informował posłów w czasie prac sejmowych, że powołanie spółki celowej ma umożliwić utworzenie centralnego rejestru faktur VAT. Gdy taki centralny rejestr faktur pojawi się i zacznie dobrze działać, spółka celowa przestanie istnieć, co może nastąpić w 2018 roku. Gdy spółka celowa przestanie istnieć, wszystkie kody źródłowe do bazy danych zostaną przekazane Ministrowi Finansów.

Ustawa wejdzie w życie 7 dni od dnia ogłoszenia. W związku z tym może to nastąpić w ciągu najbliższych kilku dni. Minister Finansów uzasadnia to potrzebą szybkiego wdrożenia proponowa-

nych rozwiązań.

Powstała spółka celowa zostanie jedynie utworzona w celu utworzenia systemu teleinformatycznego, który będzie tak naprawdę centralnym rejestrem faktur. Nowe rozwiązanie wskazane w ustawie zasługują w pełni na wprowadzenie, zwłaszcza, że podobne regulacje obowiązują na całym świecie, m.in. w Stanach Zjednoczonych czy Portugalii. Pomoże to lepiej kontrolować faktury wystawiane przez podatników i udowodni organom podatkowym, że wystawiane są one w sposób prawidłowy. Zastrzeżenie jednak budzi przekazywane spółce celowej danych podatników, które nie będą podlegały żadnej kontroli zewnętrznej. Ponadto w ustawie brak jest informacji odnośnie sposobu gromadzenia informacji w zakresie otrzymywania faktur przez spółkę celową. Wobec tego spowodować to może dodatkowe obciążenia do małych podatników, którzy niedługo będą musieli zmierzyć się z Jednolitym Plikiem Kontrolnym, a oprócz tego czeka ich jeszcze prawdopodobnie przystosowanie systemów do wystawiania faktur tylko w drodze elektronicznej mają być przekazywane do spółki celowej.

#### MONIKA MICHALAK

Konsultant podatkowy w Russell Bedford Poland. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji w Toruniu. Z Russell Bedford związana od początku 2016 roku. Doświadczenie zdobywała w Krajowej Informacji Podatkowej, sądach i kancelariach. Specjalizuje się w podatku od towarów i usług.

# KLAUZULA PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

SEJM UCHWALIŁ I PRZEKAZAŁ DO SENATU W DNIU 12 MAJA 2016 R. USTAWĘ O ZMIANACH W ORDYNACJI PODATKOWEJ DOTYCZĄCY KLAUZULI PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA (DALEJ: ZMIANY W ORDYNACJI PODATKOWEJ). USTAWA ZAKŁADA WPROWADZENIE DZIAŁU IIIA DOTYCZĄCEGO PRZECIWDZIAŁANIA UNIKANIU OPODATKOWANIA.

W uzasadnieniu do zmian w Ordynacji podatkowej podkreśla się, że dotychczasowe doświadczenia Polski oraz innych krajów wskazują, że same umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie wystarczają do efektywnego przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Standardem w innych rozwiniętych gospodarczo krajach jest klauzula generalna przeciwko unikaniu opodatkowania albo rozwinięta linia orzecznictwa sądowego zwalczająca nadużycia podatkowe. Wobec tego polskie władze chcą wprowadzić klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania jako przeciwdziałanie zwalczaniu nadużyć podatkowych. Klauzula ma obejmować wszystkie podatki poza podatkiem od towarów i usług, w odniesieniu do którego istnieje szerokie orzecznictwo sądów w zakresie nadużycia prawa w odniesieniu do procedury zaniżania zobowiązania podatkowego.

Stan obecny w zakresie unikania opodatkowania wyczerpująco i obszernie diagnozuje Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach (dalej: Rezolucja Parlamentu Europejskiego). W punkcie 18 Rezolucji Parlamentu Europejskiego podkreśla się, że unikanie opodatkowania przez niektóre korporacje wielonarodowe może skutkować bliskimi zeru efektywnymi stawkami podatkowymi dla zysków generowanych w jurysdykcjach europejskich, co uwypukla fakt, iż takie korporacje, choć korzystają z różnych publicznych dóbr i usług w miejscu ich działalności, nie płacą należnych podatków, przyczyniając się tym samym do erozji krajowej bazy podatkowej i zwięk-

szenia nierówności; podkreśla również, że możliwość przeniesienia zysków mają jedynie firmy prowadzące działalność transgraniczną, co stawia w gorszej sytuacji konkurentów działających jedynie w jednym kraju. Ponadto w Rezolucji Parlamentu Europejskiego wskazuje się, że krajowe systemy preferencyjne oraz niski poziom koordynacji między systemami podatkowymi państw członkowskich skutkują szeregiem rozbieżności, które powoduje agresywne planowanie podatkowe, podwójne odliczenia oraz podwójne nieopodatkowanie. Przykładami takiego nadużycia jest ustalanie cen transferowych, przenoszenie ryzyka, hybrydowe produkty finansowe, wykorzystywanie rozbieżności, arbitraż podatkowy, umowy o opłaty licencyjne, nabywanie korzyści umownych i prowadzenie sprzedaży aktywów w jurysdykcjach o niskich podatkach.

W informacji z dnia 17 kwietnia 2015 r. o wynikach kontroli „Nadzór organów podatkowych i organów kontroli skarbowej nad prawidłowością rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego” Najwyższa Izba Kontroli (dalej: dokument kontroli NIK) podkreśliła, że brak klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania na gruncie obowiązującego prawa stanowi przeszkodę w zapewnieniu szczelności polskiego systemu podatkowego. Dodatkowo w dokumencie kontroli NIK stwierdzono, że wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do systemu prawnego w pewnej mierze może wzmocnić poczucie pewności prawa, bowiem współcześnie w żadnym systemie prawa nie występuje już tolerancja dla tego rodzaju zjawiska. A co za tym idzie podatnik oczekuje od ustawodawcy uregulowań w tym zakresie. Norma

tego rodzaju wyznacza granicę między dopuszczalną optymalizacją podatkową, a unikaniem opodatkowania.

Wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zdaniem ustawodawcy wypełni lukę w systemie podatkowym, która powoduje, że wartości konstytucyjne takie jak równość i powszechność opodatkowania nie są w pełni realizowane. Wprowadzenie klauzuli powinno spowodować zaniechanie przez podatników stosowania praktyk polegających na unikaniu opodatkowania. Zwłaszcza w kontekście art. 84 Konstytucji z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. 1997 r., Nr 78, poz. 483), który wskazuje, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. W uzasadnieniu do zmian w Ordynacji podatkowej podkreśla się, że za wprowadzeniem do polskiego porządku prawnego klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania przemawia szczególna ochrona konstytucyjnych zasad sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania oraz ochrona równowagi budżetowej i stabilności finansów publicznych.

Przewiduje się również w projekcie zmian w Ordynacji podatkowej powstanie, w zakresie odpowiedniego stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w indywidualnych sprawach - Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania.

Mechanizm działania normy art. 119a zmian w Ordynacji podatkowej, tj. klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, będzie polegał na tym, że zakwestionowana czynność lub zespół czynności pozostaną ważne i skuteczne w sferze prawa



cywilnego, jednak ich podatkowo-prawne skutki zostaną określone inaczej, niż wynikałoby to z formalnoprawnej ich postaci. Skutki podatkowe mogą zostać określone na dwóch płaszczyznach: albo poprzez odmówienie działaniom podatnika jakiegokolwiek skuteczności na płaszczyźnie podatkowej, albo też na swoistej reklasyfikacji czynności.

W uzasadnieniu do zmian w Ordynacji podatkowej podkreśla się, że jeśli czynność nie miała żadnego innego celu i sensu ekonomicznego poza tym, aby doprowadzić do uzyskania przez podatnika nieuprawnionej korzyści podatkowej - wówczas czynność taka będzie przy określaniu skutków podatkowych uznawana za niebyłą (art. 119a § 3). Jeśli jednak podjęte działania miały treść ekonomiczną i były zgodne z prawem, wówczas nie będzie następowało proste anulowanie podatkowych skutków czynności, lecz próba odtworzenia przebiegu zdarzeń w taki sposób, gdyby podatnik nie działał z zamiarem osiągnięcia korzyści podatkowej w sprzeczności z ustawami podatkowymi. Podkreśla się bowiem w uzasadnieniu także, że proponowana klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, będzie miała zastosowanie, gdy transakcje faktycznie zostały przeprowadzone, zaś czynności prawne zmierzały do obejścia prawa podatkowego. Podkreślenia wymaga, że obejście prawa podatkowego nie może być uznane za szczególną postać obejścia prawa cywilnego. Jest to bowiem zjawisko występujące na gruncie prawa podatkowego, zaś analiza działań podatnika może być oparta wyłącznie na ocenie całokształtu okoliczności faktycznych i prawnych, wywołujących określone skutki w prawie podatkowym, a nie w prawie cywilnym.

Przepisu klauzuli o unikaniu opodatkowania nie stosuje się zgodnie z art. 119b zmian w Ordynacji podatkowej: 1) jeśli korzyść podatkowa lub suma korzyści osiągniętych przez podmiot z tytułu czynności nie przekracza w okresie rozliczeniowym 100 000 zł lub 2) do podmiotu, który uzyskał opinię zabezpieczającą dotyczącą czynności -w zakresie objętym opinią, do dnia uchylecia lub zmiany opinii zabezpieczającej, lub 3) do podmiotu, którego

wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej nie został załatwiony w terminie, o którym mowa w art. 119zb -w zakresie objętym wnioskiem, do dnia zmiany opinii zabezpieczającej, lub 4) do podatku od towarów i usług oraz do opłat i niepodatkowych należności budżetowych, lub 5) jeżeli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

W projekcie zmian do Ordynacji podatkowej wskazano również definicje korzyści podatkowej jako: niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości, powstanie nadpłaty, straty lub prawa do zwrotu podatku albo podwyższenie jego kwoty.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania będzie miała zastosowanie, jeśli rezultatem działań mających cechy agresywnej optymalizacji podatkowej będzie korzyść podatkowa, której rozmiary przekraczają 100 000 zł. W uzasadnieniu zmian w Ordynacji podatkowej wskazuje się również, że w celu zminimalizowania skutków związanych z wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania projekt zawiera propozycję wprowadzenia opinii zabezpieczających, umożliwiających podatnikom poznanie stanowiska administracji podatkowej odnośnie do planowanych lub podjętych już transakcji, do których potencjalnie zastosowanie może znaleźć przedstawiana klauzula. Opinie będą zawierały ocenę, czy planowana przez podatnika konstrukcja prawna stanowi nadużycie swobody kształtowania stosunków prawnych uzasadniające zastosowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W sprawach wydania opinii zabezpieczającej będzie minister właściwy do spraw finansów publicznych. Stosownie do art. 119y minister właściwy do spraw finansów publicznych na wniosek zainteresowanego wydaje, w jego indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą przed zastosowaniem wobec niego przepisów dotyczących zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Opinię taką na wniosek zainteresowanego minister wyda w razie stwierdzenia, że planowane lub dokonane przez zainteresowanego czynności,

przedstawione przez niego we wniosku, nie stanowią unikania opodatkowania w rozumieniu art. 119a. Nowa procedura wydawania opinii zabezpieczających w indywidualnych sprawach nie będzie ograniczona tylko do interpretacji przepisów prawa podatkowego, ale będzie szeroko ujmowała możliwość zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania uwzględniając też zawarte w tej klauzuli aspekty gospodarcze planowanych działań i relacje korzyści ekonomicznych, gospodarczych i podatkowych

Wprowadzane przez ustawodawcę zmiany w zakresie wprowadzenia do Ordynacji podatkowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania ma na celu wyznaczenie granic dopuszczalnej optymalizacji podatkowej. Wprowadzi również większą autonomię prawa podatkowego wobec prawa cywilnego.

W toku prac legislacyjnych zdecydowano się na wprowadzenie zapisu, iż przepisy klauzuli będą miały zastosowanie „do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy”.

Zmiany w Ordynacji podatkowej obecnie skierowane zostaną pod obrady Sejmu i Senatu. Ustawa po zatwierdzeniu przez obie izby Parlamentu i podpisie Prezydenta ma wejść w życie 30 dni od ogłoszenia.

Planowane zmiany dadzą fiskusowi większe możliwości kontroli podatników co skutkować może kwestionowaniem przez organy skarbowe realizowanych przez przedsiębiorców transakcje. Niestety przesłanki wskazane w art. 119a pozostawiają wiele uznaniowości co jak wskazuje dotychczasowe doświadczenie nie jest dla podatników korzystne.

#### MONIKA MICHALAK

Konsultant podatkowy w Russell Bedford Poland. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji w Toruniu. Z Russell Bedford związana od początku 2016 roku. Doświadczenie zdobywała w Krajowej Informacji Podatkowej, sądach i kancelariach. Specjalizuje się w podatku od towarów i usług.

# JEDNOLITY PLIK KONTROLNY - WYJAŚNIENIA MINISTRA FINANSÓW W INTERPRETACJI OGÓLNEJ

MINISTER FINANSÓW W DNIU 20 CZERWCA 2016 R. WYDAŁ INTERPRETACJĘ OGÓLNA W KTÓREJ STWIERDZIŁ, ŻE DO PODMIOTÓW PROWADZĄCYCH KSIĘGI RACHUNKOWE PRZY UŻYCIU PROGRAMÓW KOMPUTEROWYCH, KTÓRE NIE POSIADAJĄ STATUSU PRZEDSIĘBIORCY W ROZUMIENIU USTAWY Z DNIA 2 LIPCA 2004 R. O SWOBODZIE DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ (DZ. U. Z 2015 R. POZ. 584, Z ZM.: DALEJ: USTAWA O SWOBODZIE DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ), CHODZI M.IN. O JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO, FUNDACJE, STOWARZYSZENIA, NALEŻY ODPOWIEDNIO ZASTOSOWAĆ OKRESY PRZEJŚCIOWE DO WDROŻENIA JEDNOLITEGO PLIKU KONTROLNEGO, JAKIE ZOSTAŁY PRZEWIDZIANE DLA MIKRO-, MAŁYCH I ŚREDNICH PRZEDSIĘBIORSTW.

MONIKA MICHALAK

Konsultant podatkowy w Russell Bedford Poland. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji w Toruniu. Z Russell Bedford związana od początku 2016 roku. Doświadczenie zdobywała w Krajowej Informacji Podatkowej, sądach i kancelariach. Specjalizuje się w podatku od towarów i usług.

Na podstawie art. 29 ustawy z dnia 10 września 2015 r. (Dz. U. z 2015, poz. 1649; dalej: ustawa nowelizująca z 2015) w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r., poz. 846; dalej: ustawa nowelizująca z 2016 r.), mikroprzedsiębiorcy, mali i średni przedsiębiorcy (...) w okresie od dnia 1 lipca 2016 r. do dnia 30 czerwca 2018 r. mogą przekazywać dane w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2 ustawy zmieniającej z 2015 r. (...).

Celem art. 29 ustawy nowelizującej z 2015 r. jest przede wszystkim stopniowe przygotowanie podatników do realizacji obowiązku wskazanego w art. 193a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r., Nr 137, poz. 926; dalej: Ordynacja podatkowa) tj. składania w formie elektronicznej na żądanie organu podatkowego za pomocą środków komunikacji elektronicznej Jednolitego Pliku Kontrolnego.

Natomiast podmioty, które nie są przedsiębiorcami, ale są czynnymi podatnikami VAT i spełniają kryteria wskazane w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej dla małych i średnich przedsiębiorców, już od 1 stycznia 2017 r. będą miały comiesięczny obowiązek przekazywania prowadzonej ewidencji VAT w formie JPK\_VAT.

Zgodnie z art. 6 ust. 2 ustawy nowelizującej z 2016 r. przekazywanie informacji, o której mowa w art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej:

- za miesiące, które przypadają od dnia 1 lipca 2016 r. do dnia 31 grudnia 2016 r., nie są obowiązani mali i średni przedsiębiorcy,
- za miesiące, które przypadają od dnia 1 lipca 2016 r. do dnia 31 grudnia 2017 r., nie są obowiązani mikroprzedsiębiorcy.

Cytowany art. 6 ust. 2 ustawy nowelizującej z 2016 r. przewiduje czasowe wyłączenie niektórych podmiotów spod obowiązku przekazywania informacji o prowadzonej ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. (Dz. U. z 2004 r., Nr 54, poz. 535 z zm.; dalej: ustawy o VAT), nałożonego przepisem art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej.

Przypomnijmy, że zgodnie z art. 104-106 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r.

o swobodzie działalności gospodarczej:

Mikroprzedsiębiorcą, jest przedsiębiorca, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych:

- zatrudniał średniorocznie mniej niż 10 pracowników oraz
- osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 2 milionów euro, lub sumy aktywów bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat obrotowych nie przekroczyły równowartości w złotych 2 milionów euro.

Małym przedsiębiorcą jest przedsiębiorca, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych:

- zatrudniał średniorocznie mniej niż 50 pracowników oraz
- osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 10 milionów euro, lub sumy aktywów bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat obrotowych nie przekroczyły równowartości w złotych 10 milionów euro,

- o ile nie spełnia niżej wskazanej definicji mikroprzedsiębiorcy.

Średnim przedsiębiorcą jest przedsiębiorca, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych:

- zatrudniał średniorocznie mniej niż 250 pracowników oraz
- osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 50 milionów euro, lub sumy aktywów bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat obrotowych nie przekroczyły równowartości w złotych 43 milionów euro,

- o ile nie spełnia definicji mikroprzedsiębiorcy ani małego przedsiębiorcy.

Dużymi przedsiębiorcami są zatem przedsiębiorcy, którzy w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych spełniali przynajmniej jeden z następujących warunków:

- zatrudniali średniorocznie przy-

najmniej 250 pracowników lub

- osiągnęli roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych w wysokości równowartości w złotych 50 milionów euro lub sumy aktywów bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat obrotowych wyniosły wysokość równowartości w złotych 43 milionów euro.

Wykładnia celowościowa i systemowa przepisu art. 6 ust. 2 ustawy nowelizującej z 2016 r. nakazuje odpowiednio stosować te same kryteria wdrożenia obowiązku sporządzania Jednolitych Plików Kontrolnych także do tych podatników VAT, obowiązanych do prowadzenia ewidencji, którzy nie mają statusu przedsiębiorcy. Brak statusu przedsiębiorcy nie czyni niemożliwym ustalenie do podatnika VAT, obowiązanego do prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o VAT wielkości średniorocznego zatrudnienia oraz jego rocznego obrotu netto.

Przyjęcie wykładni art. 6 ust. 2 ustawy nowelizującej z 2016 r., dopuszczającej stosowanie kryteriów zatrudnienia średniorocznego oraz rocznego obrotu netto, o których mowa w art. 104 – 106 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, także do tych podatników VAT, obowiązanych do prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o VAT, którzy nie mają statusu przedsiębiorcy, uwzględnia zasadę proporcjonalności. Taka wykładnia pozwala na zrealizowanie celu zakładanego przy wprowadzaniu art. 6 ust. 2 ustawy nowelizującej z 2016 r., który sprowadza się do stopniowego wdrażania obowiązku sporządzania Jednolitego Pliku Kontrolnego, o którym mowa w art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej.

Minister Finansów w interpretacji ogólnej wyjaśnił, iż do podmiotów niebędących przedsiębiorcami obowiązki wynikające z składania Jednolitego Pliku Kontrolnego również będą miały zastosowanie. Podobnie jak w przypadku przedsiębiorców przewidziano okresy przejściowe.

Na pierwsze kontrole podatkowe z wykorzystaniem Jednolitego Pliku Kontrolnego musimy poczekać, miejmy jednak nadzieję, że unaocznia organom wiarygodność i rzetelność prowadzonych ksiąg przez podatników.

# ZWOLNIENIE Z PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG NIERUCHOMOŚCI, A DEFINICJA PIERWSZEGO ZASIEDLENIA

TRYBUNAŁ W LUKSEMBURGU NIE ORZEKŁ JESZCZE O NIEZGODNOŚCI POLSKICH PRZEPISÓW USTAWY Z DNIA 11 MARCA 2004 R. O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG (DZ. U. 2004, NR 54, POZ. 535; DALEJ USTAWY VAT) Z PRZEPISAMI DYREKTYWY VAT 2006/112/WE RADY Z DNIA 28 LISTOPADA 2011 R. W SPRAWIE WSPÓLNEGO SYSTEMU OD WARTOŚCI DODANEJ (DZ. URZ. UE L Z 2006 R. NR 347/1; DALEJ DYREKTYWA VAT), ODNOŚNIE DEFINICJI PIERWSZEGO ZASIEDLENIA, A POLSKIE ORGANY SKARBOWE ZACZYNAJĄ WYDAWAĆ INTERPRETACJE INDYWIDUALNE PRAWA PODATKOWEGO, KTÓRE TO STWIERDZAJĄ. PROBLEM DOTYCZY DEFINICJI PIERWSZEGO ZASIEDLENIA, KTÓREJ NIE MA W DYREKTYWIE VAT, A JEST W POLSKIEJ USTAWIE VAT

MONIKA MICHALAK

Konsultant podatkowy w Russell Bedford Poland. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji w Toruniu. Z Russell Bedford związana od początku 2016 roku. Doświadczenie zdobywała w Krajowej Informacji Podatkowej, sądach i kancelariach. Specjalizuje się w podatku od towarów i usług.

Pierwsza poruszająca ten kwestię jest interpretacja indywidualna prawa podatkowego Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 14 kwietnia 2016 r., IPPP3/4512-873/15-3/S/RD, z której wynika, że sprzedaż budynku wybudowanego przez podatnika na potrzeby siedziby firmy (bądź nabytego od poprzedniego właściciela, ale w istotny sposób ulepszony) jest dostawą już po pierwszym zasiedleniu i w związku z tym jest objęta zwolnieniem z podatku VAT.

Podatnik (bank prowadzący działalność w sieci placówek) złożył wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego o uznanie czy będzie mógł skorzystać ze zwolnienia wskazanego w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy VAT, który to wskazuje, że „zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy: a) dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim, b) pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata”. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w dniu 16 grudnia 2015 r. wydał negatywną interpretację indywidualną w zakresie zastosowania wskazanego zwolnienia. Podatnik wniósł skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, ale Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w odpowiedzi na skargę uwzględnił w całości żądania podatnika i zmienił zaskarżoną indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego uznając, że stanowisko podatnika jest w całości prawidłowe w zakresie zwolnienia z podatku VAT sprzedaży przez niego budynku.

W przedmiotowej sprawie należy wskazać, że działalność banku obejmuje świadczenie usług korzystających ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt. 39-40 ustawy VAT tzw. usługi finansowe oraz usługi opodatkowane tym podatkiem (konsultacyjno-doradcze i faktoringowe). Podatnik planuje sprzedaż nieruchomości wybudowanej na potrzeby siedziby firmy. Sprzedaż budynku będzie uznawana za dostawę towarów już po pierwszym zasiedleniu i w związku z tym, będzie objęta zwolnieniem z podatku VAT. Nie ma znaczenia, że budynek ten nigdy nie został przez podatnika oddany do użytkowania w wyniku czynności podlegających opodatkowaniu, czyli

np. do wynajmu.

Pojęcie pierwszego zasiedlenia nie zostało określone w Dyrektywie VAT. Państwa członkowskie wobec tego nie mają prawa definiować pierwszego zasiedlenia samodzielnie, gdyż spowodować to może różnice w rozumieniu tego zwolnienia przez państwa członkowskie Unii Europejskiej. Art. 135 ust. 1 lit. j Dyrektywy VAT odnosi się do zwolnienia dostawy budynków i budowli - sprzedaży. Wobec tego pojęcie pierwszego zasiedlenia powinno być rozumiane jako pierwsze zajęcie budynku lub pierwsze przyjęcie do używania budynku.

Definicja pierwszego zasiedlenia z art. 2 pkt 14 ustawy VAT wskazuje, że pierwsze zasiedlenie „rozumie się przez to oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich: a) wybudowaniu lub b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej”. Polski ustawodawca ustanowił w istocie definicję pierwszego zasiedlenia daleko odbiegającą od językowego znaczenia tego pojęcia. Pomocne w ustaleniu znaczenia pojęcia pierwszego zasiedlenia na gruncie prawa unijnego może być także odwołanie się do angielskiej i francuskiej wersji językowej Dyrektywy VAT, które posługują się terminem „occupation”, który powinien być tłumaczony tu jako „zajęcie” czy „objęcie w posiadanie”. Pierwsze zasiedlenie na gruncie języka prawnego powinno być rozumiane jako pierwsze zajęcie, przyjęcie do używania czy objęcie w posiadanie danego obiektu budowlanego.

Na sprzeczność polskiej ustawy VAT z Dyrektywą 2006/112 zwraca uwagę orzecznictwo sądów administracyjnych. W wyroku z 14 maja 2015 r. sygn. akt I FSK 382/14 Naczelny Sąd Administracyjny wyraził pogląd zgodnie z którym, pojęcie pierwszego zasiedlenia posiada własne, autonomiczne znaczenie na gruncie wspólnotowego systemu VAT, a państwa członkowskie nie są uprawnione do ustanowienia własnego rozumienia tego terminu. Sąd wskazał, że wprowadzając szczegółowe przesłanki zwolnienia z VAT dostawy budynków i budowli polski ustawodawca naruszył

art. 135 ust. 1 lit. j Dyrektywy VAT. Oznacza to, że zarówno sądy administracyjne, jak również organy podatkowe są zobligowane do stosowania wykładni art. 43 ust. 1 pkt. 10 oraz art. 2 pkt 14 ustawy VAT zgodnie z Dyrektywą VAT.

Wątpliwości, które pojawiły się na tle definicji pierwszego zasiedlenia polskich przepisów z przepisami unijnymi zostały również wyrażone w pytaniu prejudycjalnym skierowanym do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej przez Naczelny Sąd Administracyjny z dnia 23 lutego 2016 r., sygn. akt I FSK 1573/14, w którym zadano pytanie „Czy art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE 2006r. Nr L 347, s. 1) należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się krajowemu uregulowaniu [art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.; dalej „u.p.t.u.”)], zgodnie z którym zwolniona od VAT jest dostawa budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy: a) dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim, b) pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata w zakresie, w jakim art. 2 pkt 14 u.p.t.u. definiuje, że pierwszym zasiedleniem jest oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich: a) wybudowaniu lub b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowe”.

Polskie przepisy podatku VAT powinny zostać dostosowane do przepisów Dyrektywy VAT. W skutek tego zniknie definicja pierwszego zasiedlenia z ustawy o VAT. Cieszy jednak fakt, iż organy podatkowe same zauważyły nieprawidłowości w polskich przepisach prawa podatkowego i zaczęły stosować przepisy wynikające z Dyrektywy VAT. Jednak potrzebna jest zmiana w ustawie o VAT, aby wszystkie organy podatkowe stosowały jednolicie przepisy dotyczące zwolnienia z opodatkowania sprzedaży nieruchomości już użytkowanej przez jej dostawcę.

# NIEDOBORY INWENTARYZACYJNE KOSZTEM PODATKOWYM

NIEDOBÓR STWIERDZONY PRZEZ INWENTARYZACJE MOŻE BYĆ ZAWINIONY LUB NIEZAWINIONY. TYLKO W TYM DRUGIM PRZYPADKU ISTNIEJE MOŻLIWOŚĆ ZALICZENIA UBYTKU (STRATY) DO KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODU. KONIECZNE JEST JEDNAK SPEŁNIENIE PEWNYCH WARUNKÓW NA KTÓRE WSKAZUJE ORZECZNICTWO SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ INTERPRETACJE INDYWIDUALNE PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO.

W interpretacji indywidualnej Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy dnia 30 września 2009, sygn. ITPB3/423-340/09/MT zajął następujące stanowisko :

„(...) jeżeli analiza okoliczności powstania niedoborów w towarach handlowych, całokształtu działalności prowadzonej przez podatnika oraz działań podjętych przez niego w celu zabezpieczenia się przed powstawaniem strat, prowadzi do wniosku, że straty w tych towarach były zdarzeniem losowym, powstały w trakcie normalnego i racjonalnego działania podatnika, były niezależne od jego woli, były niezawinione przez podatnika, nie wynikały z braku dochowania przez niego należytej staranności, można zaliczyć je do kosztów uzyskania przychodów w wartości odpowiadającej cenie nabycia utraconych towarów, pod warunkiem, że zostały prawidłowo udokumentowane.”

Powyższa interpretacja wskazuje kilka warunków które uprawniają do zakwalifikowania niedoboru jako niezawinionego. Najważniejsze z nich to brak winy podatnika, dochowanie przez niego należytej staranności oraz podjęcie działań prewencyjnych mających na celu uniknięcie strat.

Zaliczenie strat wykazanych w trakcie inwentaryzacji do kosztów uzyskania przychodu wymaga ponadto odpowiedniego udokumentowania.

Przepisy podatkowe nie wskazują w jaki

sposób należy dokumentować ubytki, aby uzyskać prawo do ich zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu jednak analiza orzecznictwa oraz interpretacji indywidualnych pozwala na wyciągnięcie pewnych wniosków. Dokumentacja powinna określać okoliczności powstania, przyczyny i wartość straty a także brak winy podatnika i podległych mu osób.

Dalszych wskazań odnośnie prawidłowej dokumentacji niedoborów niezawinionych dostarcza orzeczenie NSA z dnia 6 października 2015 r. sygn. I FSK 889/14. Jego fragment opisuje przykład dokumentacji uznanej za prawidłową :

„(...) w przypadku niedoborów uznanych za niezawinione skarżąca przedstawiła dokumentację pozwalającą poznać i ocenić przyczyny ich powstania (w przypadku materiałów wykorzystanych do napraw gwarancyjnych było to zestawienie zużytych materiałów z kopiami protokołów serwisowych zawierających opis usług oraz wykaz zużytych materiałów i części z podpisem kontrahenta; w przypadku zezłomowanych wózków widłowych i paletowych był to spis wózków uszkodzonych, faktury sprzedaży złomu i podpisane przez cztery osoby protokoły złomowania wózków; w odniesieniu do niedoborów skompensowanych z nadwyżkami były to odpowiednie zestawienia wraz z wiarygodnymi wyjaśnieniami spółki; w odniesieniu do części nieprzedstawiających wartości był

to arkusz spisu takich części z wykazem uszkodzeń podpisany przez trzyosobową komisję, pracownika działu technicznego i zastępcę głównego księgowego.”

Powyższe orzeczenie akcentuje przesłankę prawidłowości dokumentacji jaką jest dokładne wskazanie przyczyny powstania straty w taki sposób aby możliwa była rzetelna i wszechstronna ocena przez organ państwowy. Wskazano jednocześnie, że dokumentacja może obejmować zarówno faktury sprzedaży, jak i dokumentację wewnętrzną wzbogaconą o wiarygodne wyjaśnienia spółki.

Niekiedy dokumentacja powstawania niedoborów niezawinionych może być oparta przede wszystkim o dokumenty i wyjaśnienia wewnętrzne jednak powyższy wyrok wskazuje, że taki dowód może być wystarczający, powinien być jak najbardziej wszechstronny tak, aby organy państwowe mogły rzetelnie ocenić przyczynę i sposób powstania straty.

PAWEŁ KULA

Absolwent studiów prawniczych na Uniwersytecie Jagiellońskim, w marcu 2016 r. zdał egzamin państwowy na doradcę podatkowego, dodatkowe specjalizacje: teoria prawa, prawo karne.

## KLAUZULA PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA PODPISANA PRZEZ PREZYDENTA

PREZYDENT ANDRZEJ DUDA PODPISAŁ W DNIU 8 CZERWCA 2016 R. NOWELIZACJE, USTAWY O ORDYNACJI PODATKOWEJ ORAZ NIEKTÓRYCH INNYCH USTAW. ZAKŁADA ONA WPROWADZENIE DO ORDYNACJI PODATKOWEJ PRZEPISÓW DOTYCZĄCYCH KLAUZULI PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA.

Klauzula ma uniemożliwić firmom dokonywanie sztucznych i niemających uzasadnienia gospodarczego czynności, za pomocą których próbowałyby ominąć przepisy i osiągnąć korzyści podatkowe.

Norma art. 119a Ordynacji podatkowej, tj. klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, będzie polegała na tym, że czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania).

Klauzula przeciwko uni-

kaniu opodatkowania będzie miała zastosowanie, jeśli rezultatem działań mających cechy agresywnej optymalizacji podatkowej będzie korzyść podatkowa, której rozmiary przekraczają 100 000 zł

Zdecydowano przede wszystkim, w toku prac w Parlamencie, że przepisy klauzuli będą miały zastosowanie „do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy”. Wcześniej w projekcie zmian była mowa o tym, że regulacje te będą miały zastosowanie „do czynności dokonanych po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy”.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania ma wejść w życie 30 dni od ogłoszenia.



### MONIKA MICHALAK

Konsultant podatkowy w Russell Bedford Poland. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji w Toruniu. Z Russell Bedford związana od początku 2016 roku. Doświadczenie zdobywała w Krajowej Informacji Podatkowej, sądach i kancelariach. Specjalizuje się w podatku od towarów i usług.

## RYCZAŁT ZA KORZYSTANIE Z SAMOCHODÓW SŁUŻBOWYCH OBEJMUJE PALIWO

ZGODNIE Z WYROKIEM WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W OPOLU Z 6 MAJA 2016 R., SYGN. AKT I SA/OP 68/16 PRACOWNICY KORZYSTAJĄCY Z SAMOCHODÓW SŁUŻBOWYCH DO CELÓW PRYWATNYCH NIE MUSZĄ PŁAĆ PODATKU DOCHODOWEGO OD WARTOŚCI PALIWA PRZEKAZANEGO NIEODPŁATNIE PRZEZ PRACODAWCĘ.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 1991 Nr 80 poz. 350 ze zm., dalej : ustawa PIT) uznaje za przychody ze stosunku pracy podlegające opodatkowaniu nie tylko wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody oraz ekwiwalenty za niewykorzystany urlop, ale także wartość nieodpłatnych świadczeń otrzymanych od pracodawcy. W przypadku korzystania z samochodu służbowego do celów prywatnych kwota zwiększająca podstawę opodatkowania jest ustalana w sposób ryczałtowy.

Zgodnie z art 12 ust 2a ustawy PIT wartość pieniężną nieodpłatnego świadczenia z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych przez pracownika ustala się w wysokości:

- 250 zł miesięcznie – dla samochodów o pojemności silnika do 1600 cm<sup>3</sup>;
- 400 zł miesięcznie – dla samochodów o pojemności silnika powyżej 1600 cm<sup>3</sup>.

Treść tego przepisu nie wyjaśnia jednak, czy obowiązek podatkowy pracownika z tytułu użytkowania samochodu służbowego do celów prywatnych dotyczy jedynie kwoty w nim wskazanej czy należy go rozszerzyć o wartość paliwa otrzymanego nieodpłatnie od pracodawcy.

Powyższe zagadnienie zostało rozstrzygnięte na korzyść podatnika wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu. Zgodnie z tym orzeczeniem wartość paliwa otrzymanego nieodpłatnie od pracodawcy nie zwiększa podstawy opodatkowania w przypadku korzystania z samochodu służbowego do celów prywatnych.

PAWEŁ KULA

Absolwent studiów prawniczych na Uniwersytecie Jagiellońskim, w marcu 2016 r. zdał egzamin państwowy na doradcę podatkowego, dodatkowe specjalizacje: teoria prawa, prawo karne.

*Treść tego przepisu nie wyjaśnia jednak czy obowiązek podatkowy pracownika z tytułu użytkowania samochodu służbowego do celów prywatnych dotyczy jedynie kwoty w nim wskazanej czy należy go rozszerzyć o wartość paliwa otrzymanego nieodpłatnie od pracodawcy.*





## INTERPRETACJA OGÓLNA W ZAKRESIE OPODATKOWANIA GOTOWYCH POSIŁKÓW I DAŃ



DNIA 24 CZERWCA 2016 R. MINISTER FINANSÓW WYDAŁ INTERPRETACJE OGÓLNE W ZAKRESIE STOSOWANIA WŁAŚCIWEJ STAWKI PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG DLA SPRZEDAŻY POSIŁKÓW I DAŃ PRZEZ PLACÓWKI GASTRONOMICZNE NA TLE ART. 41 UST. 2A W ZWIĄZKU Z POZ. 28 ZAŁĄCZNIKA NR 10 DO USTAWY Z DNIA 11 MARCA 2004 R. O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG (TJ. DZ. U. Z 2016 R., POZ. 710 Z ZM.; DALEJ: USTAWĘ O VAT) ORAZ § 3 UST. 1 PKT 1 W ZWIĄZKU Z POZ. 7 ZAŁĄCZNIKA DO ROZPORZĄDZENIA MINISTRA FINANSÓW Z DNIA 23 GRUDNIA 2013 R. W SPRAWIE TOWARÓW I USŁUG, DLA KTÓRYCH OBNIŻA SIĘ STAWKĘ PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG ORAZ WARUNKÓW STOSOWANIA STAWEK OBNIŻONYCH (DZ. U. Z 2016 R., POZ. 710 I 846; DALEJ: ROZPORZĄDZENIE W SPRAWIE STAWEK VAT).

Gotowe posiłki i dania sklasyfikowane zostały w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (dalej: PKWiU) w grupie pod numerem 10.85. Grupa ta obejmuje produkcję gotowych (tj. przygotowanych, przyprawionych i ugotowanych) posiłków i dań, składających się co najmniej z dwóch różnych składników (z wyłączeniem przypraw itp.), mrożonych, w puszkach, słoikach, pakowanych próżniowo lub przy pomocy innych technologii opakowań ze zmodyfikowaną atmosferą, które zwykle są pakowane i etykietowane z przeznaczeniem na sprzedaż.

Z kolei, zgodnie z wyjaśnieniami do działu 56 Działalność usługowa związana z wyżywieniem PKWiU – dział ten obejmuje działalność usługową związaną z zapewnieniem pełnego wyżywienia przeznaczanego do bezpośredniej konsumpcji w restauracjach, włączając restauracje samoobsługowe i oferujące posiłki „na wynos”, z lub bez miejsc do siedzenia. Nie jest istotny rodzaj obiektu serwującego posiłki, ale fakt, że są one przeznaczone do bezpośredniej konsumpcji.

Na podstawie art. 41 ust 2 ustawy o VAT dla towarów i usług, wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy o VAT, stawka po-

datku, co do zasady, wynosi obecnie 8%, natomiast dla towarów wymienionych w załączniku nr 10 do ustawy o VAT, stawka podatku wynosi 5% (art. 41 ust. 2a ustawy o VAT). W poz. 28 załącznika nr 10 do ustawy o VAT wymienione zostały – gotowe posiłki i dania, z wyłączeniem produktów o zawartości alkoholu powyżej 1,2% (PKWiU ex 10.85.1).

Dla określenia prawidłowej stawki podatku jaka ma zastosowanie przy sprzedaży posiłków i dań przez placówki gastronomiczne, należy dokonać prawidłowego zaklasyfikowania tej czynności wg PKWiU. Dla uznania czy dana czynność będzie zaliczana do klasy PKWiU 10.85 Gotowe posiłki i dania, czy do działu PKWiU 56 Usługi związane z wyżywieniem istotne jest, czy oferowane produkty są w pełni przyrządzone i serwowane jako posiłek gotowy do bezpośredniego spożycia, czy też nie są przeznaczone do bezpośredniej konsumpcji – np. są zamrożone lub pakowane próżniowo i etykietowane z przeznaczeniem na sprzedaż.

Posiłki sprzedawane przez różnego rodzaju placówki gastronomiczne, które są przeznaczone do bezpośredniej konsumpcji, nie mogą korzystać z 5% stawki

podatku VAT na podstawie art. 41 ust. 2a w związku z poz. 28 załącznika nr 10 do ustawy o VAT, ponieważ nie są sklasyfikowane w grupowaniu PKWiU 10.85.1. Produkty te wobec tego będą opodatkowane stawką 8%.

Minister Finansów wyjaśnił wątpliwości jakie pojawiały się w zakresie opodatkowania gotowych posiłków i dań. Pozwoli to przedsiębiorcom na prawidłową klasyfikację produktów i wobec tego zastosowanie odpowiedniej stawki podatku VAT.

### MONIKA MICHALAK

Konsultant podatkowy w Russell Bedford Poland. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji w Toruniu. Z Russell Bedford związana od początku 2016 roku. Doświadczenie zdobywała w Krajowej Informacji Podatkowej, sądach i kancelariach. Specjalizuje się w podatku od towarów i usług.

## ZMIANY W USTAWIE PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG DOTYCZĄCA WEWNĄTRZWSPÓLNOTOWEGO NABYCIA TOWARÓW

DNIA 16 LIPCA 2016 R. PREZYDENT RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ PODPISAŁ ZMIANY W USTAWIE O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG ORAZ NIEKTÓRYCH INNYCH USTAW (DALEJ: USTAWA ZMIENIAJĄCA). USTAWA ZMIENIAJĄCA DOTYCZY TZW. PAKIETU PALIWOWEGO.

Pakiet paliwowy ma uszczelnić pobór podatku od towarów i usług (dalej: podatek VAT) przy tzw. wewnątrzwspólnotowych nabyciach paliwa i uszczelnić koncesjonowanie obrotu paliwami z zagranicą. Minister Finansów szacuje, że budżet zyska na tym rozwiązaniu ok. 2,5 mld zł rocznie.

Jak wynika z uzasadnienia do ustawy zmieniającej, proceder wyłudzenia podatku VAT w obrocie paliwami związany jest przede wszystkim z ich wewnątrzwspólnotowym nabyciem, dokonywanym za pośrednictwem zarejestrowanych odbiorców. Stąd zaproponowane przez rząd zmiany w ustawie o podatku od towarów i usług dotyczą właśnie nabycia paliw w ramach rynku wewnętrznego Unii Europejskiej.

Po zmianach obowiązek zapłaty podatku z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw płynnych zasadniczo będzie powstawał w ciągu 5 dni od momentu wprowadzenia paliwa do kraju. Zapłacony w ten sposób podatek będzie pomniejszał podatek należny do zapłaty wynikający z deklaracji podatkowej.

W uzasadnieniu ponadto podkreśla się, że podstawowym celem projektowanych zmian jest:

- Uniemożliwienie obchodzenia zabezpieczającej funkcji koncesji OPZ (obrotu paliwami z zagranicą) w obrocie paliwami.

- Uszczelnienie poboru podatku VAT w zakresie obrotu paliwami ciekłymi z zagranicą.
- Uszczelnienie systemu koncesjonowania obrotu paliwami płynnymi z zagranicą.

W ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535; dalej: ustawa o VAT) wprowadzona zostanie w art. 2 definicja podmiotu prowadzącego skład podatkowy oraz zarejestrowanego odbiorcy. Podmiotem prowadzącym skład podatkowy rozumie się przez to podmiot, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 11 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2014 r. poz. 752, z zm.; dalej: ustawa o podatku akcyzowym), czyli podmiot prowadzący skład podatkowy jest podmiotem, któremu wydano zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego. Natomiast zarejestrowanym odbiorcą jest podmiot, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 13 ustawy o podatku akcyzowym, czyli podmiot, któremu wydano zezwolenie na nabycie wewnątrzwspólnotowe albo na jednorazowe nabycie wewnątrzwspólnotowe wyrobów akcyzowych wystanych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, zwane dalej odpowiednio „zezwoleniem na nabycie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca” albo „ze-

zwoleniem na jednorazowe nabycie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca”.

Podstawa opodatkowania w celu prawidłowego ustalenia i opłacenia podatku VAT w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów będzie obliczana zgodnie z art. 29a ust. 1 albo 2 ustawy o VAT (podstawą opodatkowania, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika), z tym że w celu określenia kwoty zapłaty lub ceny nabycia przyjmuje się ceny paliw silnikowych udostępniane w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Dodatkowo w art. 99 ust. 11a ustawy o VAT wprowadza się zapis, że w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, podatnik jest obowiązany składać naczelnikowi urzędu celnego właściwemu w sprawie rozliczania podatku akcyzowego deklaracje o należnych kwotach podatku za okresy miesięczne, w terminie do 5 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym

powstał obowiązek ich zapłaty.

Podatnik będzie obowiązany, bez wezwania naczelnika urzędu celnego, do obliczania i wpłacania kwot podatku na rachunek izby celnej właściwej w zakresie wpłat podatku akcyzowego 1) w terminie 5 dni od dnia, w którym towary te zostały wprowadzone do określonego we właściwym zezwoleniu miejsca odbioru wyrobów akcyzowych; 2) w terminie 5 dni od dnia wprowadzenia tych towarów z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju do składu podatkowego; 3) z chwilą przemieszczenia tych towarów na terytorium kraju – jeżeli towary są przemieszczane poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy.

Zmiany w ustawie – Prawo energetyczne (ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne, Dz. U. z 1997 r. Nr 54, poz. 348 z zm.) mają na celu zwiększenie bezpieczeństwa obrotu na rynku paliw. Wydawana przez Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki koncesja jest dokumentem administracyjnym, powstałym w wyniku przeprowadzenia przez ten organ postępowania/weryfikacji, który ma wskazywać, że podmiot ją posiadający jest wiarygodny dla innych uczestników obrotu paliwami, jak również dla administracji podatkowej. Celem ustawy zmieniającej jest zwiększenie wymagań w zakresie wiarygodności podmiotów wykonujących działalność koncesjonowaną oraz zwiększenie uprawnień Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki w procesie badania rzetelności podmiotów ubiegających się o koncesję na obrót paliwami

płynnymi.

Najistotniejszą zmianą jest wprowadzenie obowiązku posiadania siedziby na terytorium kraju lub prowadzenia przez podmiot zagraniczny działalności koncesjonowanej za pośrednictwem oddziału, a także obowiązek rejestracyjny dla celów podatku VAT. Pozwoli to na powiązanie obowiązku koncesjonowania obrotu paliwami płynnymi ze statusem podatnika podatku VAT.

Minister Finansów Paweł Szałamacha powiedział w dniu 18 lipca 2016 r. podczas konferencji prasowej w Ministerstwie Finansów, że pakiet zacznie obowiązywać w najbliższym czasie - od 1 sierpnia - i w bieżącym roku będzie generował wyższe wpływy z akcyzy i podatku VAT od paliw do budżetu państwa.

Wprowadzone zmiany mają uszczelnić pobór podatku VAT w branży paliwowej, która narażona jest na oszustwa podatkowe. Nakłada jednak przede wszystkim dodatkowe obowiązki dla podatników, którzy po wewnątrzspółnotowym nabyciu paliwa w ciągu 5 dni będą zobowiązani do zapłaty podatku VAT. Nie ma znaczenia czy sami sprzedali już towar dalej i kontrahent im zapłacił. Wobec tego oznaczać to będzie dla podatnika również duże koszty ze względu na szybkość zapłaty podatku VAT

#### MONIKA MICHALAK

Konsultant podatkowy w Russell Bedford Poland. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji w Toruniu. Z Russell Bedford związana od początku 2016 roku. Doświadczenie zdobywała w Krajowej Informacji Podatkowej, sądach i kancelariach. Specjalizuje się w podatku od towarów i usług.



# SANKCJE ZWIĄZANE Z NIEPRZEDŁOŻENIEM ODPOWIEDNIM ORGANOM DOKUMENTACJI PODATKOWYCH CEN TRANSFEROWYCH

CENY TRANSFEROWE STAJĄ SIĘ CORAZ POPULARNIEJSZYM TEMATEM, M. IN. ZE WZGLĘDU NA NOWE PRZEPISY, KTÓRE WEJDĄ W ŻYCIE Z DNIEM 1 STYCZNIA 2017 R. JEDNAKŻE TEMAT TEN STAJE SIĘ POPULARNY RÓWNIEŻ ZE WZGLĘDU NA CORAZ CZĘSTSZE KONTROLE PODATKOWE, KTÓRE SĄ PRZEPROWADZANE WŁAŚNIE POD KĄTEM PRAWIDŁOWOŚCI PRZEPROWADZANIA TRANSAKCI Z PODMIOTAMI POWIĄZANYMI. CO MOŻE GROZIĆ PODATNIKOWI W PRZYPADKU NIEPRZEDSTAWIENIA ORGANOM PODATKOWYM BĄDŹ ORGANOM KONTROLI SKARBOWEJ DOKUMENTACJI PODATKOWYCH CEN TRANSFEROWYCH? Wbrew pozorom, może to skutkować dość poważnymi konsekwencjami, również na tle karno-skarbowym.

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 prawno – podatkowymi. Od września 2011 związany jest z kancelarią Russell Bedford Poland. Specjalizuje się w dokumentowaniu transakcji dokonywanych pomiędzy podmiotami powiązanymi.



Przede wszystkim, w przypadku nieprzedłożenia organom podatkowym lub organom kontroli skarbowej dokumentacji podatkowej cen transferowych, może zostać doszacowany dochód podatnika. Wiąże się to również z drugą konsekwencją, tj. stawką sankcyjną podatku wynoszącą 50%.

Z art. 19 ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 851, ze zm., dalej zwana: updop) wynika, że jeżeli organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej określą, na podstawie art. 11 updop, dochód podatnika w wysokości wyższej / stratę w wysokości niższej, niż zadeklarowana przez podatnika w związku z dokonaniem transakcji z podmiotem powiązaniem, a podatnik nie przedstawi tym organom wymaganej przepisami prawa dokumentacji podatkowej, w takim wypadku różnica między dochodem zadeklarowanym przez podatnika a określonym przez te organy będzie opodatkowana stawką 50%. Analogiczny przepis znajduje się w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm., dalej zwana: updof), tzn. art. 30d ust. 1.

Jednakże doszacowanie może wystąpić również na podstawie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054 ze zm., dalej zwana: ustawą o VAT). Zgodnie z art. 32 ust. 1 ustawy o VAT jeżeli między nabywcą a dokonującym dostawy towarów lub usługodawcą istnieje związek, o którym mowa w art. 32 ust. 2 ustawy o VAT, oraz w przypadku gdy wynagrodzenie jest:

- niższe od wartości rynkowej, a nabywca towarów lub usług nie ma pełnego prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,
- niższe od wartości rynkowej, a dokonujący dostawy towarów lub usługodawca nie ma pełnego prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,
- a dostawa towarów lub świadczenie usług są zwolnione od

podatku,

- wyższe od wartości rynkowej, a dokonujący dostawy towarów lub usługodawca nie ma pełnego prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego

- organ podatkowy określa podstawę opodatkowania zgodnie z wartością rynkową, jeżeli okaże się, że związek ten miał wpływ na ustalenie wynagrodzenia z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług.

Warto również dodać, iż zgodnie z art. 32 ust. 2 ustawy o VAT, wyżej wymieniony związek pomiędzy nabywcą a dokonującym dostawy towarów istnieje „gdy między kontrahentami lub osobami pełniącymi u kontrahentów funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne zachodzą powiązania o charakterze rodzinnym lub z tytułu przysposobienia, kapitałowym, majątkowym lub wynikające ze stosunku pracy. Związek ten istnieje także, gdy którakolwiek z wymienionych osób łączy funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne u kontrahentów”.

Jak już wspominałem wyżej, za nieprzedłożenie dokumentacji podatkowej cen transferowych mogą grozić również sankcje karno-skarbowe. Zgodnie z art. 80 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r., poz. 186 ze zm., dalej zwany: kks) „Kto wbrew obowiązkowi nie składa w terminie właściwemu organowi wymaganej informacji podatkowej, podlega karze grzywny do 120 stawek dziennych”.

Wszystkie powyższe sankcje mogą skutkować negatywnymi konsekwencjami dla podatników, zwłaszcza finansowymi. Dlatego też niezwykle ważnym jest, aby przedsiębiorcy odpowiednio przygotowali się do ewentualnej kontroli organów podatkowych. Rozwiązań jest kilka. Przedsiębiorca może samemu sporządzić dokumentację podatkową cen transferowych, najlepiej jeśli zatrudnia osoby specjalizujące się w tej tematyce. Może także zlecić sporządzenie takowej dokumentacji kancelarii prawnej, lub kancelarii doradztwa podatkowego.

## OD 1 WRZEŚNIA 2016 R. W ŻYCIĘ WCHODZI USTAWA O PODATKU OD SPRZEDAŻY DETALICZNEJ, UCHWALONA PRZEZ SEJM RP 6 LIPCA 2016 R.

ZGODNIE Z PROJEKTEM, PODATKIEM BĘDZIE OBJĘTA SPRZEDAŻ DETALICZNA, CZYLI SPRZEDAŻ DOKONYWANA NA RZECZ KONSUMENTÓW (OSÓB FIZYCZNYCH NIEPROWADZĄCYCH DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ ORAZ ROLNIKÓW RYCZAŁTOWYCH). PRZEDMIOTEM OPODATKOWANIA BĘDZIE NATOMIAST PRZYCHÓD Z TEJ SPRZEDAŻY.

Celem podatku jest nałożenie nowej daniny na sklepy wielkopowierzchniowe i tym samym wsparcie małych biznesów. Opodatkowane zostaną sieci handlowe oraz sprzedawcy detaliczni niewchodzący do sieci handlowych osiągający odpowiednio duże przychody.

Przedmiotem sprzedaży detalicznej będą towary, które zdefiniowane zostały jako rzeczy ruchome oraz ich części, które nabywa konsument. Nie podlega natomiast opodatkowaniu sprzedaż energii elektrycznej oraz gazu ziemnego, ciepła, wody dostarczanej do konsumentów przez przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjne, paliw stałych, używanych do celów opałowych pozostałych węglowodorów gazowych, olejów napędowych przeznaczonych do celów opałowych oraz olejów opałowych, leków, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych, refundowanych lub finansowanych w całości lub w części ze środków publicznych.

Podstawę opodatkowania podatkiem od sprzedaży detalicznej stanowić będzie przychód, rozumiany jako całość zapłaty, którą podatnik otrzymał lub ma otrzymać od konsumenta z tytułu sprzedaży. Przy czym nie będzie on obejmował wartości podatku należnego VAT (czyli opodatkowana będzie wartość sprzedaży netto, bez podatku VAT).

Zgodnie z postanowieniami projektu, podatek od sprzedaży detalicznej będzie podatkiem progresywnym ze stawką 0,8% obciążającą przychód przekraczający 17 mln złotych miesięcznie oraz 1,4% w przypadku przychodu ponad 170 mln złotych. Tym samym Rząd

zrezygnował z początkowych planów wprowadzenia dodatkowych, wyższych stawek podatkowych dla przychodu osiąganego w soboty, niedziele i inne dni ustawowo wolne od pracy.

Szacowane wpływy z tytułu podatku od sprzedaży detalicznej w 2017 r. mają wynosić ok. 2 mld. złotych. Wątpliwości ekspertów budzą jednak postanowienia odnoszące się do progów podatkowych. Zgodnie z pojawiającymi się opiniami, wyższą, 1,4 % stawkę podatku od sprzedaży detalicznej będą płacić sklepy o przychodzie miesięcznym powyżej 187 mln zł, a nie 170 mln zł, jak zapisano w ustawie, co ma wynikać z błędów ustawodawcy i obniżyć planowane wpływy o 200 mln zł rocznie. Niejasności budzi również opodatkowanie w przypadku udzielonych rabatów czy wymiany towarów a także sposób opodatkowania usług towarzyszących sprzedawanym towarom.

Mimo, że ustawa wejdzie w życie dopiero za 2 tygodnie to część dużych podmiotów już znalazła pomysł na jej obejście. Skoro prawo przewiduje opodatkowanie przychodów ze sprzedaży detalicznej przekraczających kwotę 17 mln, zgodnie z tym pomysłem wystarczy zarejestrować każdy ze sklepów jako oddzielną spółkę co spowoduje uniknięcie konsolidacji wpływów. Efektem takiej restrukturyzacji ma być wykazanie miesięcznych wpływów w poszczególnych spółkach w wysokości wolnej od podatku, lub obniżenie stawki podatku do 0,8% ze względu na fakt, że z całą pewnością taki pojedynczy podmiot nie przekroczy kwoty przychodu 170 mln zł miesięcznie.

Podstawę opodatkowania podatkiem od sprzedaży detalicznej stanowić będzie przychód, rozumiany jako całość zapłaty, którą podatnik otrzymał lub ma otrzymać od konsumenta z tytułu sprzedaży.

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 prawnopodatkowej publikowanych na branżowych portalach internetowych. Posiada wykształcenie z zakresu prawa podatkowego.

# SKARGA NA INTERPRETACJĘ INDYWIDUALNĄ BĘDZIE ROZPATRYWANA W TRYBIE UPROSZCZONYM

SKARGA NA INTERPRETACJĘ INDYWIDUALNĄ BĘDZIE ROZPATRYWANA W TRYBIE UPROSZCZONYM. MINISTER ROZWOJU PRZEDSTAWIŁ PROJEKT ZMIAN W KODEKSIE POSTĘPOWANIA ADMINISTRACYJNEGO ORAZ NIEKTÓRYCH INNYCH USTAW, W TYM ZMIANY DOTYCZYĆ BĘDĄ POSTĘPOWANIA SĄDOWO-ADMINISTRACYJNEGO.

Przewiduje się wprowadzenie do ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2002 r., Nr 153, poz. 1270 z zm.) art. 16 § 1a. Na podstawie tego przepisu sąd będzie mógł orzekać w przypadku skargi na wydaną interpretację indywidualną prawa podatkowego w składzie jednoosobowym.

Zastosowanie wobec tego znajdzie tryb uproszczony, który odnosi się do nieskomplikowanych i abstrakcyjnych stanów faktycznych. W tych wypadkach sąd nie musi na rozprawie orzekać o prawidłowości wydanej interpretacji prawa podatkowego. Wobec tego sprawy będą rozpatrzone na posiedzeniu niejawnym.

Sąd administracyjny orzekać będzie

w składzie jednoosobowym ze względu na brak złożoności sprawy.

Jak podkreśla się w uzasadnieniu przedmiotowa zmiana ma na celu przyspieszenie rozpatrywania spraw, w których brak jest stron o spornych interesach, z zastrzeżeniem, iż każdorazowo, w przypadku sprawy o szczególnym charakterze (zawłość, waga) prezes sądu będzie miał kompetencje do zarządzenia jej rozpoznania zgodnie z zasadą ogólną tj. w składzie trzech sędziów. Nie wskazano jednak jakie będą kryteria wyboru składu orzekającego.

Proponowane zmiany zasługują na aprobatę, gdyż przyspieszy to w znaczący sposób rozpatrywanie spraw z zakresu skarg na indywidualne interpretacje prawa podatkowego.

## MONIKA MICHALAK

Konsultant podatkowy w Russell Bedford Poland. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji w Toruniu. Z Russell Bedford związana od początku 2016 roku. Doświadczenie zdobywała w Krajowej Informacji Podatkowej, sądach i kancelariach. Specjalizuje się w podatku od towarów i usług.

Jesteśmy w czołówce  
wydawców  
internetowych

2

2. miejsce w kategorii serwisów  
BIZNES FINANSE PRAWO

WWW.INFOR.PL

4

co 4. internauta  
korzysta z serwisów  
Grupy GazetaPrawna.pl

6,6 mln  
realnych  
użytkowników

17

Grupa GazetaPrawna.pl  
jesteśmy na 17. pozycji wśród  
najpopularniejszych wydawców  
internetowych TOP 20

25,62 %  
zasięgu wśród  
internautów

## SPLIT PAYMENT – TZW. MODEL PODZIELNEJ PŁATNOŚCI.

MECHANIZM SPLIT PAYMENT TZW. MODEL PODZIELNEJ PŁATNOŚCI MA ZOSTAĆ W POLSCE WPROWADZONY JAKO NOWA METODA ZMNIEJSZENIA LUKI PODATKOWEJ W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG (DALEJ PODATEK VAT) Z POCZĄTKIEM 2017 R.

Mechanizm ten znajdzie zastosowanie w przypadku transakcji, w ramach których płatność dokonywana jest za pomocą elektronicznego systemu środków pieniężnych. Założeniem split payment jest podzielenie płatności na cenę netto, która wpłacona jest przez nabywcę na konto bieżące dostawcy, oraz podatek VAT, czyli indywidualny rachunek bankowy podatnika, który ma służyć rozliczeniu podatku VAT. Stosowane jest także wpłacanie podatku VAT bezpośrednio na rachunek organu podatkowego.

Mechanizm split payment jest jednym z rozwiązań proponowanych przez Komisję Europejską w „Studium wykonalności alternatywnych metod poprawy oraz uproszczenia poboru podatku VAT („Study on feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries”).

Główną jego przewagą nad innymi mechanizmami m.in. odwróconej płatności czy centralnego rejestru faktur jest fakt, że jest rozwiązaniem systemowym, prewencyjnym i długofalowym, model podzielnej płatności będzie uniemożliwiał powstanie nadużyć już na etapie samej transakcji.

Zastosowanie mechanizmu split payment powoduje dzielenie kwoty brutto na dwa strumienie płatności. Kwota

netto zostaje wydzielona i wpłacona do sprzedawcy, natomiast podatek VAT jest przekazywany na specjalny rachunek bankowy. Konto VAT jest indywidualnym numerem konta, utworzonym dla każdego podatnika. Podatnik może swobodnie dysponować zgromadzonymi na tym koncie środkami. Konto bankowe może być albo utworzone w dowolnym banku albo będzie utworzone w banku organu podatkowego. W Polsce organy podatkowe mają konta w Narodowym Banku Polskim.

W modelu split payment organy mogą kontrolować kwotę należnego podatku VAT już w momencie zawarcia transakcji, od chwili dokonania płatności przez nabywcę. Organ podatkowy ma bowiem możliwość wglądu do konta VAT podatnika, na którym transakcje wykonywane są w czasie rzeczywistym.

Mechanizm split payment zakłada, że dla danego okresu rozliczeniowego (miesięcznego/kwartalnego) po złożeniu deklaracji przez podatnika, podatnik i organ podatkowy dokonują wzajemnych rozliczeń VAT w oparciu o złożoną deklarację oraz aktualny stan konta VAT. W efekcie u podatnika wykazane zostaje czy ma podatek VAT do dopłaty czy też może wystąpić o zwrot.

Wyróżnia się dwa główne warianty mechanizmu split payment. Pierwszy polega na zautomatyzowaniu podziału kwoty

brutto. Dochodzi do podziału podczas dokonywania płatności za towar lub usługę przez nabywcę. Nabywca jednym poleceniem przelewu płaci za transakcję, ale kwota dzielona jest na kwotę netto oraz kwotę podatku VAT. Za rozdzielenie płatności odpowiada automatyczny specjalnie stworzony system rozrachunkowy, wykorzystywany do danego rodzaju płatności, lub bank. Natomiast drugi system manualny split payment wymaga od nabywcy samodzielnego rozdzielenia płatności poprzez dokonanie dwóch odrębnych poleceń przelewu – przelewu na wartość płatności netto, skierowanego do sprzedawcy oraz z osobnego przelewu na wartość samego podatku VAT, który powinien zostać zapłacony na konto VAT.

### MONIKA MICHALAK

Konsultant podatkowy w Russell Bedford Poland. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji w Toruniu. Z Russell Bedford związana od początku 2016 roku. Doświadczenie zdobywała w Krajowej Informacji Podatkowej, sądach i kancelariach. Specjalizuje się w podatku od towarów i usług.



## ZWOLNIENIE Z VAT PRZY SPRZEDAŻY WYREMONTOWANEJ NIERUCHOMOŚCI

ZGODNIE Z INTERPRETACJĄ INDYWIDUALNĄ DYREKTORA IZBY SKARBOWEJ W POZNANIU Z DNIA 29 CZERWCA 2016 R. SYGN. ILPP3/4512-1-78/16-4/JO SPRZEDAŻ NIERUCHOMOŚCI ZAKUPIONEJ W CELU JEJ WYREMONTOWANIA I ODSPRZEDAŻY MOŻE BYĆ ZWOLNIONA Z PODATKU VAT POD WARUNKIEM, ŻE NIE STANOWIŁA ŚRODKA TRWAŁEGO NALEŻĄCEGO DO NABYWCY DOKONUJĄCEGO ULEPSZENIA.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535; dalej: ustawa VAT), opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jako właściciel. Sprzedaż nieruchomości stanowi odpłatną dostawę towarów, podlegającą co do zasady opodatkowaniu VAT, jeśli podmiot dokonujący tej czynności posiada status podatnika w rozumieniu art. 15 ustawy VAT. Treść tego przepisu stanowi, że podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą.

Przepisy ustawy VAT przewidują jednak szereg zwolnień od opodatkowania (zarówno zwolnienia przedmiotowe jak i podmiotowe). Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy VAT, zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:

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

2 lata.

Przez pierwsze zasiedlenie – według art. 2 pkt 14 ustawy VAT – rozumie się oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

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

Termin „ulepszenie” zawarty w ustawie VAT jest ściśle związany z przepisami ustaw o podatkach dochodowych (podatek CIT oraz podatek PIT). Wykładnia tego pojęcia nie może być zatem ograniczona jedynie do ustawy VAT. Ustawy o podatkach dochodowych wiążą pojęcie „ulepszenie” jedynie ze środkami trwałymi a nie z towarami zakupionymi w celu dalszej sprzedaży. Z tego powodu nieruchomość, która została wyremontowana przez podatnika ale nie była ujęta przez niego w ewidencji jako środek trwały, nie może zostać uznana za ulepszoną w rozumieniu art. 2 pkt 14 ustawy VAT.

Rezultat tej wykładni oznacza zwolnienie sprzedaży wyremontowanej nieruchomości z podatku VAT. Dotyczy to

jednak tylko nieruchomości, które były wcześniej zasiedlone a od pierwszego zasiedlenia do sprzedaży po wyremontowaniu upłynęły co najmniej dwa lata. W praktyce odnosi się to najczęściej do inwestycji polegającej na zakupie opuszczonego budynku w celu renowacji i odsprzedaży po znacznie wyższej cenie.

Trudności interpretacyjne związane z problematyką zwolnienia sprzedaży nieruchomości z podatku VAT dotyczą najczęściej wykładni pojęcia „pierwszego zasiedlenia”. Przytoczona interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu akcentuje pewien szczególny aspekt, który może mieć kluczowe znaczenie tzn. rozróżnienie środków trwałych w rozumieniu ustaw o podatkach dochodowych oraz towarów handlowych. Nieruchomość nabyta w celu wyremontowania i odsprzedaży nie może być uznana za środek trwały co umożliwia zwolnienie sprzedaży po jej odnowieniu z podatku VAT.

PAWEŁ KULA

Absolwent studiów prawniczych na Uniwersytecie Jagiellońskim, w marcu 2016 r. zdał egzamin państwowy na doradcę podatkowego, dodatkowe specjalizacje: teoria prawa, prawo karne.



## SPRZEDAŻ SAMOCHODU WYCOFANEGO Z DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ NIE PODLEGA OPODATKOWANIU VAT

ZGODNIE Z INTERPRETACJĄ INDYWIDUALNĄ DYREKTORA IZBY SKARBOWEJ W POZNANIU Z DNIA 1 SIERPNIA 2016 R., SYGN. ILPP2/4512-1-250/16-5/OA SPRZEDAŻ SAMOCHODU WYCOFANEGO Z DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ NIE PODLEGA OPODATKOWANIU PODATKIEM OD TOWARÓW I USŁUG.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535; dalej: ustawa VAT), opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

W świetle art. 2 pkt 6 ustawy, przez towary rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Warunkiem opodatkowania danej czynności podatkiem od towarów i usług w jest spełnienie dwóch przesłanek łącznie. Po pierwsze, dana czynność ujęta jest w katalogu czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, po drugie - czynność została wykonana przez podmiot, który w związku z jej wykonaniem jest podatnikiem podatku od towarów i usług.

Dostawa towaru podlega opodatkowaniu gdy jest wykonana przez podatnika podatku od towarów i usług. Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy VAT - podatnika-

mi są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Według Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu „(...) jeśli osoba fizyczna dokonuje zbycia swojego majątku prywatnego, a czynność ta wykonywana jest jednorazowo lub okazjonalnie, w warunkach wskazujących, że działanie to nie jest czynione z zamiarem jego powtarzania (kontynuowania) i nie zmierza do nadania mu stałego charakteru, transakcja taka nie może być uznana za działalność gospodarczą (...) wnioskodawca dokonując sprzedaży samochodu wycofanego uprzednio z działalności gospodarczej nie będzie działał w charakterze podatnika, a czynność ta nie będzie nosiła znamion działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. Powyższe wynika z faktu, że sprzedaż przez Wnioskodawcę

przedmiotowego majątku prywatnego (po wycofaniu go z działalności gospodarczej) stanowi zwykle wykonywanie prawa własności”.

Sprzedaż samochodu (jednorazowa lub o charakterze okazjonalnym) wycofanego z działalności gospodarczej stanowi odpłatną dostawę towarów jednak taka czynność nie może być uznana za działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy VAT. Z tego powodu nie powstaje obowiązek zapłaty podatku VAT.

PAWEŁ KULA

Absolwent studiów prawniczych na Uniwersytecie Jagiellońskim, w marcu 2016 r. zdał egzamin państwowy na doradcę podatkowego, dodatkowe specjalizacje: teoria prawa, prawo karne.



# VAT

## RZĄD OGŁOSIŁ PROJEKT ZMIAN W USTAWIE O PODATKU VAT

Ostatecznie jednak ograniczono się do nowelizacji obecnie obowiązujących przepisów. Celem proponowanych zmian jest uszczelnienie systemu rozliczeń VAT i ograniczenie możliwości wyłudzeń podatku. Luka w tym podatku szacowana jest na kwotę od 5 do nawet 65 mld. złotych rocznie. W tym celu minister planuje min.:

- likwidację możliwości stosowania rozliczeń kwartalnych,
- wprowadzenie dla niektórych podatników obowiązku składania wyłącznie drogą elektroniczną:
  - deklaracji,
  - informacji podsumowujących za okresy miesięczne,
- wprowadzenie limitu, po przekroczeniu którego będzie stosowany mechanizm odwróconego obciążenia dla transakcji, których przedmiotem są wszystkie towary objęte tym mechanizmem,
- rozszerzenie odpowiedzialności solidarnej nabywcy za zobowiązania sprzedawcy,
- rozszerzenie odpowiedzialności solidarnej na przedstawiciela podmiotu rozpoczynającego działalność gospodarczą,
- odmowę rejestracji podmiotu jako podatnika VAT w przypadku, gdy czynności sprawdzające wykażą, że podmiot ten nie istnieje lub nie można się z nim skontaktować,
- doprecyzowanie przesłanek warunkujących wykreślenie podat-

nika z rejestru podatników VAT czynnych,

- modyfikację zakresu ochrony przewidzianej w związku z użyciem interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w VAT oraz przyznanie podmiotom stosującym się do broszur informacyjnych MF ochrony prawnej,
- zaostrzenie sankcji przewidzianej w k.k.s. w związku z wystawianiem tzw. pustych faktur lub posługiwania się nimi.

Szczególne wątpliwości budzą propozycje zaostrzające kary i zwiększające odpowiedzialność podatników, w tym min. kaucja rejestracyjna którą wybrane podmioty będą zobowiązane płacić przy zakładaniu działalności gospodarczej, odpowiedzialność solidarna pełnomocnika za zaległości nowo zarejestrowanego podatnika VAT, możliwość wyrejestrowania firmy, gdy nie złoży deklaracji przez 6 kolejnych miesięcy oraz zwiększenie sankcji przewidzianych w Kodeksie karno skarbowym.

Zdaniem ekspertów, nie da się jeszcze ocenić, czy proponowane zmiany pozwolą ograniczyć lukę w podatku VAT. Po pierwsze projekt jest dopiero na etapie opiniowania i zanim jego finalna wersja trafi do Sejmu, poszczególne postanowienia mogą ulec zmianie. Po drugie jego skuteczność nie będzie zależała jedynie od surowości wprowadzonych kar, ale również od zmian jakie zajądą w administracji podatkowej w związku z planami stworzenia Krajowej Administracji Skarbowej.

NA STRONACH RZĄDOWEGO CENTRUM LEGISLACJI UKAZAŁ SIĘ DAWNO OCZEKIWANY PROJEKT ZMIANY USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG. WSTĘPNE ZAŁOŻENIA MINISTER FINANSÓW PRZEDSTAWIŁ NA PO-CZĄTKU KWIETNIA, ALE WŁAŚCI-WY PROJEKT ZAPREZENTOWANO DOPIERO W ZESZŁYM TYGODNIU. PIERWOTNIE RZĄD PLANOWAŁ NAPIISANIE ZUPEŁNIE NOWEJ USTAWY O VAT.

*Chcesz poznać  
szczegóły zmian  
w podatku od  
towarów i usług,  
zapisz się na nasze  
szkolenia ze zmian  
w VAT 2017*

PIOTR POPIEL

Młodszy Konsultant Podatkowy w warszawskim biurze Russell Bedford Poland z którym związany jest od kwietnia 2016 r. Absolwent prawa na Uniwersytecie Warszawskim. Przez okres studiów zdobywał doświadczenie w kancelariach zajmujących się sprawami prawno-podatkowymi.

## KONTROLE PODATKOWE W 2016 R.

OD POCZĄTKU 2016 R. NA PODSTAWIE KRAJOWEGO PLANU DZIAŁAŃ ADMINISTRACJI PODATKOWEJ TRWAJĄ KONTROLE PODATKOWE M.IN.: W ZAKRESIE USŁUG FINANSOWYCH I UBEZPIECZENIOWYCH, E-HANDLU, HANDLU ELEKTRONIKĄ, PRODUKTAMI SPOŻYWCZYMI I TYTONIEM, PALIWAMI, MOTORYZACJI CZY NIERUCHOMOŚCI. KONTROLE PODATKOWE DOTYCZĄ RÓWNIEŻ CEN TRANSFEROWYCH.

W Krajowym Planie Działań Administracji Podatkowej wskazano ryzyka dotyczące poszczególnych branż, na które organy podatkowe mają zwracać szczególną uwagę.

Dla doradztwa i usług niematerialnych wskazano następujące ryzyka:

- ryzyko dokonywania pozornych transakcji celem generowania fikcyjnych kosztów uzyskania przychodu oraz podatku naliczonego VAT innym podmiotom, w tym w celu wyłudzenia podatku od towarów i usług,
- ryzyko niezrealizowania zobowiązań podatkowych w pełnej wysokości w związku z niewykazywaniem do opodatkowania obrotu/przychodów z wystawionych rachunków/faktur VAT przez podmioty posiadające zarejestrowaną działalność,
- ryzyko niezrealizowania zobowiązań podatkowych w pełnej wysokości w związku z niewystawianiem faktur lub wystawianiem faktur w kwotach  
n i e -

odpowiadających wielkościom faktycznym,

- ryzyko zawyżenia kosztów uzyskania przychodów w prowadzonej działalności gospodarczej oraz podatku naliczonego, związane z wykorzystywaniem faktur, które nie dokumentują rzeczywistego przebiegu zdarzeń gospodarczych,
- ryzyko niewywiązywania się z obowiązkami

podatku dochodowego od osób fizycznych.

Dla sprzedaży wskazano następujące ryzyka:

- ryzyko zawyżenia kosztów uzyskania przychodów w prowadzonej działalności gospodarczej oraz podatku naliczonego, związane z wykorzystywaniem faktur, które nie dokumentują rzeczywistego przebiegu zdarzeń gospodarczych,
- r y z y k o z a w y ż e n i a



- kosztów uzyskania przychodów w prowadzonej działalności gospodarczej oraz podatku naliczonego, związane z wykorzystywaniem faktur, które dotyczą kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodu,
- ryzyko narażenia budżetu państwa na straty w wyniku uczestnictwa podmiotów w oszustwach karze- lowych,
- ryzyko nierealizowania lub nieter- minowego realizowania obowią- zków związanych z zapłatą podatku lub zaliczki na podatek,
- ryzyko niewywiązywania się z obo- wiązku płatnika podatku dochodo- wego,
- ryzyko dokonywania pozornych transakcji celem generowania fik- cyjnych kosztów uzyskania przy- chodu oraz podatku naliczone- go VAT innym podmiotom, w tym w celu wyłudzenia podatku od to- warów i usług,
- ryzyko związane z transakcjami z podmiotami powiązаныmi.

Dla e-handlu i usług informatycznych wskazano następujące ryzyka:

- ryzyko niezrealizowania zobowią- zań podatkowych w pełnej wysoko- ści w związku z niewykazywaniem do opodatkowania obrotu/przycho- dów z wystawionych rachunków/ faktur VAT przez podmioty posiada- jące zarejestrowaną działalność,
- ryzyko niezrealizowania zobowią- zań podatkowych w pełnej wyso- kości w związku z niewystawianiem faktur lub wystawianiem faktur w kwotach nieodpowiadających wielkościom faktycznym,
- ryzyko niewykazywania do opo- datkowania całości osiągniętych przychodów, poprzez nieewiden- cjonowanie całości lub części przy- chodów na kasach rejestrujących,

- ryzyko zawyżenia kosztów uzy- skania przychodów w prowadzonej działalności gospodarczej oraz po- datku naliczonego związane z wy- korzystywaniem faktur, które nie dokumentują rzeczywistego prze- biegu zdarzeń gospodarczych,
- ryzyko zawyżenia kosztów uzy- skania przychodów w prowadzo- nej działalności gospodarczej oraz podatku naliczonego związane z wykorzystywaniem faktur, które dotyczą kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodu,
- ryzyko nierealizowania lub nieter- minowego realizowania obowią- zków związanych z zapłatą podatku lub zaliczki na podatek,
- ryzyko dokonywania pozornych transakcji celem generowania fik- cyjnych kosztów uzyskania przy- chodu oraz podatku naliczonego innym podmiotom, w tym w celu wyłudzenia zwrotu podatku od to- warów i usług,
- ryzyko prowadzenia niezarejestro- wanej działalności gospodarczej.

Na stronie internetowej Ministerstwa Finansów pojawiły się także informac- je, dotyczące pierwszych 6 miesięcy kontroli skarbowych w 2016 r. Z danych Ministerstwa wynika, że łączna wartość związanych z ustaleniami kontrolerów wpłat do budżetu oraz zatrzymanych wypłat nienależnego zwrotu VAT wynio- sła w tym okresie 832 mln zł i była o 71,3 proc. większa niż w I półroczu 2015 r.

Obecnie szczególne znaczenie będą miały kontrole Jednolitych Plików Kon- trolnych, do przesyłania których od 1 lip- ca 2016 r. obowiązani są duzi przedsię- biorcy, tj. zatrudniający więcej niż 250 pracowników i osiągający roczne do- chody przekraczające 50 mln euro lub mający sumę bilansową przekraczającą 43 mln euro

Obowiązujące od lipca 2016 r. przepi- sy przewidują, że duzi przedsiębiorcy

muszą co miesiąc przysłać fiskusowi drogą elektroniczną, w formie JPK, re- jestry VAT dokumentujące nabycia oraz sprzedaż. Ponadto są zobligowani do dostarczania w formie JPK informa- cji żądanych przez organy podatkowe w związku z prowadzoną kontrolą.

Planuje się również wprowadzanie dalszych zmian organizacyjnych w ad- ministracji skarbowej i celnej, poprzez wprowadzenie Krajowej Administracji Skarbowej z początkiem 2017 r. W usta- wie o Krajowej Administracji Skarbowej znajdują się rozdział V dotyczący kon- troli celno-skarbowej, audytu, czynności audytowych, urzędowego sprawdzenia oraz szczególnego uprawnienia orga- nów krajowej administracji skarbowej oraz funkcjonariuszy służby celno-skar- bowej.

Ponadto trwają prace nad noweliza- cjami innych przepisów, np. w ustawie o podatku od towarów i usług (m.in. w zakresie rejestrowania i wyrejestrowy- wania podmiotów), w ustawie o podat- ku akcyzowym, jak również w kodeksie karnym skarbowym i kodeksie karnym. Według Ministra Finansów będą one eli- minowały nadużycia i nieprawidłowości podatkowe oraz pozwolą na jak najlep- sze zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa.

#### MONIKA MICHALAK

Konsultant podatkowy w Russell Bedford Poland. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji w Toruniu. Z Russell Bedford związana od początku 2016 roku. Doświadczenie zdobywała w Krajowej Informacji Podatkowej, sądach i kancelariach. Specjalizuje się w podatku od towarów i usług.

# NOWE ZASADY REJESTRACJI I WYREJESTROWANIA PODATNIKA VAT OD 2017 R.

PROJEKT USTAWY O ZMIANIE USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG ORAZ NIEKTÓRYCH INNYCH USTAW Z 23 WRZEŚNIA 2016 R. ZAPOWIADA SZEREG ZMIAN W ZASADACH REJESTRACJI I WYREJESTROWANIA PODATNIKA VAT. NOWE PRZEPISY MAJĄ WEJŚĆ W ŻYCIĘ OD 1 STYCZNIA 2017 R. PONIŻEJ PRZEDSTAWIAMY CZĘŚĆ ZMIAN DOTYCZĄCYCH ART. 96 USTAWY O VAT REGULUJĄCEGO TĘ MATERIEŃ.

## PIOTR POPIEL

Młodszy Konsultant Podatkowy w warszawskim biurze Russell Bedford Poland z którym związany jest od kwietnia 2016 r. Absolwent prawa na Uniwersytecie Warszawskim. Przez okres studiów zdobywał doświadczenie w kancelariach zajmujących się sprawami prawno-podatkowymi.



### Kaucja rejestracyjna

Od nowego roku planowane jest wprowadzenie nowej instytucji - kaucji rejestracyjnej. Wpłacenie kaucji będzie warunkiem dokonania rejestracji jako podatnika VAT przez organ podatkowy. Wysokość kaucji rejestracyjnej będzie wynosiła od 20 do 200 tys. zł.

### Odmowa rejestracji podmiotu

Obecnie funkcjonujący art. 96 ust. 9 ustawy o VAT dający Organom podatkowym prawo do wykreślenia z urzędu podatnika, jeżeli okaże się, że podatnik nie istnieje lub nie ma możliwości skontaktowania się z nim, Rząd planuje rozszerzyć o odmowę rejestracji podmiotu, jeżeli występują co do niego powyższe przesłanki.

### Rozszerzenie przesłanek uprawniających do wykreślenia podmiotu z rejestru podatników VAT

Od stycznia 2017 r. rozszerzony ma być katalog przesłanek zamieszczony w art. 96, który uprawnia organ podatkowy do wykreślenia podmiotu z rejestru podatników VAT bez konieczności zawiadomienia od tym podatnika. Najważniejszymi nowymi przesłankami są:

- składanie przez 6 kolejnych miesięcy lub 2 kolejne kwartały deklaracji VAT, w których nie wykazano sprzedaży oraz zakupów z kwotami podatku do odliczenia,
- wystawianie faktur lub faktur korygujących, które nie dokumentowały rzeczywistych czynności,
- prowadzenie działalności gospodarczej wiedząc lub mając uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że uczestniczy się w procederze oszustwa lub nadużycia podatkowego

### Rozszerzenie odpowiedzialności solidarnej na pełnomocnika nowo zarejestrowanego podatnika VAT

Nowe przepisy przewidują wprowadzenie odpowiedzialności solidarnej pełnomocników nowych podmiotów za ich zaległości podatkowe. Odpowiedzialność obejmować będzie zaległości podatkowe jako czynnego podatnika VAT, a jej wysokość może sięgnąć nawet 10-krotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia.

### Możliwość usunięcia z rejestru, podmiotów wykonujących tylko czynności zwolnione z opodatkowania

Od nowego roku organy podatkowe mają również zyskać możliwość wykreślenia z rejestru podatników VAT czynnych, którzy wykonują wyłącznie czynności zwolnione. Ale też będzie możliwe pozostawienie takich podatników w rejestrze ze statusem podatników VAT zwolnionych, w sytuacji, gdy podatnicy ci wykazują w składanych deklaracjach podatkowych przez 6 kolejnych miesięcy lub 2 kolejne kwartały wyłącznie sprzedaż zwolnioną na podstawie art. 43 ustawy o VAT, ale nie złożyli stosownego zgłoszenia aktualizacyjnego do urzędu skarbowego.

Wprowadzone zmiany mają na celu zwiększenie przychodów budżetu państwa, m.in. poprzez ograniczenie działalności znikających podatników czy tzw. „buforów”, którzy stanowią element „karuzeli podatkowej”, tj. czynności mających na celu wyłudzenie podatku VAT.

Przestawione zasady dotyczą wyłącznie jednego przepisu ustawy o VAT i są tylko częścią całego pakietu planowanych modyfikacji.

## ODLICZENIE NALICZONEGO PODATKU VAT W ZAKRESIE SPRZEDAŻY PALIWA ZA POŚREDNICTWEM PODMIOTU ZEWNĘTRZNEGO

ZGODNIE Z INTERPRETACJĄ INDYWIDUALNĄ DYREKTORA IZBY SKARBOWEJ W POZNANIU Z DNIA 1 PAŹDZIERNIKA 2015 R. SYGN. ILPP1/4512-1-497/15-2/MK PODATNIK VAT ODSPRZEDAJĄCY PALIWO KONTRAHENTOWI ZA POŚREDNICTWEM KONCERNU JEST UPRAWNIONY DO ODLICZENIA NALICZONEGO PODATKU VAT OD PODATKU VAT NALEŻNEGO.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu dotyczy stanu faktycznego w którym spółka transportowa nabywa usługi przewozowe od kontrahentów zewnętrznych oferując im jednocześnie możliwość zakupu paliwa na wybranych stacjach na specjalnych warunkach. Płatność jest dokonywana przy użyciu kart paliwowych. Zakup dotyczy konkretnego rodzaju towaru w zakresie wynegocjowanym pomiędzy spółką a koncernem z uwzględnieniem określonych limitów. Spółka dokonuje sprzedaży na rzecz kontrahenta pobierając marżę jednak fizyczny zakup paliwa jest dokonywany pomiędzy koncernem a kontrahentem spółki.

Opisany stan faktyczny wiąże się z wątpliwością, czy występuje tutaj odpłatna dostawa towarów w rozumieniu ustawy VAT pomiędzy spółką, a jej kontrahentem, skoro pośrednikiem jest koncern paliwowy dokonujący fizycznego przeniesienia prawa do rozporządzania towarem. Kolejna wątpliwość dotyczy prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT związanego z zakupem paliwa, które jest następnie odsprzedawane kontrahentowi.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535; dalej: ustawa VAT), opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jako właściciel, zgodnie z art. 7 ustawy VAT.

Art. 7 ust. 8 ustawy VAT przewiduje konstrukcję tzw. transakcji łańcuchowej. Zgodnie z treścią tego przepisu „W przypadku gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, uznaje się, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach.”

Kluczową kwestią opisanego stanu faktycznego oraz analogicznych zdarzeń występujących w obrocie gospodarczym jest możliwość uznania sprzedaży paliwa za pośrednictwem koncernu za transakcję łańcuchową co umożliwiłoby odliczenie naliczonego podatku VAT. Zgodnie ze stanowiskiem Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu:

„Dostawa łańcuchowa nie musi zatem oznaczać (i nie oznacza) faktycznego wydania towaru na każdym etapie łańcucha, ani nie musi oznaczać, że podmiot uznany za rozporządzający powinien rzeczywiście rozporządzać rzeczą w tym znaczeniu, iż przykładowo winien być świadomy wszystkich czynności związanych z dysponowaniem towarem (...) do transakcji dostawy towarów dochodzi pomiędzy spółką (sprzedawcą) a użytkownikiem kart paliwowych (Przewoźnikami), gdy spółka uzgadnia ceny i określa przyznanie danemu przewoźnikowi limitu tankowań oraz stacje gdzie może nabywać paliwo.”

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu uznał, że pojęcie dostawy łańcuchowej należy rozumieć szerzej niż mogłaby wskazywać wykładnia literalna art.

7 ust. 8 ustawy VAT. Nie jest bowiem konieczne aby podmiot dokonujący dostawy miał realny wpływ na wszystkie czynności dokonywane przez podmioty pośredniczące. Z tego powodu:

„Spółka jest uprawniona do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawianych przez koncern, dokumentujących sprzedaż na rzecz spółki towarów, które następnie spółka odsprzedaje przewoźnikom”

Omawiana interpretacja jest bardzo korzystna dla przedsiębiorców dokonujących zakupu znacznych ilości paliwa w warunkach indywidualnej negocjacji kontraktu. Umożliwia znaczną elastyczność we współpracy z kontrahentami, którym można zaoferować możliwość tankowania po niższej cenie bez dodatkowych obciążeń podatkowych lub organizacyjnych. Stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu może ponadto ułatwić wykładnię pojęcia transakcji łańcuchowej poprzez akcent na aspekt funkcjonalny.

PAWEŁ KULA

Absolwent studiów prawniczych na Uniwersytecie Jagiellońskim, w marcu 2016 r. zdał egzamin państwowy na doradcę podatkowego, dodatkowe specjalizacje: teoria prawa, prawo karne.





## ZMIANY W PODATKACH DOCHODOWYCH ZATWIERDZONE PRZEZ PREZYDENTA

DNIA 22 WRZEŚNIA 2016 R. PREZYDENT PODPISAŁ NOWELIZACJĘ USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH ORAZ PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH ORAZ NIEKTÓRYCH INNYCH USTAW. JEST TO KOLEJNA Z PLANOWANYCH LEGISLACJI, KTÓRYCH CELEM JEST USZCZELNIENIE SYSTEMU PODATKOWEGO I WZROST WPŁYWÓW DO BUDŻETU PAŃSTWA POPRZECZ OGRANICZENIE STOSOWANIA NIEKTÓRYCH PREFERENCJI PODATKOWYCH W PRZYPADKU TRANSAKCYJ DOKONYWANYCH WYŁĄCZNIE LUB GŁÓWNIEM W CELU UZYSKANIA KORZYŚCI PODATKOWEJ.

Nowelizacja wprowadza m.in.:

- określenie katalogu dochodów nie-rezydentów podlegających opodatkowaniu w Polsce,
- wyłączenie odroczenia opodatkowania tzw. wymiany udziałów,
- zasadę opodatkowania aportu aktywów niestanowiących zorganizowanej części przedsiębiorstwa w wartości rynkowej,
- uzależnienie stosowania zwolnienia z podatku u źródła wypłat odsetek i należności licencyjnych od spełnienia przez odbiorcę statutu rzeczywistego właściciela,
- zniesienie ograniczenia dotyczącego zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyj-

nych od wartości wkładu niepieniężnego przekazanej na agio,

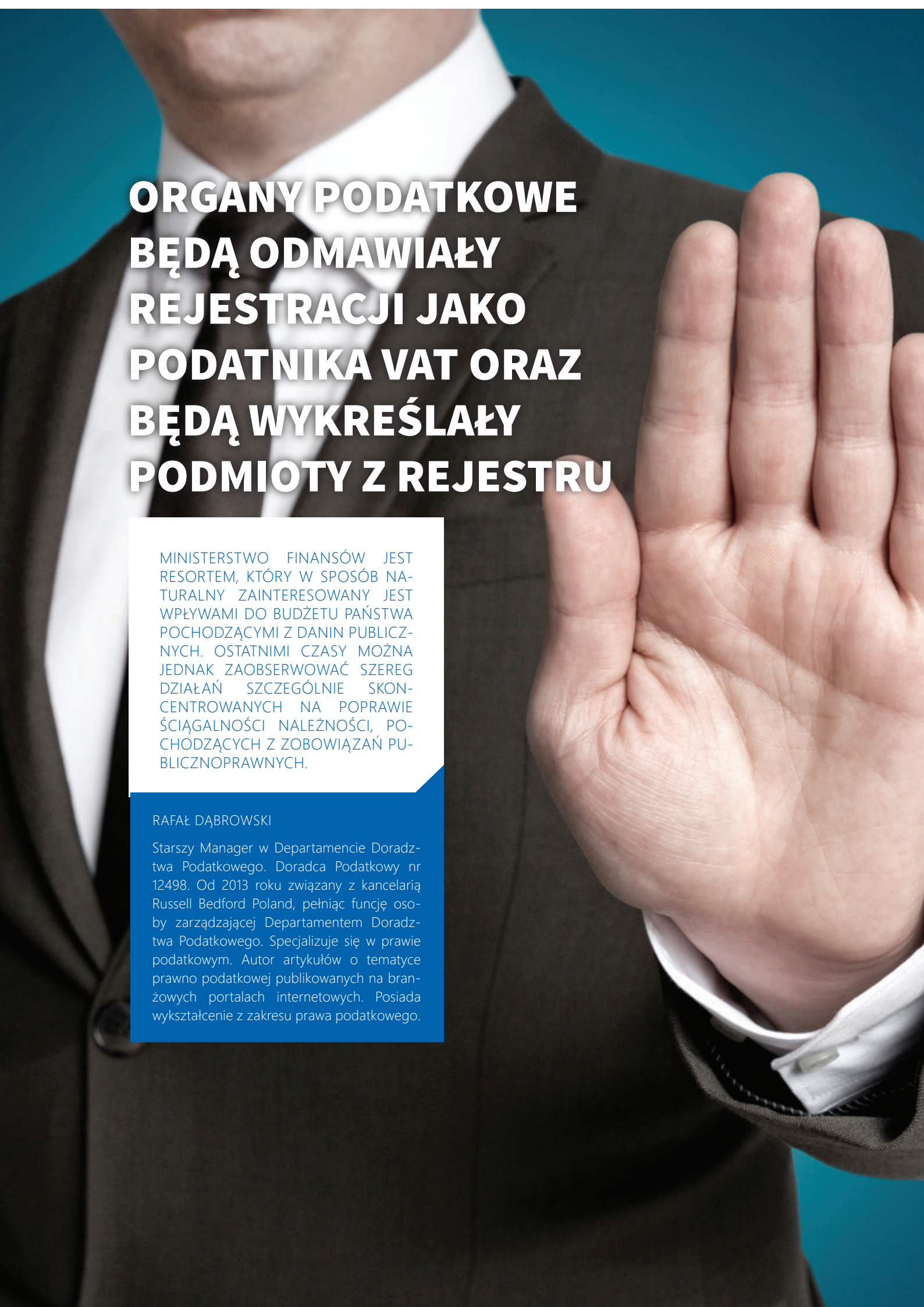
Ważną zmianą jest również obniżenie stawki podatku CIT do 15% dla małych podatników oraz podmiotów rozpoczynających działalność gospodarczą, w pierwszym roku jej prowadzenia. Choć ta zmiana wydaje się być bardzo korzystna, to obejmie ona małe grono podmiotów. Ustawodawca wprowadził również szereg obostrzeń które mają na celu przeciwdziałanie sztuczemu dzieleniu spółek w celu skorzystania z obniżonej stawki podatkowej.

Nowe przepisy oczekują na opublikowanie w Dzienniku Ustaw. Większość zmian wejdzie w życie od 1 stycznia 2017 r. Jednakże, w przypadku podatników podatku dochodowego od osób prawnych,

u których rok podatkowy rozpocznie się przed 1 stycznia 2017 r. do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego będą stosować dotychczasowe przepisy ustawy.

### PIOTR POPIEL

Młodszy Konsultant Podatkowy w warszawskim biurze Russell Bedford Poland z którym związany jest od kwietnia 2016 r. Absolwent prawa na Uniwersytecie Warszawskim. Przez okres studiów zdobywał doświadczenie w kancelariach zajmujących się sprawami prawnopodatkowymi.

A man in a dark suit, white shirt, and dark tie is shown from the chest up. His right hand is held up, palm facing forward, in a 'stop' gesture. The background is a solid teal color.

# ORGANY PODATKOWE BĘDĄ ODMAWIAŁY REJESTRACJI JAKO PODATNIKA VAT ORAZ BĘDĄ WYKREŚLAŁY PODMIOTY Z REJESTRU

MINISTERSTWO FINANSÓW JEST RESORTEM, KTÓRY W SPOSÓB NATURALNY ZAINTERESOWANY JEST WPŁYWAMI DO BUDŻETU PAŃSTWA POCHODZĄCYMI Z DANIN PUBLICZNYCH. OSTATNIMI CZASY MOŻNA JEDNAK ZAOBSERWOWAĆ SZEREG DZIAŁAŃ SZCZEGÓLNIIE SKONCENTROWANYCH NA POPRAWIE ŚCIAĞALNOŚCI NALEŻNOŚCI, POCHODZĄCYCH Z ZOBOWIĄZAŃ PUBLICZNOPRAWNYCH.

RAFAŁ DĄBROWSKI

Starszy 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.

Na stronach Rządowego Centrum Legislacji pojawiły się informacje, że trwają prace nad projektem ustawy nowelizującej przepisy m.in. ustawy o VAT. Jest to część zapowiadanego tzw. pakietu rozwiązań uszczelniających.

Proponowane zmiany w szczególności mają na celu ograniczenie nadużyć w zakresie podatku VAT.

Zgodnie z treścią projektowanych przepisów, naczelnik urzędu skarbowego będzie mógł odmówić rejestracji podmiotu jako podatnika VAT, w przypadku, gdy okaże się, że dane wskazane w zgłoszeniu identyfikacyjnym nie są prawdziwe, podmiot nie istnieje, gdy mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z nim lub z jego pełnomocnikiem lub gdy podmiot albo jego pełnomocnik pomimo prawidłowego wezwania naczelnika US nie stawia się. Co ważne, odmowa rejestracji będzie mogła nastąpić bez konieczności zawiadomienia podmiotu.

W obecnie brzmiących przepisach kwestia odmowy rejestracji podatnika VAT nie została bezpośrednio uregulowana. W praktyce zdarza się natomiast, że organy podatkowe odmawiają zarejestrowania podmiotu jako podatnika VAT, gdy stwierdzą, że podmiot nie wykonuje rzeczywistej działalności gospodarczej (np. posługuje się jedynie adresem wirtualnego biura). Pogląd ten aprobują również sądy administracyjne.

Odrębną kwestią jest jeszcze możliwość wykreślenia z rejestru VAT podmiotu, który uprzednio został zarejestrowany jako podatnik VAT czynny ale zaistniały przesłanki uzasadniające wykre-

ślenie.

W aktualnym stanie prawnym naczelnik urzędu skarbowego wykreśla podatnika z rejestru jeżeli w wyniku podjętych czynności sprawdzających okaże się, że podmiot nie istnieje lub mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z nim albo jego pełnomocnikiem.

Omawiany projekt nowelizacji precyzuje także nowe przesłanki uzasadniające wykreślenie z rejestru podmiotu, który już uprzednio był zarejestrowany.

Takie działanie może mieć miejsce m. in. w sytuacji, gdy:

- podatnik nie istnieje, lub
- mimo podjętych udokumentowanych prób nie będzie możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem, lub
- dane podane w zgłoszeniu rejestracyjnym okażą się niezgodne z prawdą, lub
- podatnik albo jego pełnomocnik nie stawia się na wezwania organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.

Proponowane zmiany mają przede wszystkim na celu ograniczenie możliwości rejestracji jako podatników VAT podmiotów, które nie prowadzą rzeczywistej działalności gospodarczej, a ich udział w transakcjach ma jedynie na celu wydłużenie łańcucha dostaw towarów, w celu wyłudzenia podatku.

W teorii proponowane w tym zakresie działania organów podatkowych można ocenić jako pozytywne i pozwalające m.in. na uporządkowanie

rejestru podatników. W praktyce natomiast może zdarzać się, że organ podatkowy będzie odmawiał rejestracji albo wykreślał z rejestru VAT podmioty, które działają rzetelnie i uczciwie, nawet nie zawiadamiając ich o tym.

Taka sytuacja mogłaby mieć miejsce np. gdy pracownicy urzędu skarbowego zechcieliby w ramach czynności sprawdzających odwiedzić siedzibę podatnika i w tym czasie nie byłoby nikogo w miejscu wskazanym jako siedziba firmy, bo np. podatnik byłby na spotkaniu w innym miejscu.

Zgodnie z projektowanymi przepisami urzędnicy mogliby sporządzić notatkę z takiej wizytacji wskazując, że nie zastali podatnika, lokal siedziby był zamknięty i w związku z tym nie ma śladów prowadzenia działalności gospodarczej. Taki podmiot mógłby zostać wykreślony z rejestru VAT nie zostając nawet o tym fakcie zawiadomionym (skoro nie ma podatnika, to nie ma kogo zawiadomić).

Problem pojawiłby się gdyby wykreślony podatnik, nie wiedząc o wykreśleniu wciąż działał jak podatnik VAT czynny, tj. w szczególności dokonywał czynności opodatkowanych dokumentując je fakturami. W takiej sytuacji należałoby się zastanowić nad konsekwencjami takich działań zarówno w stosunku do podmiotu wystawiającego fakturę, jak i do jego kontrahentów, którzy uwzględnili w swoich rozliczeniach faktury od tego podmiotu.

Jeśli zainteresował Państwa omawiany temat i chcieliby Państwo dowiedzieć się więcej uprzejmie zachęcamy do kontaktu z nami.

## JPK. DLA KOGO I OD KIEDY?

OD 1 LIPCA 2016 R. PRZEDSIĘBIORCY OBJĘCI ZOSTALI OBO-  
WIĄZKIEM RAPORTOWANIA DANYCH W FORMIE JEDNO-  
LITYCH PLIKÓW KONTROLNYCH (JPK). WYMOGIEM TYM SĄ  
JEDNAK OBJĘCI WYŁĄCZNIE DUZI PRZEDSIĘBIORCY W RO-  
ZUMIENIU USTAWY O SWOBODZIE DZIAŁALNOŚCI GOSPO-  
DARCZE. TAKA SAMA POWINNOŚĆ ZOSTAŁA NAŁOŻONA NA  
ŚREDNIE I MAŁE PODMIOTY OD 1 STYCZNIA 2017 R. A NA MI-  
KRO OD 1 STYCZNIA 2018 R.

### PIOTR POPIEL

Młodszy Konsultant Podatkowy w warszawskim biurze Russell Bedford Poland z którym związany jest od kwietnia 2016 r. Absolwent prawa na Uniwersytecie Warszawskim. Przez okres studiów zdobywał doświadczenie w kancelariach zajmujących się sprawami prawno-podatkowymi.

Jednolity Plik Kontrolny to zbiór danych, tworzony z systemów informatycznych podmiotu gospodarczego poprzez bezpośredni eksport danych. Zawiera informacje o operacjach gospodarczych za dany okres, posiada ustandaryzowany układ i format (schemat XML), który umożliwia jego łatwe przetwarzanie.

Obowiązek przekazywania JPK na żądanie organów podatkowych, wynika z dodanego do Ordynacji podatkowej art. 193a. zgodnie z którym „w przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych, organ podatkowy może żądać przekazania całości lub części tych ksiąg oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w § 2, wskazując rodzaj ksiąg podatkowych oraz okres, którego dotyczą”.

Upraszczając, można stwierdzić, że obowiązkiem raportowania danych w formacie JPK zostaną objęci wszyscy podatnicy prowadzący swoją księgowość dla celów podatkowych przy użyciu programów komputerowych. W okresach przejściowych podatnicy mogą dobrowolnie zacząć stosować JPK, do czego będzie potrzebne zaktualizowanie używanych systemów informatycznych, tak by mogły one generować pliki w jednolitej formie, które posłużą organom do szybszego analizowania przesłanych danych.

Informacje przesłane w nowej formie będą mogły zostać wykorzystane w ramach każdej procedury podatkowej realizowanej przez urzędy skarbowe i urzędy kontroli skarbowej, w tym w ramach czynności sprawdzających (kontrole krzyżowe), kontroli podatkowej, postępowania podatkowego i kontrolnego.

Struktura logiczna postaci elektronicznej ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, została udostępniona na stronie Ministerstwa Finansów. <http://www.mf.gov.pl/kontrola-skarbowa/dzialalnosc/jednolity-plik-kontrolny>

Powyższe wzory określają zakres i format danych, których organy podatkowe od 1 lipca 2016 r. mogą żądać od przedsiębiorców. Projekty struktur logicznych JPK zostały podzielone na siedem struktur, tj.:

- księgi rachunkowe,
- wyciągi bankowe,
- magazyn,
- ewidencje zakupu i sprzedaży VAT,
- faktury VAT,
- podatkowa księga przychodów i rozchodów,
- ewidencja przychodów.

Każda ze struktur obejmuje swoim zakresem dane identyfikujące podatnika, jego system księgowy oraz producenta oprogramowania, za pomocą którego wytworzono JPK.

Ponadto, każda ze struktur JPK obejmuje dane specyficzne dla danego podatku, np. stawki podatku, numery identyfikacyjne na potrzeby rozliczania transakcji wewnątrzspółnotowych w VAT czy też kwoty przychodów na potrzeby podatków dochodowych, a także informacje identyfikujące kontrahentów oraz dokumenty.

Wprowadzone zmiany poza oczywistymi korzyściami dla administracji państwowej mogą przynieść również pozytywny efekt dla osób prowadzących działalność gospodarczą w postaci skrócenia czasu kontroli, zmniejszenie jej uciążliwości oraz obniżenie kosztów. Podatnicy zyskali również nowy mechanizm kontroli wewnętrznej, który pozwoli monitorować pracę księgowości.



## ZMIANY W JEDNOLITYM PLIKU KONTROLNYM

Podstawowym założeniem wprowadzenia JPK było uszczelnienie systemu podatkowego oraz ograniczenie nadużyć w rozliczeniach podatku VAT. Eksport danych dotyczących operacji finansowych bezpośrednio do organów państwowych w formie elektronicznej miał ponadto ułatwić kontrole podatkowe. Kilka miesięcy funkcjonowania nowej formy ewidencji podatkowej (od 1 lipca 2016 r.) uwidoczniło szereg problemów pojawiających się w praktyce. Zmiany wchodzące w życie z początkiem 2017 r. w zakresie JPK VAT to m. in. :

- można określić plik JPK VAT jako pierwszą wersję lub korektę. Dotychczasowy brak takiego rozróżnienia mógł być źródłem trudności w przypadku potrzeby skorygowania pliku np. ze względu na błędy rachunkowe.
- przedsiębiorcy zagraniczni mogą podać adres właściwej siedziby w ich kraju.

Do tej pory zagraniczne spółki zarejestrowane w Polsce jedynie na potrzeby podatku VAT musiały podawać w JPK adres polski co mogło powodować utrudnienia w komunikacji pomiędzy tymi spółkami a organami

państwowymi.

- pole „Adres Nabywcy” zmienia się na „Adres Kontrahenta”.
- pojawia się nowe pole obowiązkowe „Data Zakupu”.

Na stronach internetowych Ministerstwa Finansów pojawiły się ponadto odpowiedzi na pytania dotyczące JPK VAT. Objasniono m.in., że kwoty podawane w rozliczeniach nie mogą być zaokrąglane do pełnych złotych (obowiązkowe jest podanie dokładnej sumy w złotych i groszach). Wykluczono ponadto możliwość dostarczania plików JPK VAT przy użyciu nośników danych takich jak płyty CD. Konieczne jest przesyłanie przy użyciu systemu teleinformatycznego. Plik JPK VAT musi stanowić jedną całość, nie może być podzielony na kilka części.

Opisywane zmiany prawdopodobnie nie będą ostatnimi. Nie można przewidzieć wszystkich potencjalnych trudności, które mogą się pojawić w praktyce. Z tego powodu ocena nowych rozwiązań wymaga upływu co najmniej kilku tygodni lub miesięcy.

Z POCZĄTKIEM STYCZNIA 2017 R. ZACZNĄ OBOWIĄZYWAĆ OD DAWNA ZAPOWIADANE PRZEZ MINISTERSTWO FINANSÓW ZMIANY W STRUKTURZE JEDNOLITEGO PLIKU KONTROLNEGO (JPK). NAJWAŻNIEJSZYM CELEM JEST UŁATWIENIE PODATNIKOM UŻYTKOWANIA TEGO SYSTEMU EWIDENCJI.

PAWEŁ KULA

Absolwent studiów prawniczych na Uniwersytecie Jagiellońskim, w marcu 2016 r. zdał egzamin państwowy na doradcę podatkowego, dodatkowe specjalizacje: teoria prawa, prawo karne.

## KAUCJA REJESTRACYJNA SPOSOBEM NA FIKCYJNE SPÓŁKI

MINISTER FINANSÓW PRACUJE NAD KOLEJNYMI ZMIANAMI W USTAWIE Z DNIA 11 MARCA 2004 R. O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG (DALEJ USTAWA VAT), KTÓRE MAJĄ USZCZELNIĆ SYSTEMEM PODATKOWY. WPROWADZENIE NOWEGO ROZWIĄZANIA W POSTACI KAUCJI REJESTRACYJNEJ MA OGRANICZYĆ ZAKŁADANIE NOWYCH PODMIOTÓW, KTÓRYCH JEDYNYM CELEM JEST UCZESTNICTWO W PROCEDERZE WYŁUDZANIA PODATKU VAT. NOWE PRZEPISY ZAWARTE W PROJEKCIE USTAWY Z 22 WRZEŚNIA 2016 R. MAJĄ WEJŚĆ W ŻYCIE 1 STYCZNIA 2017 R.

Do wpłacenia kaucji rejestracyjnej będą zobowiązane niektóre podmioty rejestrujące się jako podatnicy VAT, a co do których istnieje ryzyko wystąpienia zaległości podatkowych. Ryzyko to będzie oceniane przez naczelnika urzędu skarbowego dokonującego rejestracji podmiotu. Przesłankami do zastosowania kaucji będą m.in. sytuacje gdy składający zgłoszenie rejestracyjne:

- miał zaległości w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa w wysokości przekraczającej 20 000 zł w okresie ostatnich dwóch lat, ten sam warunek dotyczy pomiotów z nim powiązanych,
- został wyrejestrowany z rejestru podatników VAT w związku ze stwierdzeniem przez organ podatkowy, iż podmiot ten nie istnieje lub mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z nim bądź nie stawia się na wezwania organu podatkowego,
- nie składał deklaracji dla potrzeb podatku VAT za sześć kolejnych miesięcy lub za dwa kolejne kwartały,
- wystawiał tzw. „puste” faktury oraz uczestniczył w procederach oszustw i nadużyć podatkowych,
- został prawomocnie skazany za przestępstwo skarbowe, albo w przypadku osób prawnych współpracuje z osobą skazaną.
- korzysta z umowy najmu „wirtualnego biura”.

Wysokość kaucji rejestracyjnej będzie uzależniona od ryzyka wystąpienia zaległości podatkowych u podatnika, tj. m.in. powiązań tego podmiotu z podmiotami generującymi zaległości podatkowe lub wykreślonymi z rejestru podatników VAT, rodzaju i wysokości zaległości podmiotów

powiązanych w okresie ostatnich dwóch lat, historii tego podmiotu jako podatnika, stopnia uregulowania zaległości na dzień złożenia zgłoszenia rejestracyjnego, rodzaju działalności.

W związku z zabezpieczającym charakterem kaucji rejestracyjnej, nie będzie ona wymagana w przypadku, gdy zaległości podatkowe ciążące na podmiocie nowo rejestrowanym oraz na podmiotach zaangażowanych nie są wynikiem zaangażowania tych podmiotów w oszukańcze procedury mające na celu osiągnięcie nieuprawnionych korzyści materialnych.

Wysokość kaucji będzie określana w postanowieniu wydawanym przez naczelnika urzędu skarbowego, który uwzględni ryzyko wystąpienia zaległości podatkowych u podatnika dokonującego rejestracji i będzie mieścić się w przedziale od 20 000 zł do 200 000 zł. Kwota kaucji rejestracyjnej może być również powiększona o sumę zaległości w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa.

Podmiot zobligowany do złożenia kaucji rejestracyjnej będzie miał możliwość wyboru jednej lub więcej form kaucji rejestracyjnej:

- depozytu pieniężnego złożonego na wyodrębniony rachunek urzędu skarbowego,
- gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej,
- pisemnego nieodwołalnego upoważnienia organu podatkowego, potwierdzonego przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, do wyłącznego dysponowania, do wysokości składanej kaucji rejestracyjnej, środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku prowadzonym w tym banku lub w tej kasie.

Podmiot rejestrujący będzie mógł dokonać

zmiany formy złożonej kaucji rejestracyjnej na jedną lub więcej form, jeżeli zmiana formy kaucji rejestracyjnej nie spowoduje zmniejszenia jej wysokości.

Kaucja rejestracyjna będzie składana na okres jednego roku, licząc od końca miesiąca, w którym została złożona. Wpłata ta ma mieć charakter zabezpieczający, będzie wykorzystana na pokrycie zaległości podatkowych rejestrowanego podmiotu (zarówno powstałych przed rejestracją podmiotu składającego zgłoszenie, jak i powstałych ewentualnie po rejestracji).

Choć na ocenę funkcjonowania planowanych zmian w ustawie będziemy musieli poczekać ponad rok, czyli do czasu kiedy organy podatkowe zaczną zwracać nowo zarejestrowanym podmiotom wpłaconą kaucję, to już dzisiaj można powiedzieć, że nie należy spodziewać się w perspektywie długoterminowej zmniejszenia skali rejestracji podmiotów fikcyjnych, choć wydłuży się czas ich zakładania i wzrosną koszty działalności. Formą obejścia obowiązku zapłacenia klauzuli rejestracyjnej będzie np. „zakup” spółki fikcyjnej od podmiotu który w celu osiągnięcia zysku najpierw zarejestruje większą liczbę takich podmiotów a następnie będzie je odsprzedawał.

### PIOTR POPIEL

Młodszy Konsultant Podatkowy w warszawskim biurze Russell Bedford Poland z którym związany jest od kwietnia 2016 r. Absolwent prawa na Uniwersytecie Warszawskim. Przez okres studiów zdobywał doświadczenie w kancelariach zajmujących się sprawami prawno-podatkowymi.



## PRZEKSZTAŁCENIE SKA BEZ PODATKU OD ZYSKÓW NIEPODZIELONYCH

TYTUŁEM WSTĘPU NALEŻY WSKAZAĆ, IŻ DO KOŃCA 2013 R. W SPÓŁKACH KOMANDYTOWO-AKCYJNYCH (SKA) OPODATKOWANE BYŁY DOCHODY JEDYNIEM NA POZIOMIE WSPÓLNIKÓW, A SAMA SPÓŁKA NIE BYŁA PODATNIKIEM PODATKU DOCHODOWEGO.

Takie rozwiązanie spowodowało, iż w 2013 roku masowo zakładano SKA korzystając tym samym z możliwości jakie dawały ówczesne regulacje podatkowe. Wskazany sposób prowadzenia działalności pozwalał na szereg korzyści związanych m.in. z korzystnym opodatkowaniem, a w szczególności z faktem, że zyski przypadające na akcjonariuszy SKA nie były w ogóle opodatkowane tak długo jak nie zostały wypłacone jako dywidenda.

Wiele zmieniło się od 1 stycznia 2014 roku, kiedy SKA stały się podatnikami CIT. Stało się to na mocy ustawy z 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym (Dz.U. z 2013 r. poz. 1387). Od tej pory podatek dochodowy zobowiązana jest płacić zarówno sama spółka (CIT), jak i jej wspólnicy (PIT lub CIT).

Dla podmiotów, które teraz rozważają założenie SKA sprawa jest klarowna- SKA

jest podatnikiem CIT i z tym dziś już nie polemizuje. Problem może pojawić się w sytuacji, gdy ktoś prowadził wcześniej działalność za pośrednictwem SKA i do dnia dzisiejszego nie wypłacił z niej zysku skumulowanego w spółce.

Wypłata środków zgromadzonych w spółce spowoduje konieczność ich opodatkowania, a płatnikiem w tej sytuacji będzie sama spółka.

Część wspólników SKA rozważa zatem przekształcenie SKA w inną spółkę osobową.

Organy podatkowe jednoznacznie wskazują natomiast, że takie przekształcenie spowoduje konieczność opodatkowania tzw. niepodzielonych zysków.

I tu mogą pojawić się kłopoty. Fiskus wskazuje bowiem, że w momencie przekształcenia należy zyski, które nie zostały w SKA podzielone opodatkować 19-proc. ryczałtem. Co ciekawe – zdaniem urzędników skarbowych dotyczy to również tych spółek, które mają przedłużony

rok obrotowy (vide np. interpretacje Izby Skarbowej w Katowicach nr IBPBII/2/4511-166/15/MM oraz IBPBII/2/4511-166/15/Mma).

Skoro przekształcenie SKA w inną spółkę osobową spowoduje konieczność opodatkowania tzw. niepodzielonych zysków”, to może lepszym rozwiązaniem byłaby likwidacja tej spółki i skorzystanie z wyłączenia z opodatkowania wskazującego, że do przychodów z działalności gospodarczej nie zalicza się środków pieniężnych otrzymanych przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną z tytułu likwidacji takiej spółki?

Niestety i tu fiskus twierdzi, że należy opodatkować środki pieniężne, które na moment likwidacji spółki nie zostały opodatkowane.

Należy mieć tu na względzie art. 24 ust. 5 pkt 3 ustawy o PIT, z którego wynika, że nie tylko wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej, ale również z tytułu likwidacji spółki





(tj. m.in. SKA) są przychodami z udziału w zyskach osób prawnych i podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym według stawki 19 proc.

Zatem ewentualne środki pieniężne, jakie otrzymałby wspólnik (akcjonariusz) SKA z tytułu likwidacji SKA powinny zostać zakwalifikowane do podlegającego opodatkowaniu odrębnego – od działalności gospodarczej – źródła przychodów, jakim stosownie do art. 17 ust. 1 pkt 4 lit. c) są przychody z kapitałów pieniężnych.

Nie może więc mieć tutaj zastosowania wyłączenie z opodatkowania, o którym mowa w art. 14 ust. 3 pkt 10 ustawy o PIT, wskazujące, że do przychodów z działalności gospodarczej nie zalicza się środków pieniężnych otrzymanych przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną z tytułu likwidacji takiej spółki.

W takiej sytuacji trzeba stwierdzić, że otrzymany obecnie przez osobę fizyczną będącą wspólnikiem SKA majątek z ty-

tu likwidacji takiej spółki stanowi dla wspólnika przychód z kapitałów pieniężnych, podlegający opodatkowaniu PIT.

Czy zatem nie ma sposobu na bezpieczne podatkowo rozwiązanie sytuacji wspólników SKA, w których do dnia dzisiejszego występują zyski niepodzielone?

Należy wskazać, iż istnieje możliwość bezpiecznego podatkowo rozwiązania sytuacji podatkowej podmiotów, które zatrzymały w SKA tzw. zyski niepodzielone.

Co najistotniejsze- rozwiązanie to spotyka się z aprobatą organów podatkowych, które wielokrotnie potwierdziły już jego prawidłowość.

Przedstawienie wspomnianego zagadnienia wymaga głębszej analizy indywidualnej sytuacji każdego podmiotu oraz właściwego zastosowania przepisów z zakresu prawa podatkowego, prawa bilansowego oraz prawa spółek handlowych.

#### RAFAŁ DĄBROWSKI

Starszy 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 prawnopodatkowej publikowanych na branżowych portalach internetowych. Posiada wykształcenie z zakresu prawa podatkowego.

# REIT

## PROJEKT USTAWY O POLSKICH REIT-ACH

PROJEKT USTAWY O SPÓŁKACH RYNKU WYNAJMU NIERUCHOMOŚCI ZOSTAŁ OPUBLIKOWANY PRZEZ MINISTERSTWO FINANSÓW I SKIEROWANY DO OPINIOWANIA. JEST TO WYCZEKIWANY PRZEZ RYNEK NIERUCHOMOŚCI KROK W KIERUNKU WPROWADZENIA ROZWIĄZANIA INWESTYCYJNEGO BĘDĄCEGO POLSKIM ODPOWIEDNIKIEM REIT-U. REIT (ANG. REAL ESTATE INVESTMENT TRUST) JEST TO PODMIOT, ZA POŚREDNICTWEM KTÓREGO GRUPA INWESTORÓW REALIZUJE INWESTYCJE W ISTNIEJĄCE NIERUCHOMOŚCI KOMERCYJNE, TAKIE JAK OBIEKTY BIUROWE, HALE, MAGAZYNY, PRZESTRZEŃ HANDLOWĄ. ZYSKI OSIĄGANE SĄ Z NAJMU NIERUCHOMOŚCI, A ICH PODZIAŁ NASTĘPUJE W FORMIE DYWIDENDOWEJ.

Rozwiązanie tego typu z powodzeniem funkcjonuje w różnych państwach już od lat 60 -tych XX wieku. W wielu państwach REIT ma formę prawną funduszu, polski ustawodawca jako formę organizacyjną proponuje spółkę publiczną (tj. spółkę, której przynajmniej jedna akcja jest zdematerializowana) w rozumieniu przepisów ustawy z 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych.

Zgodnie z założeniami projektu, polski REIT ma być spółką, która będzie musiała spełnić kilka warunków, z których najważniejsze to:

- dość znaczny kapitał zakładowy - nie mniejszy niż 60 mln zł;
- przedmiot działalności i przychody koncentrujące się w zdecydowanej większości na działalności związanej z najmem nieruchomości (powinno być ich wiele, nie mniej niż 3);
- nieoznaczony czas trwania spółki.

Ustawa przewiduje też kryteria dotyczące członków zarządów i rad nadzorczych (wyższe wykształcenie, brak karalności za przestępstwa karno-skarbowe oraz nieposzlakowana opinia).

Spółka spełniająca kryteria będzie mo-

gła stosować oznaczenie: „spółka rynku wynajmu nieruchomości” lub w formie skrótowej „swrn”. Swrn ma inwestować wyłącznie w nieruchomości komercyjne - ustawa zakazuje inwestycji w tej formie w nieruchomości mieszkaniowe.

Podstawowa korzyść z tej formy inwestowania w rynek nieruchomości polega na zwolnieniu z podatku dochodowego na poziomie dochodu osiągniętego przez spółkę. Ustawa przewiduje zmianę ustawy o CIT, zgodnie z którą w art. 17 dodane zostanie zwolnienie uzyskanych przez spółki rynku wynajmu nieruchomości:

- dochodów z najmu nieruchomości;
- dochodów z tytułu zbycia udziału spółek zależnych i innych spółek rynku wynajmu nieruchomości;
- przychodów z dywidend wypłaconych przez spółki zależne;
- dochodów spółek zależnych uzyskanych z najmu lub odpłatnego zbycia nieruchomości.

Ustawa skierowana została obecnie do opiniowania do ministerstw i stowarzyszeń, które mają przedstawić swoje uwagi do 28 października 2016 r.

Planowanym terminem wejścia w życie Ustawy o spółkach rynku wynajmu nieruchomości i towarzyszących jej zmian w ustawie o CIT jest 1 stycznia 2017 roku.

LESZEK DUTKIEWICZ

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

## SPRZEDAŻ ODROLNIONEJ DZIAŁKI A OBOWIĄZEK ZAPŁATY PODATKU VAT

ZGODNIE Z INTERPRETACJĄ INDYWIDUALNĄ DYREKTORA IZBY SKARBOWEJ W KATOWICACH Z DNIA 11 PAŹDZIERNIKA 2016 R. SYGN. IBPP1/4512-576/16-2/AW SPRZEDAŻ ODROLNIONEJ DZIAŁKI GRUNTU NIE PODLEGA OPODATKOWANIU VAT JEŚLI MIAŁA CHARAKTER OKAZJONALNY I NIE BYŁA ZWIĄZANA Z DZIAŁALNOŚCIĄ GOSPODARCZĄ.

Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach dotyczy wnioskodawczynie będącej właścicielką działki budowlanej, która miała uprzednio status działki rolnej. Pytanie dotyczyło konieczności zapłaty podatku VAT od planowanej sprzedaży tego gruntu. Stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej dostarcza niezwykle cennych wskazań w kwestii wykładni pojęcia działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy VAT, które może być pomocne w analizie wielu innych stanów faktycznych.

Zgodnie z ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535; dalej: ustawa VAT), opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają czynności które spełniają łącznie dwa warunki:

- zostały ujęte w katalogu czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT
- wykonywane są przez podmiot, który jest podatnikiem VAT

Podatnikami VAT są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy VAT czynności opodatkowane tym podatkiem to m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Towary zostały zdefiniowane w art. 2 ustawy VAT jako „rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii”.

Nie ulega wątpliwości, że sprzedaż gruntu

stanowi odpłatną dostawę towarów i z tego powodu, co do zasady, podlega opodatkowaniu VAT. Kluczowym elementem przytoczonej interpretacji indywidualnej była możliwość uznania sprzedaży odrolnionej działki za czynność wykonywaną w ramach działalności gospodarczej i tym samym podlegającej opodatkowaniu VAT. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach dokonał wykładni pojęcia działalności gospodarczej (w rozumieniu ustawy VAT) zwracając szczególną uwagę, że musi być wykonywana w sposób ciągły i zorganizowany:

„Ze wskazanych regulacji wynika, że w świetle definicji zawartej w art. 15 ustawy o VAT, dla uznania określonych zachowań danego podmiotu za działalność gospodarczą istotne znaczenie ma ich zorganizowany charakter. Przy czym, taka działalność wystąpi również w przypadku wykorzystywania towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych. Zatem dostawa towarów (w tym gruntów) będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w sytuacji, gdy działaniem podmiotu dokonującego tej dostawy, można przypisać znamiona prowadzenia działalności gospodarczej, co w efekcie przesądza o uzyskaniu przez niego statusu podatnika(...) Nie jest natomiast działalnością handlową, a zatem i gospodarczą zbycie majątku osobistego, który nie został nabyty w celu jego odsprzedaży i nie jest związany z prowadzoną działalnością gospodarczą.”

Odnosząc przytoczone zasady do stanu faktycznego, będącego przedmiotem opi-

sywanej interpretacji indywidualnej Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach uznał, że Wnioskodawczynie nie ma obowiązku zapłaty VAT:

„Wnioskodawczynie nie podejmowała działań porównywalnych z działalnością podmiotu profesjonalnie zajmującego się obrotem nieruchomościami(...) Wnioskodawczynie dokonując sprzedaży(...) nie będzie działała w charakterze podatnika zajmującego się profesjonalnie obrotem nieruchomościami, a czynność ta nie będzie nosiła znamion działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy(...) planowana przez Wnioskodawczynię sprzedaż(...) działek nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.”

Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach jest korzystna dla osób dokonujących sprzedaży nieruchomości gruntowych niezwiązanych z działalnością gospodarczą. Wskazuje również, że zmiana statusu działki rolnej na budowlaną nie musi oznaczać konieczności opodatkowania sprzedaży tego gruntu podatkiem VAT.

### PAWEŁ KULA

Absolwent studiów prawniczych na Uniwersytecie Jagiellońskim, w marcu 2016 r. zdał egzamin państwowy na doradcę podatkowego, dodatkowe specjalizacje: teoria prawa, prawo karne.

# NOWI GRACZE NA POLSKIM RYNKU NIERUCHOMOŚCI

DNIA 14 PAŹDZIERNIKA 2016 R. RZĄDOWE CENTRUM LEGISLACJI UDOSTĘPNIŁO PROJEKT USTAWY O SPÓŁKACH RYNKU WYNAJMU NIERUCHOMOŚCI PRZYGOTOWANY PRZEZ MINISTRA FINANSÓW I ROZWOJU. ZAMIERZENIEM NOWYCH REGULACJI JEST ZWIĘKSZENIE ATRAKCYJNOŚCI PODEJMOWANIA I PROWADZENIA DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ W SEKTORZE RYNKU NIERUCHOMOŚCI KOMERCYJNYCH NA WYNAJEM ORAZ ZWIĘKSZENIE ZAANGAŻOWANIA KRAJOWEGO KAPITAŁU PRYWATNEGO NA TYM RYNKU.

PIOTR POPIEL

Młodszy Konsultant Podatkowy w warszawskim biurze Russell Bedford Poland z którym związany jest od kwietnia 2016 r. Absolwent prawa na Uniwersytecie Warszawskim. Przez okres studiów zdobywał doświadczenie w kancelariach zajmujących się sprawami prawnopodatkowymi.



W tym celu ustawa tworzy nową instytucję w branży nieruchomości, czyli Spółkę Rynku Wynajmu Nieruchomości (dalej jako: spółka RWN). Polski rynek wynajmu nieruchomości komercyjnych zdominowany jest przez podmioty zagraniczne, które często korzystają z preferencji, przyznawanych przez prawodawstwo krajów ich siedziby, a związanych ze szczególnym statusem podatkowym, jako tzw. spółki typu REIT (Real Estate Investment Trust, REIT). Jako, że w Polsce brak analogicznych rozwiązań, rząd stwierdził, że wprowadzenie do polskiego porządku prawnego instytucji o podobnym charakterze umożliwi usunięcie słabości krajowego rynku – dominacji inwestorów zagranicznych i braku zaangażowania inwestorów detalicznych.

Przedmiotem działalności spółek RWN będzie najem nieruchomości lub ich części, odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części

ści z wyłączeniem budynków mieszkalnych i lokali mieszkalnych oraz działalność finansowa w zakresie zarządzania udziałami lub akcjami w innych spółkach.

Status spółki RWN będzie mogła uzyskać spółka publiczna mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w przypadku której łącznie spełnione są następujące warunki:

- kapitał zakładowy jest nie niższy niż 60 000 000 zł;
- czas trwania jest nieoznaczony;
- akcje zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- nie mniej niż 70% wartości bilansowej aktywów stanowią nieruchomości, udziały lub akcje spółek zależnych, oraz akcje innych spółek rynku wynajmu nieruchomości;
- nie mniej niż 70% przychodów netto ze sprzedaży pochodzi z najmu nieruchomości lub ich części, lub z odpłatnego zbycia nieruchomości lub ich części;
- wartość bilansowa zobowiązań nie przekracza 70% wartości bilansowej aktywów;
  - nie mniej niż 90% zysku wynikającego z rocznego sprawozdania finansowego, pochodzącego z najmu nieruchomości lub ich części, z odpłatnego zbycia nieruchomości lub ich części, z odpłatnego zbycia akcji innych spółek rynku wynajmu nieruchomości, lub z dywidend wypłaconych przez spółki zależne, jest wypłacanych akcjonariuszom w formie dywidendy w każdym roku obrotowym, albo jeżeli zysk pochodzący z najmu nieruchomości lub ich części, z odpłatnego zbycia nieruchomości lub ich części, z odpłatnego zbycia akcji innych spółek rynku wynajmu nieruchomości,

lub z dywidend wypłaconych przez spółki zależne, o który nie został wypłacony akcjonariuszom w formie dywidendy, zostanie przeznaczony na nabycie innych nieruchomości lub ich części, lub udziałów lub akcji stanowiących nie mniej niż 95% udziału w kapitale zakładowym spółki akcyjnej, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki komandytowo akcyjnej, w przypadku której nie mniej niż 70% wartości bilansowej aktywów stanowią nieruchomości.

- przychody z najmu nieruchomości lub ich części są uzyskiwane z najmu co najmniej trzech nieruchomości lub ich części.

Spółki spełniające powyższe kryteria będą zwolnione z opodatkowania dochodów z najmu nieruchomości lub ich części, a także z odpłatnego zbycia nieruchomości lub ich części, uzyskanych przez nie same lub podmioty posiadające status spółki zależnej od spółki RWN. MF chce również wprowadzić zwolnienie z podatku dochodów z odpłatnego zbycia przez spółki RWN, udziałów lub akcji ich spółek zależnych, lub akcji innych spółek rynku wynajmu nieruchomości, a także przychody spółek RWN z dywidend wypłaconych przez ich spółki zależne.

Powyższe ma na celu eliminację podwójnego opodatkowania dochodów i przychodów związanych z najmem nieruchomości – na poziomie spółki jako właściciela nieruchomości oraz na poziomie osoby fizycznej jako akcjonariusza. Podobne ustawodawstwo funkcjonuje już w wielu krajach Unii Europejskiej, w tym min. w Holandii, Belgii, Francji, Wielkiej Brytanii, Niemczech, czy Włoszech.

Obecnie projekt jest na etapie opiniowania i należy się spodziewać wprowadzenia zmian w stosunku do ogłoszonego tekstu ustawy. Pełen proces legislacyjny ma się zakończyć jeszcze w tym roku, tak aby przepisy weszły w życie 1 stycznia 2017 r.





## NOWE ZASADY OBLICZANIA KWOTY WOLNEJ OD PODATKU

Wysokości dochodu wolnego od podatku została podniesiona do wysokości równiej minimum egzystencji wynoszącego obecnie 6,6 tys. zł. Jest to skutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r. (sygn. akt K 21/14) który orzekł, że dotychczas obowiązująca kwota w wysokości 3091 zł jest niezgodna z Konstytucją. Ustawa wprowadza również mechanizm degeneracyjnego ustalania wysokości kwoty o którą pomniejsza się podatek do zapłaty, co wynika z próby pogodzenia realizacji wyroku TK i obietnicy wyborczej z jednej strony i możliwość budżetowych z drugiej.

Zmiany przyniosą wymierne korzyści dla osób zarabiających najmniej, w tym m.in. pracowników dorywczych czy sezonowych. Osoby zarabiające pomiędzy 6,6 tys. a 11 tys. zł będą korzystały z większej kwoty wolnej od podatku niż dotychczas. U podatników, którzy zarabiają pomiędzy 11 tys. zł a ok. 85 tys. zł nowelizacja nic nie zmieni w ich sytuacji fi-

nansowej, ale osoby, które osiągną dochód większy niż 85 528 zł będą miały prawo do odpowiednio niższej stawki aż do osiągnięcia rocznych zarobków w wysokości 127 tys. zł. Osoby zarabiające powyżej tej kwoty, całkowicie stracą prawo odliczenia kwoty wolnej od podatku. Warto również wskazać, że Minister Finansów zyskał również prawo do weryfikacji powyższego rozwiązania w oparciu o ewentualny istotny wzrost kwoty dochodu uważanego za minimum egzystencji, dlatego możliwe są coroczne zmiany wysokości kwoty wolnej od podatku bez potrzeby zmiany ustawy o PIT.

Przedstawiony sposób ustalania kwoty zmniejszającej podatek będzie miał zastosowanie do dochodów uzyskanych od 1 stycznia 2017 r., tak więc z możliwości skorzystania z kwoty wolnej od podatku będzie można skorzystać dopiero w zeznaniu podatkowym składanym w 2018 r.

USTAWĄ Z 29 LISTOPADA 2016 R. O ZMIANIE USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH, USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH ORAZ USTAWY O ZMIANIE USTAWY – ORDYNACJA PODATKOWA ORAZ NIEKTÓRYCH INNYCH USTAW (DZ. U. Z 2016, POZ. 1926) SEJM WPROWADZIŁ ZMIANY DOTYCZĄCE KWOTY WOLNEJ OD PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB FIZYCZNYCH.

PIOTR POPIEL

Młodszy Konsultant Podatkowy w warszawskim biurze Russell Bedford Poland z którym związany jest od kwietnia 2016 r. Absolwent prawa na Uniwersytecie Warszawskim. Przez okres studiów zdobywał doświadczenie w kancelariach zajmujących się sprawami prawno-podatkowymi.

## PLANOWANE ZMIANY W AKCYZIE NA SAMOCHODY OSOBOWE W 2017 R.

MINISTERSTWO FINANSÓW OD DAWNA ZAPOWIADA ZMIANY W AKCYZIE NA SAMOCHODY OSOBOWE. NA DZIEŃ DZISIEJSZY NIE DYSPONUJEMY ŻADNYM OFICJALNYM STANOWISKIEM RZĄDU W KWESTII OSTATECZNEJ WERSJI PROJEKTU USTAWY. POZNALIŚMY JEDNAK ZAPOWIEDZI, KTÓRE MOŻNA OKREŚLIĆ JAKO PRAWDOPODOBNE.

Jak wyglądają stawki akcyzy na samochody osobowe obecnie?

Art. 105 ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. 2009 Nr 3 poz. 11) przewiduje tylko dwie stawki akcyzy na samochody osobowe. Pierwsza dotyczy pojazdów o pojemności silnika nieprzekraczającej 2000 cm<sup>3</sup>, druga obowiązuje pojazdy o pojemności większej niż 2000 cm<sup>3</sup>. Występuje tutaj ogromna różnica (sześciokrotna). Niższa stawka to 3,1%, wyższa została ustalona na poziomie 18,6%.

Uzasadnienie z pozoru jest proste. Chodzi o ochronę środowiska. Większe silniki emitują więcej spalin.

Pojawia się jednak pytanie z jakiego powodu samochód o pojemności silnika 2005 cm<sup>3</sup> powinien podlegać sześciokrotnie wyższej stawce podatku niż ten o pojemności 1990 cm<sup>3</sup>. Co więcej, silniki mniejsze ale starsze mogą być znacznie bardziej toksyczne niż te nowsze i większe. Zasadność obecnej konstrukcji omawianego przepisu wydaje się bardzo wątpliwa.

Jak mogą wyglądać stawki akcyzy na samochody osobowe od stycznia 2017?

Według zapowiedzi Ministerstwa Finansów stawki akcyzy mają być zależne od pojemności silnika, wieku samochodu i norm spalania. W miejsce dotychczasowych dwóch stawek akcyzy pojawi się kilkadziesiąt. Nie ma jednak gwarancji czy nowe zasady nie będą w praktyce oznaczały większych obciążeń podatkowych dla osób sprowadzających samochody osobowe z zagranicy lub kupujących nowe na rynku krajowym.

## VAT WYŁĄCZNIE W FORMIE ELEKTRONICZNEJ OD 2017 ROKU

OD 1 STYCZNIA 2017 R. ROZLICZENIA PODATKU VAT BĘDĄ MIAŁY FORMĘ WYŁĄCZNIE ELEKTRONICZNĄ. TO EFEKT ZMIAN W USTAWIE O VAT. USTANIE MOŻLIWOŚĆ WYSYŁANIA DEKLARACJI VAT LISTEM POLECONYM LUB OSOBISTEGO ZŁOŻENIA W URZĘDZIE.

Zmiany dotyczące osób fizycznych obejmą następujące rodzaje dokumentów:

- VAT-7,
- VAT-7D,
- VAT-7K,
- informacja podsumowująca o dokonanych wewnątrzwspólnotowych transakcjach (VAT-UE),
- korekta informacji podsumowującej

o dokonanych wewnątrzwspólnotowych transakcjach (VAT-UEK),  
• informacja podsumowująca/korekta informacji podsumowującej w obrocie krajowym (VAT-27),

Załączony podpis elektroniczny musi zawierać dane elektroniczne (NIP lub PESEL, imię, nazwisko, data urodzenia, kwota przychodu sprzed dwóch lat) po-

datnika, płatnika lub osoby przesyłającej dokumenty.

Podatnicy inni niż osoby fizyczne będą zobowiązani do składania deklaracji przy użyciu bezpiecznego podpisu elektronicznego weryfikowanego poprzez ważny certyfikat.

PAWEŁ KULA

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



## 100 ZMIAN DLA FIRM - OBJAŚNIENIA PODATKOWE

W LISTOPADZIE DO SEJMU WPŁY-  
NAŁ RZĄDOWY PROJEKT USTAWY  
O ZMIANIE NIEKTÓRYCH USTAW  
W CELU POPRAWY OTOCZENIA  
PRAWNEGO PRZEDSIĘBIORCÓW,  
STANOWIĄCY PIERWSZY ETAP  
REALIZACJI PLANU NA RZECZ  
ODPOWIEDZIALNEGO ROZWOJU  
MINISTRA MORAWIECKIEGO.

PIOTR POPIEL

Młodszy Konsultant Podatkowy w warszawskim biurze Russell Bedford Poland z którym związany jest od kwietnia 2016 r. Absolwent prawa na Uniwersytecie Warszawskim. Przez okres studiów zdobywał doświadczenie w kancelariach zajmujących się sprawami prawno-podatkowymi.



Celem ustawy jest poprawa warunków prawnych wykonywania działalności gospodarczej w Polsce. Realizacji tego zamiaru służyć będzie redukcja niektórych obowiązków administracyjnych, doprecyzowanie zagadnień wywołujących wątpliwości interpretacyjne, zmiany wspierające rozwój przedsiębiorczości, podniesienie efektywności pracy, usprawnienie procesu inwestycyjnego oraz zmniejszenie uciążliwości kontroli działalności gospodarczej.

W projekcie znajdują się również propozycje zmiany Ordynacji podatkowej. Do obecnie funkcjonującego systemu wydawania interpretacji prawa podatkowego (indywidualnych i ogólnych) ma zostać dodana nowa instytucja – Objasnienia podatkowe dotyczące prawa podatkowego wydawane przez Ministra Finansów. Na marginesie należy wskazać, że Ministerstwo Finansów wydaje obecnie broszury informacyjne dotyczące poszczególnych rodzajów podatków, jednakże nie mają one mocy wiążącej, tj. podatnik nie może powoływać się na ich treść przed Organami podatkowymi.

Zdaniem rządu w odróżnieniu od Interpretacji ogólnych, nie będą one dotyczyły wyłącznie wykładni przepisów, lecz obejmować mają wyjaśnienia dotyczące praktycznego ich zastosowania – wraz z podaniem przykładowych sytuacji. Objasnienia podatkowe podobnie jak interpretacje prawa podatkowego będą zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej i na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych wraz z oznaczeniem daty ich zamieszczenia. Zgodnie z proponowanymi przepisami, w przypadku zastosowania się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do Objasnień podatkowych – zastosowanie będą miały te same zasady dotyczące ochrony podatnika jakie obowiązują w przypadku Interpretacji ogólnej.

Choć zdaniem rządu, Objasnienia podatkowe mają stanowić pomoc dla podatników, to wątpliwe są ich praktyczne korzyści. Nie sposób zgodzić się z twierdzeniem, że jest to rozwiązanie znacznie różniące się od Interpretacji ogólnej z uwagi na fakt, że ma ona na celu jedynie wykładnię przepisów a Objasnienia po-

datkowe będą zawierać wskazanie praktycznych aspektów stosowania prawa. Interpretacje ogólne są zawsze wydawane na podstawie konkretnego stanu faktycznego i związanych z nim rozbieżności co do stosowania prawa, nie stanowią oderwanej od faktycznego zastosowania analizy normy prawnej.

W uzasadnieniu do planowanej ustawy napisano również, że w ramach Objasnień podatkowych, Minister wskaże również przykładowe sytuacje w których takie rozumienie przepisu będzie miało zastosowanie. Jest to bardzo niespójna konstrukcja, która może spowodować, że Urzędy Skarbowe zaczną traktować „przykładowe sytuacje” jako jedyne do których dane Objasnienia mają zastosowanie.

Do plusów nowej instytucji należy jednak zaliczyć propozycje zgodnie z którą, Objasnienia podatkowe będą mogły być wydawane również w odniesieniu do nowych przepisów, co do których nie występuje jeszcze spór interpretacyjny.

Powyższe pokazuje, że Objasnienia podatkowe nie wprowadzą znaczących zmian w obecnie funkcjonującym systemie wiążących interpretacji prawa podatkowego. Zamiast tworzyć kolejną instytucję należałoby w pierwszej kolejności skupić się na uchwalaniu prostego i zrozumiałego prawa podatkowego, którego stosowanie nie sprawiałoby podatnikom problemów, a następnie udoskonalić narzędzia już istniejące, tj. Interpretację ogólną i indywidualną.

Na marginesie należy wskazać, że od początku 2007 r. tj. od daty kiedy Minister Finansów może wydawać Interpretacje ogólne, skorzystał z tego uprawnienia tylko 63 razy, czyli średnio 7 razy rocznie. Projekt rządowy jest obecnie na etapie prac sejmowych. W tym samym czasie Dyrektorzy Izby Skarbowych działający w imieniu Ministra Finansów, wydali kilkaset tysięcy Interpretacji indywidualnych i utrzymania takiego trendu należy się spodziewać.

Z uwagi na dużą ilość proponowanych dotyczących kilkunastu ustaw regulujących zasady prowadzenia działalności gospodarczej należy się jeszcze spodziewać wielu zmian w trakcie prac komisji sejmowych i Senatu.



## NOWY SYSTEM MONITOROWANIA PRZEWOZU TOWARÓW

PROJEKT USTAWY Z 9 LISTOPADA 2016 R. O SYSTEMIE MONITOROWANIA DROGOWEGO PRZEWOZU TOWARÓW OKREŚLA ZASADY MONITOROWANIA PRZEWOZU TOWARÓW ORAZ ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZA NARUSZENIE OBOWIĄZKÓW ZWIĄZANYCH Z DROGOWYM PRZEWOZEM TOWARÓW, KTÓRE MAJĄ WEJŚĆ W ŻYCIE 1 STYCZNIA 2017 R. WYJĄTEK STANOWIĄ PRZEPISY, DOTYCZĄCE LOKALIZATORÓW, KTÓRE PRZEWOŹNICY BĘDĄ MUSIELI UMIESZCZAĆ W KAŻDYM ŚRODKU TRANSPORTU, MAJĄCE OBOWIĄZYWAĆ OD 1 LIPCA 2017 R.

Celem planowanych zmian jest ochrona legalnego handlu towarami uznanymi przez Ministerstwo Finansów i Rozwoju za „wrażliwe”, ułatwienie walki z „szarą strefą”, a także ograniczenie poziomu uszczupień w kluczowych dla budżetu podatkach, tj. podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego.

Przykładem obecnie występujących nadużyć jest np. napływ towarów z innych państw członkowskich, od których podmioty obowiązane nie uiszczają podatków albo przywóz alkoholu skazonego zwolnionego od akcyzy, który jest następnie prostymi metodami odkażany i oferowany w sprzedaży detalicznej.

W celu realizacji powyższych zamierzeń zostanie stworzony system elektroniczny obejmujący m.in. elektroniczny rejestr służący do przesyłania,

gromadzenia i przetwarzania danych ze zgłoszeń przewozu towarów, do którego dane będą przesyłane za pomocą urządzeń znajdujących się w poszczególnych środkach transportu. System ten oparty będzie na standardzie GSM GPRS i pozycjonowania satelitarnego.

W przypadku przewozu towarów rozpoczynającego się na terytorium Polski, podmiot wysyłający obowiązany będzie do przesłania do rejestru, nie później niż na 3 godziny przed rozpoczęciem przewozu, zgłoszenia i uzyskać numer referencyjny, który każdorazowo będzie musiał posiadać kierujący pojazdem.

Zgłoszenie powinno zawierać planowaną datę rozpoczęcia przewozu, dane podmiotu wysyłającego i odbiorcy towarów, adres miejsca załadunku i dostarczenia towarów, informacje dotyczące towaru, w tym w szczególności

rodzaj towarów, pozycję CN lub pozycję PKWiU, wartość netto, ilość, masę brutto i masę netto. Ponadto, kierowca będzie obowiązany przed rozpoczęciem przewozu uzupełnić zgłoszenie o numer rejestracyjny środka transportu, swoje dane, datę faktycznego rozpoczęcia przewozu, miejsce dostarczenia towarów albo zakończenia przewozu na terytorium kraju, indywidualny numer lokalizatora i numer dokumentu przewozowego.

Obowiązki uzupełnienia w systemie rejestrującym zostały nałożone również na odbierającego towar. Rejestracja obejmująca nieco inne dane będzie obowiązywała również w przypadku przewozu towarów z państwa członkowskiego albo z państwa trzeciego na terytorium Polski.

Kontrola przewozu towarów polegać



będzie na sprawdzeniu przestrzegania obowiązków podmiotu wysyłającego, odbierającego oraz kierującego środkiem transportu w zakresie dokonywania zgłoszenia przewozu towarów, uzupełniania, aktualizacji zgłoszenia oraz zainstalowania i funkcjonowania lokalizatora, a także sprawdzeniu zgodności danych zawartych w zgłoszeniu ze stanem faktycznym.

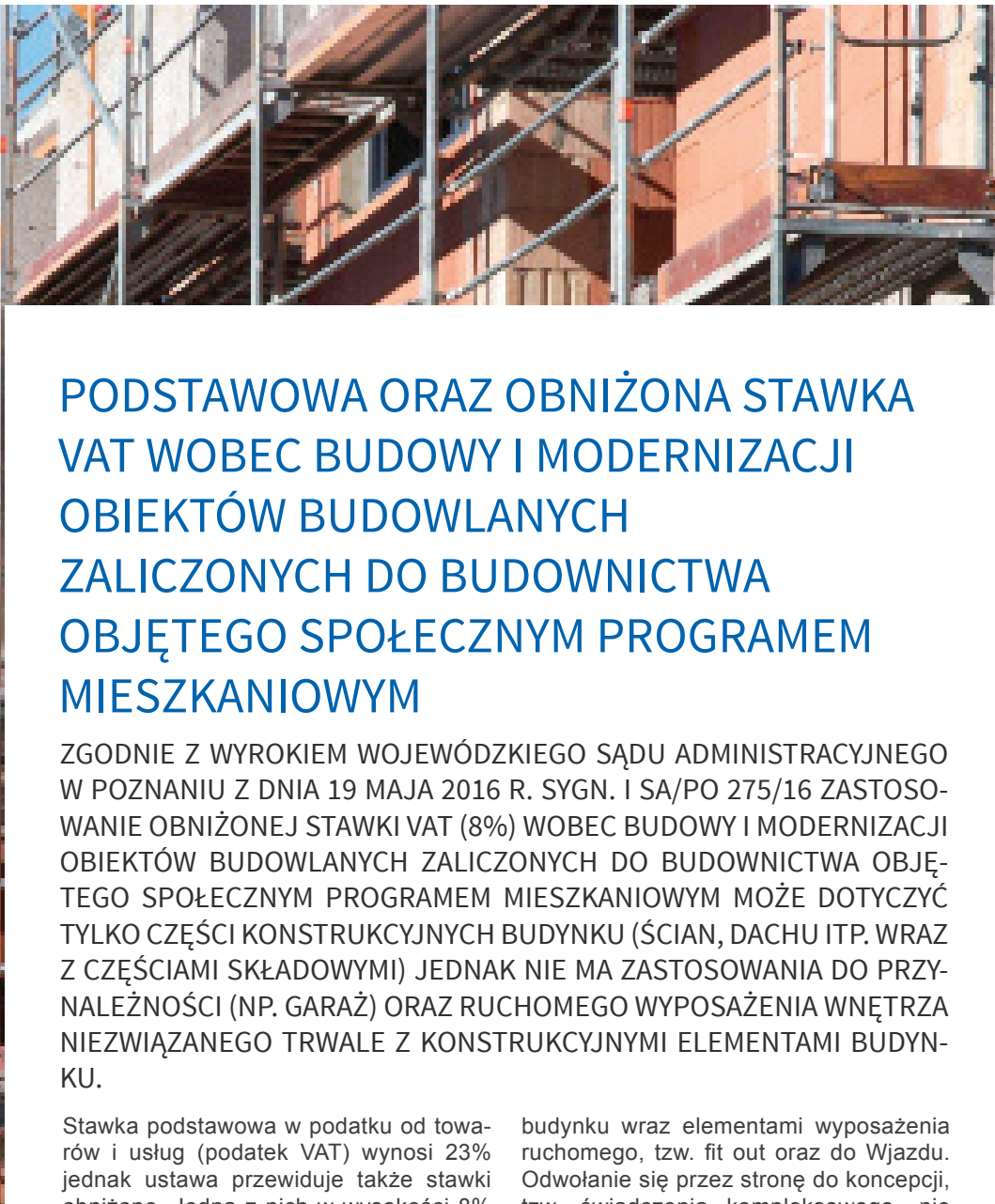
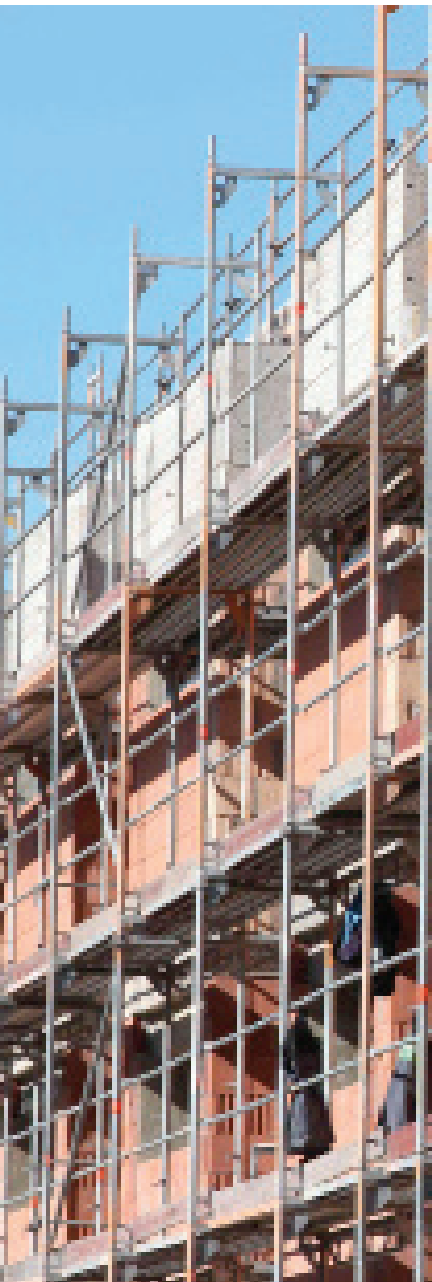
Jeżeli w trakcie kontroli stwierdzone zostaną uchybienia, w tym m.in. nie zostanie przedstawiony przez kierującego środkiem transportu numer referencyjny dla dokonywanego przewozu towarów, informacje przekazane w przypadku niedostępności rejestru lub towar nie odpowiada, co do rodzaju lub ilości informacji podanym w zgłoszeniu lub zostanie stwierdzony brak funkcjonowania lokalizatora – na środek

transportu może zostać nałożone zamknięcia urzędowe. Ponadto może zostać pobrana próbka towaru lub mogą zostać podjęte czynności zmierzające do skierowania albo usunięcia środka transportu do wyznaczonego miejsca wskazanego przez kontrolującego.

W celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania systemu, przestrzegania wszystkich obowiązków nałożonych na przewoźników oraz przeciwdziałania innym naruszeniom prawa, ustawa przewiduje szereg sankcji w tym m.in. kaucję pobieraną w związku z nałożeniem zamknięć urzędowych, karę pieniężną w wysokości 46% wartości netto towaru nakładaną w przypadku niedokonania zgłoszenia oraz kary pieniężne od 1000 zł do 20 000 zł w przypadku stwierdzenia innych uchybień.

#### PIOTR POPIEL

Młodszy Konsultant Podatkowy w warszawskim biurze Russell Bedford Poland z którym związany jest od kwietnia 2016 r. Absolwent prawa na Uniwersytecie Warszawskim. Przez okres studiów zdobywał doświadczenie w kancelariach zajmujących się sprawami prawno-podatkowymi.



## PODSTAWOWA ORAZ OBNIŻONA STAWKA VAT WOBEC BUDOWY I MODERNIZACJI OBIEKTÓW BUDOWLANYCH ZALICZONYCH DO BUDOWNICTWA OBJĘTEGO SPOŁECZNYM PROGRAMEM MIESZKANIOWYM

ZGODNIE Z WYROKIEM WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W POZNANIU Z DNIA 19 MAJA 2016 R. SYGN. I SA/PO 275/16 ZASTOSOWANIE OBNIŻONEJ STAWKI VAT (8%) WOBEC BUDOWY I MODERNIZACJI OBIEKTÓW BUDOWLANYCH ZALICZONYCH DO BUDOWNICTWA OBJĘTEGO SPOŁECZNYM PROGRAMEM MIESZKANIOWYM MOŻE DOTYCZYĆ TYLKO CZĘŚCI KONSTRUKCYJNYCH BUDYNKU (ŚCIAN, DACHU ITP. WRAZ Z CZĘŚCIAMI SKŁADOWYMI) JEDNAK NIE MA ZASTOSOWANIA DO PRZYNALEŻNOŚCI (NP. GARAŻ) ORAZ RUCHOMEGO WYPOSAŻENIA WNĘTRZA NIEZWIĄZANEGO TRWALE Z KONSTRUKCYJNYMI ELEMENTAMI BUDYNKU.

Stawka podstawowa w podatku od towarów i usług (podatek VAT) wynosi 23% jednak ustawa przewiduje także stawki obniżone. Jedną z nich w wysokości 8% dotyczy dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym ( art. 41 ust 12 ustawy o podatku od towarów i usług).

Zgodnie z powołanym orzeczeniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu nie ma podstaw do objęcia obniżoną stawką VAT usługi kompleksowej dotyczącej zarówno elementów konstrukcyjnych budynku jak i przynależności oraz wyposażenia:

„prawidłowe jest stanowisko organu podatkowego, że niemożliwym jest zastosowanie jednej, preferencyjnej stawki podatku od towarów i usług do dostawy

budynku wraz elementami wyposażenia ruchomego, tzw. fit out oraz do Wjazdu. Odwołanie się przez stronę do koncepcji, tzw. świadczenia kompleksowego, nie może znaleźć zastosowania w odniesieniu do dostawy elementów wyposażenia budynku, które nie są jego częściami składowymi, lecz stanowią jedynie przynależności. Obniżona stawka podatku nie znajdzie zastosowania w odniesieniu do wyposażenia, gdyż dostawa ruchomych elementów wyposażenia nie może być elementem czynności, o której mowa w art. 41 ust. 12 ustawy”

Powyższe orzeczenie wskazuje, że wykonanie zespołu czynności stanowiącego organizacyjnie jedną całość nie oznacza automatycznego objęcia wszystkich dostaw towarów stawką obniżoną. Konieczne jest wyodrębnienie różnych rodzajów i zastosowanie odpowiednich stawek VAT do każdej z nich.

### PAWEŁ KULA

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

## NIEODPŁATNE UŻYCZENIE NIERUCHOMOŚCI NA POTRZEBY DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ W PODATKU PIT



NIEODPŁATNE UŻYCZENIE MOŻNA OKREŚLIĆ JAKO „BEZPŁATNY NAJEM”. TAKA FORMA PRAWNA TYTUŁU DO NIERUCHOMOŚCI JEST W PRAKTYCE WYKORZYSTYWANA M.IN. PRZEZ DROBNYCH PRZEDSIĘBIORCÓW NIEDYSYONUJĄCYCH WŁASNYMI BUDYNKAMI.

Zgodnie z interpretacją indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 18 lutego 2015 r. sygn. IPPB1/415-1356/14-2/AM nieodpłatne użyczenie nie skutkuje dochodem po stronie użyczającego i z tego powodu nie może być opodatkowane podatkiem dochodowym od osób fizycznych (podatek PIT).

Wnioskodawca powołanej interpretacji indywidualnej jest polskim rezydentem i podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych. W ramach prywatnego majątku posiada lokal mieszkalny, w którym jeden pokój udostępnił nieodpłatnie Towarzystwu Naukowemu o realizacji celów statutowych stowarzyszenia. Mieszkanie to jest jednocześnie miejscem zamieszkania Wnioskodawcy.

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie uznał za prawidłowe stanowisko wnioskodawcy zgodnie z którym :

„nie powstaje u niego przychód do opodatkowania w rozumieniu art. 11 ust 1 ustawy o PIT. Ewentualne nieodpłatne świadczenie w naturze otrzymuje od Wnioskodawcy

stowarzyszenie, jako korzystające z części lokalu bez ponoszenia z tego tytułu opłat najmu”.

Cytowany fragment zwraca uwagę, że w opisywanym przypadku nie powstaje obowiązek podatkowy w podatku PIT po stronie użyczającego jednak beneficjent użyczenia jest zobowiązany do uwzględnienia wartości nieodpłatnego świadczenia w obliczaniu podstawy opodatkowania. Wynika to z treści art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zgodnie z którym:

Przychodami (...) są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych kształtuje odmiennie obowiązki podatkowe dotyczące nieodpłatnego użyczenia pomiędzy osobami z najbliższej rodziny. W takim przypadku nie powstaje obowiązek podatkowy po żadnej ze stron co wynika z treści art. 21 ust. 1 pkt 125

ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Potwierdza to m.in. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 22 grudnia 2014 sygn. IBP-BI/1/415-1143/14/WRz zgodnie z którą:

„po stronie Wnioskodawcy powstanie przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 14 ust. 2 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zwolniony jednakże od opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 125 tej ustawy”.

PAWEŁ KULA

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

# Przenoszenie środowiskowych pozwoleń zintegrowanych przy dzieleniu spółek prawa handlo- wego

PRZY ZMIANACH PODMIOTOWYCH DOTYCZĄCYCH SPÓŁEK PRAWA HANDLOWEGO ISTOTNYMI ASPEKTAMI, KTÓRE W WIELU PRZYPADKACH ODGRYWAJĄ KLUCZOWĄ ROLĘ DLA PROWADZENIA DANEGO RODZAJU DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ, SĄ WSZELKIE POZWOLENIA ŚRODOWISKOWE, SPOŚRÓD KTÓRYCH NAJISTOTNIEJSZĄ ROLĘ ODGRYWAJĄ TZW. „POZWOLENIA ZINTEGROWANE”. POMIMO TEGO, ŻE CO DO ZASADY WSZELKIE ZEZWOLENIA ADMINISTRACYJNE PODLEGAJĄ SUKCESJI PRZY TRANSFORMACJACH SPÓŁEK PRAWA HANDLOWEGO, PODMIOT MAJĄCY KORZYSTAĆ Z KONKRETNICH INSTALACJI, MUSI WYPEŁNIĆ CIĄŻĄCE NA NIM OBOWIĄZKI ZWIĄZANE ZE ZGŁOSZENIEM ZMIAN WŁAŚCICIELA INSTALACJI DO WŁAŚCIWEGO ORGANU. NINIEJSZE OPRACOWANIE OGRANICZY SIĘ WYŁĄCZNIE DO INSTYTUCJI PODZIAŁU SPÓŁEK PRAWA HANDLOWEGO, A ZATEM BĘDZIE DOTYCZYŁO TYLKO SPÓŁEK KAPITAŁOWYCH.

Czym jest pozwolenie zintegrowane?

Pozwolenie zintegrowane jest instrumentem prawnym (zezwo-  
leniem), które warunkuje możli-  
wość prowadzenia wybranych  
rodzajów działalności gospo-  
darczej. Jego uzyskanie jest ko-  
nieczne dla prowadzenie więk-  
szości instalacji przemysłowych  
oraz innych instalacji, takich  
jak na przykład: oczyszczalnia  
ścieków, czy duża hodowla dro-  
biu. Zostały one wprowadzone  
do prawa unijnego Dyrektywą  
Rady 96/61/WE z dnia 24 wrze-  
śnia 1996 r. dotyczącą zintegro-  
wanego zapobiegania zanie-  
czyszczeniom i ich kontroli (Dz.  
Urz. WE L 257 z 10.10.1996, s.  
26 z późn. zm.), która została  
transponowana do polskiego  
porządku prawnego ustawą z

dnia 27 kwietnia 2001 r. - Pra-  
wo ochrony środowiska (Dz.U.  
2001 nr 62 poz. 627. Z późn.  
zm., dalej „POŚ”). Pozwolenia  
zintegrowane zastępują poje-  
dyncze (częstkowe) pozwolenia  
środowiskowe i obejmują swoim  
zakresem wszystkie oddziały-  
wania na środowisko instalacji  
danego rodzaju, oraz wzajem-  
ne ich powiązania. Obecnie są  
one udzielane przez marszałka  
województwa, w drodze decyzji  
administracyjnej.

Co z pozwoleniem w przypadku  
podziału spółki?

Zgodnie z art. 531 § 2 Ustawy z  
dnia 15 września 2000 r. – Ko-  
deks spółek handlowych, (Dz.U.  
2000 nr 94 poz. 1037 z późn.  
zm., dalej: „KSH”) na spółkę  
przejmującą lub spółkę nowo  
związaną powstałą w związku



z podziałem przechodzą z dniem podziału bądź z dniem wydzielenia w szczególności zezwolenia, koncesje oraz ulgi, pozostające w związku z przydzielonymi jej w planie podziału składnikami majątku spółki dzielonej, a które zostały przyznane spółce dzielonej, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji lub ulgi stanowi inaczej. Na mocy ww. przepisu następuje zatem sukcesja uniwersalna praw i obowiązków wskazanych w planie podziału, a więc wstąpienie spółki przejmującej bądź nowo zawiązanej w, określony przez plan podziału, ogół praw i obowiązków spółki dzielonej. Powyżej wskazana sukcesja znajduje potwierdzenie w przepisie art. 193 ust. 5 POŚ, na podstawie którego pozwolenie nie wygasa, jeżeli nastąpiło m.in. połączenie, podział lub przekształcenie spółek handlowych na podstawie przepisów tytułu IV KSH. Natomiast w myśl przepisu art. 189 ust. 1 ustawy POŚ podmiot, który staje się prowadzącym instalację lub jej oznaczoną część, przejmuje prawa i obowiązki wynikające z pozwoleń dotyczących tej instalacji lub jej oznaczonej części.

Obowiązki spoczywające na podmiocie, na który przechodzą pozwolenia środowiskowe

Na mocy art. 189 ust. 2 POŚ podmiot, który staje się podmiotem prowadzącym instalację lub ich oznaczonych części, a tym samym przejmuje prawa i obowiązki wynikające z pozwoleń dotyczących tych instalacji lub ich oznaczonych części, występuje niezwłocznie z wnioskiem

o zmianę pozwoleń w zakresie oznaczenia prowadzącego instalację. Adresatem wniosku jest marszałek województwa, a wniosek składany jest do urzędu marszałkowskiego. Nieostry termin bezzwłoczności należałoby wiązać z dniem podziału bądź wydzielenia, określonymi w art. 530 KSH. Wniosek powinien zawierać: dotychczasowe pozwolenie bądź jego kopię, opłatę skarbową od zmiany pozwolenia, informację odpowiadającą odpisowi aktualnemu z Rejestru Przedsiębiorców spółki nowo zawiązanej, bądź spółki przejmującej oraz plan podziału.

Na co należy zwrócić szczególną uwagę

Należy szczegółowo zbadać, czy w niektórych przypadkach zakres dotychczasowej eksploatacji instalacji, który był zgodny w chwili wydania decyzji, nadal odpowiada aktualnym wymogom. Dotyczy to przede wszystkim zakresu emisji substancji do powietrza. Mianowicie podmiot zgłaszający może mieć tytuł prawny do zmienionego obszaru konkretnej działki, na której znajduje się instalacja, a nowa analiza obliczeń rozprzestrzeniania się niektórych substancji w powietrzu może wykazać, że przekroczone standardy jakości poza terenem, do którego prowadzący instalację ma tytuł prawny. Ponadto, konieczne jest zwrócenie uwagi na to, czy po dokonaniu podziału będzie wymagane pozwolenie zamiast zwykłego zgłoszenia, bądź na odwrót (zwykłe zgłoszenie w miejsce pozwolenia).

*Należy szczegółowo zbadać, czy w niektórych przypadkach zakres dotychczasowej eksploatacji instalacji, który był zgodny w chwili wydania decyzji, nadal odpowiada aktualnym wymogom.*

#### MACIEJ RAKOWSKI

Junior Associate w Russell Bedford Poland, związany z kancelarią od stycznia 2016 r. W okresie 2013 – 2015 r. współpracował i zdobywał doświadczenie w dwóch kancelariach prawnych oraz w firmie zajmującej się ubezpieczeniami korporacyjnymi. Ukończył w 2014 r. z wyróżnieniem studia na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego oraz Centrum Prawa Amerykańskiego, organizowane przez Uniwersytet Warszawski i University of Florida, Levin College of Law. W chwili obecnej aplikant adwokacki. Autor, bądź współautor kilku publikacji o tematyce prawnej z zakresu prawa gospodarczego i nowych technologii w Dzienniku Gazecie Prawnej oraz na portalach branżowych. Specjalizuje się w prawie cywilnym, handlowym oraz w prawie nowych technologii.

## Zastosowanie skargi pauliańskiej do czynności prawnych w ramach transakcji restrukturyzacyjnych

ZGODNIE Z OGÓLNĄ ZASADĄ PRAWA CYWILNEGO, DŁUŻNIK ODPOWIADA ZA ZOBOWIĄZANIA CAŁY SWOIM MAJĄTKIEM, JAKI POSIADA W CHWILI WYMAGALNOŚCI WIERZYTELNOŚCI. SAMO ZACIĄGNIĘCIE ZOBOWIĄZANIA NIE OGRANICZA JEDNAK W ŻADEN SPOSÓB UPRAWNIENI DŁUŻNIKA DO ROZPORZĄDZENIA SKŁADNIKAMI JEGO MAJĄTKU, A ZATEM TO WIERZCIEL PONOSI RYZYKO NIETYCZALNOŚCI DŁUŻNIKA.

Pomocna w takiej sytuacji może być przewidziana przez ustawodawcę instytucja skargi pauliańskiej, wywodząca się jeszcze z prawa rzymskiego (actio Pauliana), która stanowi instrument coraz częściej wykorzystywany przez wierzycieli niemożących zaspokoić się z majątku dłużnika. Coraz częściej jest ona też wykorzystywana w przypadku, gdy dojdzie do „serii rozporządzeń” danym składnikiem majątku nie tylko w stosunkach stricte cywilnoprawnych, ale również w różnego typu transakcjach restrukturyzacyjnych.

Skarga pauliańska to szczególnego rodzaju instytucja prawa cywilnego uregulowana w art. 527-534 Kodeksu cywilnego (Dz.U. z 2014 r. poz. 121 ze zm.), która daje uprawnienia wierzycielowi w sytuacji, gdy dłużnik zbywa składniki swojego majątku, w skutek czego staje się on niewypłacalny albo staje się niewypłacalny w wyższym stopniu („czynności prawne dokonane z pokrzywdzeniem wierzyciela”). Innymi słowy, jeśli przed spłatą wierzyciela dłużnik dokonał czynności prawnej z osobą trzecią lub osobami trzecimi, wskutek czego jego majątek pomniejszy się, a z pozostałych składników majątkowych wierzycieli nie będzie mógł odzyskać swoich należności, to wierzyciel ten może żądać uznania czynności pomiędzy dłużnikiem a osobą trzecią za bezskuteczną względem niego. Wyrok uznający na podstawie art. 527 k.c. bezskuteczność określonej czynności prawnej przenoszącej przedmiot lub prawo z majątku dłużnika do majątku osoby trzeciej, nie powoduje jednak ich powrotu do majątku dłużnika, lecz daje wierzycielowi prawo zaspokojenia się z tego przedmiotu lub prawa, pozostającego nadal w majątku osoby trzeciej, przed jej wierzycielami (postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 7

kwietnia 2011 r., IV CSK 375/10).

Skarga pauliańska może stanowić przedmiot powództwa bądź zarzutu. W każdym jednak przypadku niezbędne jest spełnienie łącznie trzech przesłanek przewidzianych przez art. w art. 527 k.c., a mianowicie:

- Pokrzywdzenie wierzycieli, jeżeli skutkiem czynności prawnej dłużnika osoba trzecia uzyskała korzyść majątkową;
- Działanie dłużnika ze świadomością pokrzywdzenia wierzycieli oraz
- Wiedza lub niezachowanie należytej staranności przy możliwości dowiedzenia się przez osobę trzecią o działaniu dłużnika ze świadomością pokrzywdzenia wierzycieli.

Pojęcie „czynności prawnej dokonanej z pokrzywdzeniem wierzyciela” jest w orzecznictwie Sądu Najwyższego rozumiane bardzo szeroko i nie obejmuje swym zakresem jedynie umów darowizny czy sprzedaży, ale również umowę najmu (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 15 czerwca 2005 r., IV CK 806/04), ugody sądowe, czynności procesowe (np. zgoda wyrażona w postępowaniu o zniesienie współwłasności rzeczy wspólnej na przyznanie własności rzeczy drugiemu współwłaścicielowi bez ekwiwalentu z jego strony, por. uchwała Sądu Najwyższego z dnia 8 października 2015 r., sygn. akt III CZP 56/15), a także:

- uchwały wspólników podjęte ze świadomością pokrzywdzenia wierzyciela (tak w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 26 czerwca 2015 r., sygn. I CSK 311/14) oraz

- wniesienie danego składnika majątkowego w ramach aportu do spółki kapitałowej (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 5 grudnia 2007 r., sygn. I CSK 221/07).

Wskazać dodatkowo należy, iż ustawodawca - dla wzmocnienia pozycji wierzyciela - wprowadza dodatkowo domniemania ułatwiające dochodzenie z roszczeń ze skargi pauliańskiej. Pierwsze z nich, określone w art. 527 § 3 k.c., zakłada, że jeżeli wskutek czynności korzyść uzyskała osoba będąca w bliskim stosunku z dłużnikiem, to wiedziała ona, że dłużnik działał ze świadomością pokrzywdzenia wierzycieli. Drugie natomiast - które statuuje art. 527 § 4 k.c. - obejmuje sytuację, gdy korzyść majątkową uzyskał przedsiębiorca pozostający z dłużnikiem w stałych stosunkach gospodarczych. Wtedy także przyjmuje się, że wiedział on, że dłużnik działał ze świadomością pokrzywdzenia wierzycieli. W judykaturze domniemania te - zwłaszcza dotyczące stosunku bliskości - również ujmowane są bardzo szeroko i odnoszą się do wszelkiego rodzaju wspólność interesów osobistych, majątkowych lub współpracy z inną osobą funkcjonującą w ramach zorganizowanej zbiorowości prawnej, np. spółki prawa handlowego czy nawet samo planowanie wspólnej działalności gospodarczej (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 7 marca 2013 r., IV CSK 452/12; zob. też wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 12 czerwca 2013 r., VI ACa 1688/12)

Zgodnie z art. 531 § 1 k.c. uznanie za bezskuteczną czynności prawnej dłużnika dokonanej z pokrzywdzeniem wierzycieli następuje w drodze powództwa lub zarzutu przeciwko osobie trzeciej, która wskutek czynności uzyskała korzyść majątkową.



Nie jest zatem stroną procesu pauliańskiego sam dłużnik. Z kolei, zgodnie z art. 531 § 2 k.c., w przypadku gdy osoba trzecia rozporządziła uzyskaną korzyścią, wierzyciel może wystąpić bezpośrednio przeciwko osobie, na której rzecz rozporządzenie nastąpiło, jeżeli osoba ta wiedziała o okolicznościach uzasadniających uznanie czynności dłużnika za bezskuteczną albo jeżeli rozporządzenie to było nieodpłatne.

Przepis ten dotyczy sytuacji, w której dochodzi do serii rozporządzeń tzn. zbycia składnika majątku przez osobę trzecią na rzecz dalszej osoby („osoby czwartej”) i daje wierzycielowi podstawę do wystąpienia bezpośrednio przeciwko tej „czwartej” osobie; w przypadku natomiast zbycia korzyści majątkowej na rzecz „osoby piątej” - przeciwko „osobie piątej” itd. Zgodnie bowiem z utrwalonym stanowiskiem doktryny i judykatury legitymację bierną w postępowaniu (czyli możliwości bycia pozwanym w procesie) ma wówczas ostatni nabywca korzyści (następca szczególny).

Na gruncie omawianego przepisu pojawiły się jednak kontrowersje dotyczące tego, która z następujących po sobie czynności uznana powinna zostać za bezskuteczną, a tym samym, jak powinna zostać sprecyzowana treść żądania wierzyciela skierowanego przeciwko osobie, na rzecz której nastąpiło rozporządzenie. Ma to duże znaczenie w praktyce, gdyż od tego zależy dobór drogi prawnej, która pozwoli wierzycielowi sięgnąć do korzyści, która nie znajduje się już w majątku dłużnika ani nawet osoby trzeciej.

Stanowisko Sądu Najwyższego jest niejednolite w tym względzie. Z jednej strony przyjmuje się, iż to czynność „pierwsza” powinna zostać uznana za bezskuteczną (tak Sąd Najwyższy przyjął w wyroku z dnia 12 kwietnia 2012, II CSK 448/11; tak też w wyroku z dnia 5 lutego 2015 r., V CSK 246/14). Sąd Najwyższy – przyjmując tę koncepcję - wskazał, że art. 531 § 2 k.c. wprawdzie określa osobę, na rzecz której nastąpiło rozporządzenie, jako legitymowaną biernie i określa przesłanki

jej odpowiedzialności wobec wierzyciela, jednakże podstawą egzekucji z majątku osoby trzeciej jest tytuł wykonawczy wystawiony przeciwko dłużnikowi oraz prawomocny wyrok o stwierdzeniu bezskuteczności czynności prawnej, dokonanej przez dłużnika z pokrzywdzeniem wierzycieli, która stanowi łączność pomiędzy tytułem wykonawczym wystawionym przeciwko dłużnikowi a stwierdzeniem bezskuteczności czynności, którą dłużnik dokonywał. W przeciwnym razie brak byłoby takiej łączności. Sąd Najwyższy zwrócił także uwagę na to, że orzeczenie uwzględniające skargę pauliańską ma charakter konstytutywny, wobec czego – w razie przyjęcia odmiennej koncepcji – czynność dłużnika pozostawałaby w mocy także względem wierzyciela i nie byłoby podstaw do podważenia wyłącznie czynności następczej względem działań dłużnika (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 kwietnia 2012 r., II CSK 448/11).

Według drugiej linii orzeczniczej natomiast przyjmuje się, że to czynność „ostatnia” podlega uznaniu za bezskuteczną (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 11 grudnia 2013 r., IV CSK 222/13, wyrok z dnia 19 grudnia 2006 r., V CSK 330/06, wyrok z dnia 14 maja 2012 r., II CSK 545/09, wyrok z dnia 24 września 2015 r., V CSK 667/14). Wskazuje się przy tym regułę „tożsamości korzyści”, o którą został uszczuplony (lub niepowiększony) majątek dłużnika i brak znaczenia przy tym, iż doszło do kilkukrotnego i wielopodmiotowego transferu tej korzyści majątkowej. W ocenie Sądu Najwyższego, właśnie dlatego w art. 531 § 2 k.c. przewidziana jest wprost możliwość wystąpienia wierzyciela bezpośrednio przeciwko ostatniemu nabywcy korzyści i jednocześnie domagania się uznania za bezskuteczną wobec wierzyciela ostatniej czynności prawnej z udziałem ostatniego nabywcy korzyści (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 24 września 2015, V CSK 667/14). Podnosi się także, że skoro art. 531 § 2 k.c. wyraźnie stanowi o możliwości wystąpienia wierzyciela bezpośrednio wobec ostatniego nabywcy

tożsamej prawnie korzyści majątkowej, to niesłuszne są obiekcje, że z racji konstytutywnego charakteru powództwa z art. 527 k.c., niezaskarżona czynność prawna dokonana przez dłużnika z osobą trzecią pozostawałaby w mocy także wobec wierzyciela. Uznano zatem, że dla egzekucji wierzyciela z uzyskanej korzyści wystarcza podważenie jedynie ostatniej czynności prawnej. Warunkiem tego jest jednak zła wiara ostatniego nabywcy bądź nieodpłatność czynności.

Judykatura pozostaje natomiast zgodna w jednym względzie, a mianowicie, iż pięcioletni termin do żądania uznania bezskuteczności czynności prawnej dokonanej z pokrzywdzeniem wierzycieli, przewidziany w art. 534 k.c. i stanowiący termin zawity, biegnie od daty czynności dłużnika, a nie od daty późniejszych rozporządzeń.

W obecnej chwili trudno przewidzieć, w jakim kierunku rozwinie się linia orzecznicza i poglądy doktryny w zakresie kształtowania roszczeń na podstawie art. 531 § 2 k.c., a tym samym, która koncepcja zostanie uznana za dominującą. Zważywszy jednak na fakt, iż status osoby „czwartej” czy „piątej” (nabywcy szczególnego) może mieć także spółka kapitałowa będąca beneficjentem korzyści majątkowej otrzymanej z pokrzywdzeniem wierzycieli w postaci na przykład wniesionego do niej aportu, rozstrzygnięcie omawianej rozbieżności w orzecznictwie może być także nie bez znaczenia dla tych spółek jako legitymowanych biernie w procesie pauliańskim.

Wskazać zatem należy, iż przy wszelkich transakcjach restrukturyzacyjnych, które niekiedy są związane z wniesieniem do spółki majątku w celu zabezpieczenia go przed prowadzeniem z niego ewentualnej egzekucji, należy pamiętać, aby w możliwie jak największym stopniu zminimalizować ryzyko powoływania się przez wierzyciela na potencjalne powiązania, w tym osobowe, które mogłyby uzasadniać roszczenia o uznanie czynności za bezskuteczną.

#### EDYTA RYBIŃSKA

Z kancelarią Russell Bedford związana od lutego 2016 roku. Absolwentka Wydziału Prawa na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego oraz Lingwistyki Stosowanej. W 2015 roku ukończyła także Studium Prawa Rosyjskiego organizowane przez Uczelnię Łazarskiego. Obecnie aplikantka radcowska przy OIRP w Warszawie. Doświadczenie zawodowe zdobywała od 2012 roku w kancelariach warszawskich oraz jako prawnik wewnętrzny spółek. Specjalizuje się w prawie cywilnym i prawie handlowym.

# Przestępstwo wykorzystania informacji poufnej w rozumieniu ustawy o obrocie instrumentami finansowymi

W DZIALE X USTAWY O OBROcie INSTRUMENTAMI FINANSOWYMI USTAWODAWCA STYPIZOWAŁ CZĘŚĆ PRZESTĘPSTW GOSPODARCZYCH ZWIĄZANYCH Z RYNKIEM KAPITAŁOWYM. SĄ TO PRZESTĘPSTWA POLEGAJĄCE NA PROWADZENIU DZIAŁALNOŚCI W ZAKRESIE OBROTU INSTRUMENTAMI FINANSOWYMI BEZ WYMAGANEGO ZEZWOLENIA LUB UPOWAŻNIENIA, UJAWNIENIU LUB WYKORZYSTYWANIU INFORMACJI STANOWIĄCYCH TAJEMNICĘ ZAWODOWĄ ORAZ INFORMACJĘ POUFNĄ (INSIDER TRADING), UDZIELANIU REKOMENDACJI LUB NAKŁANIANIU DO NABYCIA LUB ZBYCIA INSTRUMENTÓW FINANSOWYCH, KTÓRYCH DOTYCZY INFORMACJA POUFNA, WBREW ZAKAZOM ORAZ DOKONYWANIU MANIPULACJI INSTRUMENTAMI FINANSOWYMI.

Wskazane powyżej przestępstwa gospodarcze na rynkach kapitałowych charakteryzuje duży stopień skomplikowania połączony ze złożonością modus operandi sprawców tych przestępstw. Ze względu na rozwój technologii i związany z tym ogromny jej skok, nowoczesne technologie są niejednokrotnie wykorzystywane przy popełnianiu czynów zabronionych. Osoby popełniające wskazane przestępstwa to z reguły osoby bardzo dobrze wykształcone, posiadające odpowiednią pozycję społeczną i - często wiążącą się z tym - pozycję zawodową. Ze względu na charakter rynków kapitałowych popełniane przestępstwa często mają charakter międzynarodowy. W konsekwencji prowadzenie postępowań karnych w zakresie przestępstw gospodarczych na rynkach kapitałowych wymaga współpracy organów ścigania z różnych krajów. Jednocześnie organy ścigania korzystają z pomocy szeregu instytucji. Komisja Nadzoru Finansowego, banki, operatorzy telefonii komórkowej, jak i dostawcy usług internetowych oraz domy maklerskie, to tylko niektóre z nich.

Przestępstwo wykorzystania informacji poufnej w rozumieniu ustawy o obrocie instrumentami finansowymi (dalej: „ustawa OIF”) zostało stypizowane w art. 181 tej ustawy. Jest to przestępstwo należące do kategorii przestępstw naruszenia obowiązku zachowania tajemnicy. W związku z tym należy zauważyć, że generalny delikt kamoprawny tego typu sprecyzowany jest w art. 266 ustawy kodeksu karnego (dalej: „kk”). Analiza tego przepisu oraz rozważanego przepisu art. 181

ustawy OIF prowadzi do wniosku, że ten ostatni stanowi *lex specialis* wobec pierwszego. W rezultacie w przypadku wypełnienia znamion ustawowych z art. 181 ustawy OIF wyłączona jest kwalifikacja na podstawie art. 266 kk.

Art. 181 ustawy OIF składa się z dwóch ustępów. W ustępie pierwszym wskazany jest typ podstawowy, natomiast w drugim forma kwalifikowana przestępstwa wykorzystania informacji poufnej wbrew zakazowi określone w art. 156 ust. 1 ustawy OIF.

Pojęcie informacji poufnej zdefiniowane jest w art. 154 ustawy OIF. W rozumieniu Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie (wyrok z dnia 6 maja 2014 roku w sprawie o sygn. akt II GSK 489/13) informacja poufna, to informacja która jest określona w sposób precyzyjny, wtedy gdy wskazuje na okoliczności lub zdarzenia, które wystąpiły lub których wystąpienia można zasadnie oczekiwać, a jej charakter w wystarczającym stopniu umożliwia dokonanie oceny potencjalnego wpływu tych okoliczności lub zdarzeń na cenę lub wartość instrumentów finansowych lub na cenę powiązanych z nimi pochodnych instrumentów finansowych. Istotną cechą informacji poufnej jest jej cenotwórczy charakter, co oznacza, że informacja mogłaby po przekazaniu do publicznej wiadomości w istotny sposób wpłynąć na cenę instrumentów finansowych lub na cenę powiązanych z nimi pochodnych instrumentów finansowych, wtedy, gdy mogłaby ona zostać wykorzystana przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych przez racjonalnie

działającego inwestora. Kolejną istotną cechą informacji poufnej jest jej rzetelność. Tym samym informacja musi być pełna. Oczywiście jest, że tylko kompletna informacja daje rzeczywistą możliwość wykorzystania tej informacji przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych przez racjonalnie działającego inwestora.

Podmiotem przestępstwa stypizowanego w art. 181 ust. 2 ustawy OIF (forma kwalifikowana) może być jedynie osoba, która w chwili popełnienia czynu była zobowiązana do niewykorzystywania informacji poufnej na mocy przepisu art. 156 ust. 1 pkt 1 ustawy OIF. Wskazać przy tym należy, iż krąg sprawców został przez ustawodawcę kazuistycznie ujęty w art. 156 ust. 1 ustawy OIF, gdyż tym właśnie przepisem ustawodawca określił katalog podmiotów zobowiązanych do nieujawniania i niewykorzystywania informacji poufnych. W związku z tym, typ kwalifikowany przestępstwa stypizowanego w art. 181 ust. 2 ustawy OIF będzie miał miejsce w sytuacji, gdy czynu dopuści się osoba z kręgu podmiotów wymienionych w art. 156 ust. 1 pkt 1 ustawy OIF, posiadająca informacje poufne w związku z pełnioną funkcją m.in. członek zarządu, rady nadzorczej, prokurent lub pełnomocnik emitenta lub wystawcy, jego pracownik, biegły rewident, akcjonariusz spółki publicznej, makler lub doradca.

W związku z powyższym przestępstwo stypizowane w art. 181 ust. 2 ustawy OIF ma charakter indywidualny, ponieważ jego sprawcą może być wyłącznie osoba fizyczna o określo-



nych cechach indywidualizujących.

W przypadku art. 181 ustawy OIF przedmiotem ochrony jest zabezpieczenie informacji poufnych przed ich nieuprawnionym wykorzystaniem. Wykorzystanie informacji poufnych polega na nabywaniu lub zbywaniu instrumentów finansowych lub też dokonywaniu innych czynności prawnych powodujących lub mogących powodować rozporządzenie takimi instrumentami finansowymi na rachunek własny lub na rachunek osoby trzeciej. A zatem wykorzystywanie informacji poufnych zawsze jest realizowane przez dokonanie czynności prawnych, które mają za przedmiot instrument finansowy i mogą być dokonywane na rachunek własny lub osoby trzeciej, także w charakterze zastępcy pośredniego – we własnym imieniu, lecz na cudzy rachunek w ramach realizacji zobowiązań wynikających np. z umowy zlecenia bądź też umowy powierniczej.

Zgodnie z utrwalonym poglądem doktryny, przedmiotem ochrony jest także bezpieczeństwo, stabilność oraz zaufanie do obrotu instrumentami finansowymi. Ze względu na ochronę tych dóbr prawnych wprowadzony został obowiązek dyskrekcji w obrocie instrumentami finansowymi. Ma on na celu zapewnienie powszechnego i równego dostępu do informacji rynku kapitałowego. Wykorzystanie informacji poufnych w powyżej wskazanym zakresie narusza bezpieczeństwo obrotu instrumentami finansowymi, a także bezpieczeństwo uczestników tego obrotu. (Piotr Ochman, Karnopravna ochrona rynku kapitałowego, 2014)

Pojęcie „wykorzystania informacji poufnej” zostało przez ustawodawcę zdefiniowane w art. 156 ust. 4 ustawy OIF. Zgodnie z jego treścią wykorzystaniem informacji poufnej jest nabywanie lub zbywanie, na rachunek własny lub osoby trzeciej, instrumentów finansowych, w oparciu o informację poufną będącą w posiadaniu tej osoby, albo dokonywanie, na rachunek własny lub osoby trzeciej, innej czynności prawnej powodującej lub mogącej powodować rozporządzenie takimi instrumentami finansowymi, jeżeli instrumenty te m.in. są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub któregośkolwiek z innych państw członkowskich, lub są przedmiotem ubiegania się o dopuszczenie do obrotu na takim rynku, niezależnie od tego, czy transakcja, której przedmiotem jest dany instrument, jest dokonywana na tym rynku, lub są wprowadzone do alternatywnego systemu obrotu organizowanego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, lub są przedmiotem ubiegania się o wprowadzenie do takiego systemu, niezależnie od tego, czy transakcja, której przedmiotem jest dany instrument, jest dokonywana w tym alternatywnym systemie obrotu

Wskazać należy, iż przestępstwo stypizowane w art. 181 ustawy OIF może być popełnione tylko i wyłącznie umyślnie (teoretycznie dopuszczalny jest tutaj zamiar ewentualny, który jednak w praktyce nie będzie występował). Umyślność popełnienia przestępstwa zachodzi wtedy jeżeli sprawca ma zamiar (świadomość i wolę) jego popełnienia, tj. chce je popełnić.

Słowem podsumowania, zasadnym jest przytoczenie treści dyrektywy 2003/6/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 28 stycznia 2003 roku w sprawie wykorzystywania poufnych informacji i manipulacji na rynku (nadużyć na rynku) w której zdefiniowane są tzw. informacje wewnętrzne. Informacje wewnętrzne to wszelkie informacje o ściśle określonym charakterze, niepodane do wiadomości publicznej, dotyczące bezpośrednio lub pośrednio jednego lub kilku emitentów instrumentów finansowych lub jednego lub kilku instrumentów finansowych. Informacje, które mogłyby mieć istotny wpływ na rozwój i kształtowanie się cen na rynku regulowanym, mogłyby zostać uznane za informacje odnoszące się pośrednio do jednego lub kilku emitentów instrumentów finansowych lub do jednego lub kilku powiązanych pochodnych instrumentów finansowych. Jednocześnie dalej w treści wskazane jest, iż wykorzystanie informacji wewnętrznej może polegać na nabyciu lub zbyciu instrumentów finansowych przez osobę, która wie lub powinna wiedzieć, że posiadane informacje są informacjami wewnętrznymi.

## Łączenie spółek kapitałowych - podstawowe zagadnienia

KAJETAN KUBICZ

Od listopada 2015 roku związany z kancelarią Russell Bedford, aplikant adwokacki. Po ukończeniu studiów na Uniwersytecie Warszawskim zdobywał doświadczenie m.in. w największej kancelarii usług prawnych w Polsce oraz w Sądzie Okręgowym w Warszawie i kancelariach adwokackich prawa gospodarczego i prawa pracy. Posiada obszerną praktykę także z zakresu roszczeń z obowiązkowych ubezpieczeń od odpowiedzialności cywilnej. Specjalizuje się w prawie procesowym z zakresu prawa cywilnego oraz prawa pracy, uczestniczy również w projektach restrukturyzacyjnych.

NA PRZESTRZENI OSTATNICH 10 LAT XXI WIEKU JEDNYM Z NAJCZĘŚCIEJ POJAWIAJĄCYCH SIĘ ASPEKTÓW DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ SĄ RÓWNIEŻ PROCESY ZWIĄZANE Z TZW. RESTRUKTURYZACJĄ PRZEDSIĘBIORSTW. CO ZROBIĆ, GDY NA RYNKU LOKALNYM WIDNIEJE KILKU POWAŻNYCH „GRACZY”, A POZOSTAŁA CZĘŚĆ PRZEDSIĘBIORCÓW DZIAŁAJĄCYCH NA TYM SAMYM OBSZARZE NIE STANOWI DLA NICH KONKURENCJI ? ODPOWIEDZIĄ NA TEGO TYPU PYTANIE CORAZ CZĘŚCIEJ JEST ŁĄCZENIE SIĘ SPÓŁEK.

Proces ten jest złożony, niemniej przynosi niewymierne korzyści finansowe. Wskutek połączenia, spółka przejmująca staje się właścicielem aktywów innej spółki i wypracowanego przez nią know-how, dzięki któremu może np. zreorganizować kadrę pracowniczą, zmniejszyć koszty administracyjne oraz zwiększyć lub zróżnicować produkcję, albo rodzaj oferowanej usługi. To w rezultacie daje przewagę konkurencyjną na rynku, nawet dla tych poważnych „graczy”. Dodatkowo jednym z najpowszechniejszych skojarzeń związanych z restrukturyzacją spółek jest kwestia podatkowa, jak np. odliczenie straty, kontynuacja odpisów amortyzacyjnych, czy też brak uznania za dochód nadwyżki przejętego majątku.

W niniejszym artykule postaram się Państwu przybliżyć zagadnienie „łączenia się spółek” pod względem prawnym, w kwestii podatkowej zapraszam do obserwowania naszych publikacji.

I tak zgodnie z uregulowaniami ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks Spółek Handlowych (DZ.U. nr 94, poz. 1037 z późn. zm.) Spółkami kapitałowymi są spółka z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółka akcyjna. Spółki te mogą się łączyć między sobą pod warunkiem, że żadna z nich nie jest spółką w upadłości lub też nie jest spółką w likwidacji, która

rozpoczęła podział majątku (art. 491 § 1 i 3 k.s.h.).

Spółka znajduje się w upadłości, jeżeli został w stosunku do niej złożony wniosek o ogłoszenie upadłości z powodu jej niewypłacalności. Uznaję się, że spółka stała się niewypłacalna, gdy utraciła zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych, przy czym domniemywa się utratę tej zdolności, jeśli opóźnienie w wykonaniu zobowiązań pieniężnych przekracza trzy miesiące, a także, gdy zobowiązania pieniężne spółki przekraczają wartość jej majątku a stan ten utrzymuje się przez okres przekraczający 24 miesiące (zob. art. 11 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe, po nowelizacji Dz.U. 2015.233).

Natomiast rozpoczęcie podziału majątku w spółce likwidowanej może nastąpić jedynie po zaspokojeniu lub zabezpieczeniu wierzycieli, ale nie wcześniej niż z upływem sześciu miesięcy od daty ogłoszenia o otwarciu likwidacji i wezwaniu wierzycieli spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (art. 286 § 1 k.s.h.), w przypadku spółki akcyjnej nie wcześniej niż z upływem roku od dnia ostatniego ogłoszenia o otwarciu likwidacji i wezwaniu wierzycieli (art. 474 § 1 k.s.h. w zw. z 465 k.s.h.). Warto więc zaznaczyć, iż samo otwarcie likwidacji i w konsekwencji

ujawienie tego faktu w rejestrze nie stanowi przeszkody dla rozpoczęcia, czy też kontynuacji procesu łączenia się spółek. Dopiero zwrot wspólnikom albo akcjonariuszom wkładów (lub ich wartości) bądź wypłata wartości udziałów albo akcji, bądź podział majątku pozostałego po dokonaniu tego zwrotu przesądza o negatywnej przesłance łączenia się spółek. Wynikiem tego ustawodawca postanowił o konieczności oddzielnego zarządzania majątkiem każdej z połączonych spółek przez spółkę przejmującą lub nowozawiazaną do czasu zaspokojenia lub zabezpieczenia wierzycieli, których wierzytelności powstały przed dniem połączenia i którzy przed upływem sześciu miesięcy o dnia ogłoszenia o połączeniu zażądali zapłaty na piśmie. Zażądanie zapłaty jest więc wedle literalnego brzmienia art. 495 k.s.h. warunkiem powstania ww. obowiązku, niemniej jednak sytuacja tak nie zawsze mogłaby prowadzić do uzyskania skutku jaki ustawodawca wiązał z tym przepisem. Chodzi oczywiście przysługujące wówczas wierzycielom pierwszeństwo zaspokojenia z majątku spółki, która pierwotnie była jego dłużnikiem, ograniczając tym samym zaspokojenie wierzycieli pozostałych łączących się spółek (art. 496 k.s.h.). Tak więc zasadą powinno być prowadzenie oddzielnego zarządu masami majątkowymi spółek już od dnia połącze-

nia się spółek – a nie dopiero w momencie zgłoszenia żądani zapłaty przez wierzyciela. Dobrą praktyką wydaje się także uzyskiwanie już na etapie sporządzania planu połączenia (faza przygotowawcza) oświadczenia wierzycieli (także ugody), że takiego zgłoszenia nie będą składać po dniu ogłoszenia o połączeniu (np. wobec zabezpieczenia wierzycieli).

Samo połączenie spółek kapitałowych może być dokonane na dwa sposoby, tj. w postaci łączenia się przez przejęcie lub łączenia się przez zawiązanie nowej spółki. W pierwszym przypadku łączenie odbywa się przez przeniesienie całego majątku spółki (zwanej przejmowaną) na inną spółkę (zwaną przejmującą) w zamian za udziały lub akcje, które spółka przejmująca wydaje wspólnikom lub akcjonariuszom spółki przejmowanej. W drugim przypadku łączenie odbywa się przez zawiązanie spółki kapitałowej, na którą przechodzi majątek wszystkich łączących się spółek za udziały lub akcje nowej spółki. W obydwu sytuacjach możliwe jest by wspólnicy lub akcjonariusze Spółki przejmowanej lub wszystkich łączących się spółek obok udziałów lub akcji otrzymali dopłaty w gotówce dokonywane z zysku bądź kapitału zapasowego. Dopłaty nie mogą jednak być wyższe aniżeli 10 % wartości bilansowej przyznawanych udziałów lub akcji spółki nowozawiazanej albo według oświadczenia o stanie księgowym sporządzonym na określony dzień w miesiącu poprzedzającym złożenie wniosku o ogłoszenie planu połączenia, przy wykorzystaniu takich samych metod i w takim samym układzie jak ostatni bilans roczny spółki przejmującej. Ponadto analogicznie spółka przejmująca lub nowozawiazana może uzależnić wydanie swoich udziałów lub akcji od wniesienia dopłat w gotówce przez wspólników lub akcjonariuszy spółki przejmowanej lub wszystkich spółek łączących się (art. 492 § 2 i 3 k.s.h.).

Ważnym aspektem połączenia jest to, iż spółka przejmująca lub nowozawiazana z dniem połączenia wstępuje we wszystkie prawa i obowiązki spółki przejmowanej lub wszystkich spółek łączących się, w tym zezwolenia, koncesje lub ulgi jeśli zostały przyznane spółce przejmowanej

lub którejkolwiek z łączących się. Wstąpienie to następuje ex lege z dniem połączenia i określa się mianem sukcesji generalnej. Jedynym jej ograniczeniem jakie może wystąpić jest odmienna regulacja ustawy lub postanowienie zwarte w decyzji o udzieleniu zezwolenia, koncesji, ulgi (np. udzielenie koncesji, zezwolenia lub ulgi przed dniem wejścia w życie k.s.h., tj. przed 1.01.2001 r.). Należy jednak mieć na względzie, że w przypadku zezwolenia lub koncesji udzielonej instytucji finansowej sukcesja uniwersalna nie znajdzie zastosowania, gdy organ, który pierwotnie wydał zezwolenie lub koncesję w terminie miesiąca od dnia ogłoszenia o połączeniu złoży sprzeciw (art. 494 § 2 i 5 k.s.h.).

Opisywana wyżej sukcesja może następuje w ujęciu cywilnoprawnym, administracyjnoprawnym oraz prawno podatkowym. Przybliżając te ujęcia należy mieć na względzie, że moment przejścia praw nie równa się momentowi ujawnienia tych praw, a częstokroć ich ujawnienie w księdze wieczystej lub odpowiednich rejestrach wymaga wniosku spółki przejmującej lub nowozawiazanej. W koncepcji administracyjnoprawnej podkreślić należy, iż w obowiązującym systemie prawa materialnego administracyjnego następstwo prawne jest niedopuszczalne, co wiąże się z przyjęciem koncepcji trwałego związania publicznych praw i obowiązków z danym podmiotem, dla którego zostały ustanowione. W efekcie tego zaistniała potrzeba zmiany zasad istniejącymi pod rządami Kodeksu Handlowego. Wtenczas dotychczasowe zezwolenia, koncesje albo ulgi posiadane przez jedną ze spółek łączących się lub spółkę przejmowaną gasły z dniem wykreślenia tych spółek z rejestru. Konieczne było więc wszczęcie nowego postępowania o udzielenie zezwolenia, koncesji albo ulgi na rzecz spółki przejmującej lub nowozawiazanej. Obecne uregulowanie Kodeksu Spółek Handlowych całkowicie to odmieniło (art. 494 § 2 w zw. z art. 618 k.s.h.). W odniesieniu zaś do ujęcia prawno podatkowego omawianą zasadę sukcesji wyraża wprost art. 93 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja Podatkowa.

Oddzielnym wyrazem zasady kontynuacji dotychczasowych praw i obowiązków

przy łączeniu się spółek jest również fakt, iż osoby o szczególnych uprawnieniach, posiadające np. udziały lub akcje uprzywilejowane, świadectwa użytkowe, pierwszeństwo przy podziale majątku, prawo powoływania i odwoływania członków organów, jak również posiadacze papierów wartościowych, mają zagwarantowane prawa co najmniej równoważne z tymi jakie im dotychczas przysługiwały. Takie uregulowanie wejścia w prawa „co najmniej równoważne” nie może być wiązane z „identycznością” praw. Wynika to m.in. z sytuacji, w której dane prawa z mocy ustawy nie istnieją w spółce przejmującej lub nowozawiazanej (np. różnice co do ilości głosów przypadających na jeden udział lub akcje zarówno w samym Kodeksie Spółek Handlowych jak i na gruncie Kodeksu Handlowego). Zmiana lub zniesienie szczególnych uprawnień możliwa jest wyłącznie w drodze umowy sporządzonej pomiędzy uprawnionym a spółką przejmującą lub nowozawiazaną.

Omawiając instytucję połączenia się spółek kapitałowych nie sposób pominąć wątpliwości jakie pojawiają się przy zagadnieniu połączenia spółek kapitałowych w organizacji. Uznaje się, że ponieważ mogą one we własnym imieniu nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe, zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywane (art. 11 § 1 i 2 k.s.h.) i stosuje się do nich odpowiednio przepisy dotyczące danej spółki po wpisie do rejestru to, również mogą one być podmiotami połączeń. Z uwagi jednak na fakt braku wpisu spółki w organizacji w rejestrze oraz fakt rozwiązania spółki przejmowanej lub spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki, bez konieczności przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego, w dniu wykreślenia ich z rejestru, tj. w dniu połączenia będącym dniem wpisu do rejestru odpowiednio spółki przejmującej lub nowo zawiązanej (art. 493 § 1 i 2 k.s.h.) przyjęć należy, że proces łączenia się może być prowadzony wyłącznie w fazie przygotowawczej oraz właścicielskiej. W fazie autoryzacji połączenia koniecznym jest, aby dzień połączenia i mogące nastąpić wykreślenie z rejestru, był określony już po wpisaniu do rejestru spółki w organizacji.



OSOBY FIZYCZNE KTÓRE CHCĄ OSIĄGAĆ DOCHODY Z TYTUŁU WYNAJMIOWANIA SKŁADNIKÓW MAJĄTKU PRYWATNEGO, W TYM NP. MIESZKAŃ CZY SAMOCHODÓW MAJĄ DO WYBORU DWIE FORMY OPODATKOWANIA OSIĄGANÝCH PRZYCHODÓW. PIERWSZE ROZWIĄZANIE POLEGA NA ZAWIERANIU UMÓW NAJMU W RAMACH PROWADZONEJ DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ. DRUGA MOŻLIWOŚĆ DOTYCZY, ZAWARCIA UMOWY POZA DZIAŁALNOŚCIĄ GOSPODARCZĄ, WÓWCZAS MAMY DO CZYNNIENIA Z TZW. NAJMEM PRYWATNYM. CO ZATEM NALEŻY WIEDZIEĆ, PRZED WYBÓREM OKREŚLONEJ FORMY?

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych rozróżnia źródła przychodów oraz sposób opodatkowania dochodów z tych źródeł. Artykuł 10 ustawy o PIT wskazuje jako źródła osiągniętych przychodów min. pozarolniczą działalność gospodarczą oraz najem, podnajem, dzierżawę, poddzierżawę oraz inne umowy o podobnym charakterze składników majątku nie związanych z działalnością gospodarczą. Art. 5a pkt 6 definiuje działalność gospodarczą. Zgodnie z nim za taką uważa się działalność zarobkową, w tym wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową, polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż, oraz polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych. Działalność ta musi być prowadzona we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły.

Na podstawie art. 14 ust 2 pkt 11 ustawy o PIT przychodem z działalności gospodarczej mogą też być przychody z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz z innych umów o podobnym charakterze, składników majątku związanych z działalnością gospodarczą. Z powyższego wynika, że najem składników majątkowych osoby fizycznej może być traktowany jako działalność gospodarcza lub jako

*Sytuacja wydaje się na pozór prosta w przypadku jeżeli osoba fizyczna nie prowadzi działalności gospodarczej. Wtedy źródłem przychodu z wynajmu nieruchomości czy rzeczy jest tak zwany najem prywatny, a podatnik ma prawo wyboru sposobu, czy osiągnięte z tego tytułu dochody będą opodatkowane podatkiem zryczałtowanym, czy na zasadach ogólnych.*

odrębne źródło przychodów.

Sytuacja wydaje się na pozór prosta w przypadku jeżeli osoba fizyczna nie prowadzi działalności gospodarczej. Wtedy źródłem przychodu z wynajmu nieruchomości czy rzeczy jest tak zwany najem prywatny, a podatnik ma prawo wyboru sposobu, czy osiągnane z tego tytułu dochody będą opodatkowane podatkiem zryczałtowanym, czy na zasadach ogólnych. Dla podatnika bardziej korzystną formą jest opodatkowanie zryczałtowane. Stawka podatku wynosi wówczas tylko 8,5%, w stosunku do 19% lub 32% na zasadach ogólnych.

Dla osób prowadzących działalność gospodarczą wybór formy najmu w ramach tej działalności związany jest z wypełnieniem wszystkich obowiązków dotyczących założenia i rejestracji firmy. Przede wszystkim, trzeba zarejestrować działalność, uzyskać wpis do CEIDG, oraz wyrobić nr REGON i NIP. Z działalnością gospodarczą związany jest również obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych. Przy rozliczaniu najmu przez działalność gospodarczą nie skorzystamy z opodatkowania ryczałtem 8,5%. Mamy do wyboru opodatkowanie na zasadach ogólnych lub podatkiem liniowym 19%. Ponadto, może nastąpić sytuacja, jesteśmy zobowiązani do zapłacenia podatku jeszcze przed otrzymaniem wpłat od najemców, ponieważ podstawę opodatkowania określa się za zasadzie memoriałowej a nie kasowej, czyli na podstawie kwot należnych a nie faktycznie otrzymanych. Tym samym moment uzyskania przychodu jest określony w momencie kiedy najemca ma prawo żądać zapłaty, a nie w chwili otrzymania środków stanowiących zapłatę. Niewielka lista wynikających z tej formy najmu korzyści dotyczy min. wpi-

sania do kosztów uzyskania przychodów korzystanie z samochodu czy rachunki za telefon. Osiągane przychody mogą być pomniejszone o stratę jeżeli takowa wystąpi.

Mając na uwadze powyższe zasady opodatkowania składników majątku podatnicy najczęściej wybierają podatek ryczałtowy. Sytuacja może się komplikować ze względu na przedmiot najmu i wielkość działalności. Wątpliwości organów skarbowych wzbudza kwestia rodzaju i ilości wynajmowanych dóbr. Dla przykładu skazać tu można wynajmowanie majątku prywatnego w postaci hal magazynowych, produkcyjnych, czy maszyn budowlanych oraz sytuacja kiedy jedna osoba wynajmuje np. kilka mieszkań jednocześnie. Zgodnie z wydanymi interpretacjami prawa podatkowego najem tego rodzaju składników majątku lub skala przedsięwzięcia wyczerpuje przesłanki kwalifikujące do działalności gospodarczej.

Organy podatkowe prezentują niejednoznaczne stanowisko w powyższej kwestii. Dla przykładu wskazać można interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 13 marca 2013 r., nr ITPB1/415-1359/12/IG, w której organ stwierdził, że wynajem co najmniej 19 sztuk m.in. samochodów osobowych, samochodów ciężarowych, traktorów i ciągników oraz maszyn sprzątających kiedyś używanych do działalności gospodarczej, a obecnie znajdujących się w majątku prywatnym osoby fizycznej nie może być opodatkowany podatkiem ryczałtowym. Z drugiej strony Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 28 lutego 2014 r., nr IBP-BI/1/415-1259/13/JS, wskazał, że najem pawilonu handlowego po zlikwidowaniu

działalności gospodarczej może być opodatkowany podatkiem ryczałtowym. W sprawie wynajmu kilku/kilkunastu lokali mieszkaniowych wypowiedział się natomiast Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie. W interpretacji z 5 sierpnia 2011 r., nr IPPB1/415-464/11-2/JB, Dyrektor zgodził się ze stanowiskiem, że w przypadku jeżeli nieruchomości zostały zakupione ze środków prywatnych i nie stanowią środka majątkowego związanego z działalnością gospodarczą to nie ma znaczenia ich ilość.

Podsumowując, najbardziej korzystną formą opodatkowania składników majątku prywatnego jest podatek ryczałtowy w wysokości 8,5%, jednakże organy podatkowe mogą zakwestionować wybór tej formy ze względu na rozmiar najmu oraz rodzaj wynajmowanych ruchomości i nieruchomości. Brak jednolitego stanowiska w tej kwestii powoduje, że najbezpieczniejszym rozwiązaniem jest wystąpienie z wnioskiem o indywidualną interpretację prawa podatkowego w konkretnym przypadku. Uzyskanie pozytywnej opinii organu w kwestii proponowanej formy opodatkowania zabezpiecza podatnika przed ewentualnymi negatywnymi skutkami zmiany stanowiska fiskusa w kwestii wybranej formy opodatkowania.

#### PIOTR POPIEL

Młodszy Konsultant Podatkowy w warszawskim biurze Russell Bedford Poland z którym związany jest od kwietnia 2016 r. Absolwent prawa na Uniwersytecie Warszawskim. Przez okres studiów zdobywał doświadczenie w kancelariach zajmujących się sprawami prawno-podatkowymi.

## Spółka jawna i komandytowa coraz bardziej „internetowa”

W DNIU 1 KWIETNIA 2016 R. WESZŁY W ŻYCIE KOLEJNE PRZEPISY USTAWY Z DNIA 28 LISTOPADA 2014 R. O ZMIANIE USTAWY – KODEKS SPÓŁEK HANDLOWYCH ORAZ NIEKTÓRYCH INNYCH USTAW (DZ. U. Z 2015, POZ. 4), WPROWADZAJĄCE NOWE MOŻLIWOŚCI DLA WSPÓLNIKÓW SPÓŁKI JAWNEJ ORAZ KOMPLEMENTARIUSZY SPÓŁKI KOMANDYTOWEJ W ZAKRESIE CZYNNOŚCI, JAKIE MOGĄ ONI PODEJMOWAĆ ZA POŚREDNICTWEM PORTALU S24. OD POCZĄTKU KWIETNIA MOŻLIWA JEST NIE TYLKO REJESTRACJA OBYDWU SPÓŁEK POPRZEZ PLATFORMĘ MINISTERSTWA SPRAWIEDLIWOŚCI, ALE TAKŻE PODEJMOWANIE W TEN SPOSÓB UCHWAŁ W PRZEDMIOCIE M.IN. ZMIANY UMOWY SPÓŁKI, ZMIANY ADRESU SPÓŁKI CZY JEJ ROZWIĄZANIA. PONADTO, OPŁATY OD INTERNETOWEGO WNIOSKU O ZAREJESTROWANIE ZMIANY BĘDĄ NIŻSZE ANIŻELI TE UISZCZANE OD WNIOSKÓW SKŁADANYCH W SPOSÓB TRADYCYJNY.

Jest to kolejna z serii nowelizacji Kodeksu spółek handlowych (KSH), mających na celu ułatwienie przedsiębiorcom prowadzenia działalności gospodarczej i upowszechnienie dokonywania czynności za pośrednictwem prowadzonego przez Ministerstwo Sprawiedliwości Portalu S24 ([www.ekrs.ms.gov.pl](http://www.ekrs.ms.gov.pl)).

Możliwość rejestracji spółki z ograniczoną odpowiedzialnością za pomocą systemu teleinformatycznego została wprowadzona na mocy nowelizacji KSH, która weszła w życie z początkiem 2012 roku. Od 15 stycznia 2015 r. możliwe jest także zarejestrowanie w tym trybie spółki jawnej i komandytowej – możliwość taką wprowadziły nowo dodane art. 23<sup>1</sup> oraz art. 106<sup>1</sup> KSH. Umowy tych spółek są zawierane przy wykorzystaniu wzorca umowy – wspólnicy nie są uprawnieni do dowolnego kształtowania treści umowy spółki, mając do wyboru wyłącznie opcje przewidziane w formularzu. Umowa spółki musi zostać opatrzona bezpiecznym podpisem elektronicznym weryfikowanym przy pomocy ważnego kwalifikowanego certyfikatu albo podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP.

W spółce jawnej zarejestrowanej przez Internet od 15 stycznia 2015 r. możliwe jest także ustanowienie, przy wykorzystaniu wzorca uchwały, prokury (art. 41 § 3 i 4 KSH). Możliwość taka od kwietnia istnieje także w odniesieniu do spółki z o. o. (art. 208 § 9-11 KSH). Art. 210 § 1<sup>1</sup> KSH umożliwia natomiast powołanie w spółce z ogra-

niczoną odpowiedzialnością pełnomocnika w celu zawarcia z członkiem zarządu umowy spółki, która ma zostać zawarta przy wykorzystaniu wzorca umowy w systemie teleinformatycznym. Analogiczną możliwość w spółce akcyjnej przewiduje także art. 379 § 1<sup>1</sup> KSH. W obu przypadkach do czynności dokonywanych przy użyciu wzorca nie stosuje się wymogu zachowania formy aktu notarialnego.

Nowelizacja, która weszła w życie 1 kwietnia 2016 r., wprowadza kolejne możliwości w zakresie dokonywanych poprzez Portal S24 czynności w ramach spółki jawnej i komandytowej. Są to: możliwość przeniesienia ogółu praw i obowiązków wspólnika spółki przy wykorzystaniu wzorca udostępnionego w systemie teleinformatycznym (art. 10 § 4 i 5 KSH), zmiany umowy spółki jawnej i komandytowej w zakresie postanowień zmiennych umowy przy wykorzystaniu wzorca uchwały zmieniającej umowę (23<sup>1</sup> § 4 KSH i art. 106<sup>1</sup> § 4 KSH), podjęcia uchwały o zmianie adresu spółki oraz o zatwierdzeniu sprawozdania finansowego spółki jawnej (art. 40<sup>1</sup> KSH) a także podjęcia uchwały o rozwiązaniu tej spółki (art. 58 § 2 KSH). Pojawiła się także możliwość zbycia, przy pomocy wzorca, udziałów przez wspólnika spółki z o.o. (art. 180 § 2 KSH) oraz sporządzenia w takim przypadku listy wspólników w tym samym trybie (art. 188 § 4 KSH). Trzeba jednak wyraźnie zastrzec, że możliwość podejmowania uchwał i wprowadzania zmian w ten sposób będzie dostępna wyłącznie dla

spółek, które zostały utworzone za pośrednictwem platformy internetowej – w innych przypadkach ustawodawca takiej możliwości nie przewidział.

Zachętą dla dokonywania czynności za pośrednictwem portalu Ministerstwa Sprawiedliwości, oprócz możliwości uniknięcia wizyty u notariusza oraz w Krajowym Rejestrze Sądowym, jest także aspekt finansowy – od wniosku o rejestrację spółki jawnej, komandytowej oraz spółki z o. o. pobierana jest o połowę niższa aniżeli pobierana „tradycyjnie”, opłata stała w kwocie 250 zł. Mniej kosztuje również dokonanie internetowej zmiany dotyczącej spółki jawnej, komandytowej oraz spółki z o. o. – zamiast 250 złotych, kosztować to będzie 200 złotych (art. 55 ust. 2 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych, Dz. U. z 2014, poz. 1025 ze zm.).

Czy ustawodawca zachęci tymi działaniami do powszechnego korzystania z platformy internetowej S24? Być może. Pod warunkiem oczywiście, że system będzie działał poprawnie a przepisy KSH nie pozostaną jedynie martwą literą. Jest to opcja bardzo korzystna i wygodna dla niewielkich spółek z niezbyt skomplikowanymi, typowymi umowami. Spółki, w których występuje bardziej skomplikowana struktura osobowa lub w których umowach wspólnicy chcą zamieszczenia ponadstandardowych postanowień, wizyt w sądzie rejestrowym raczej nie unikną.

ALEKSANDRA SURMA

Z kancelarią Russell Bedford związana od kwietnia 2016 roku. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego a obecnie doktorantka w Katedrze Prawa Handlowego tego Wydziału. W 2016 r. ukończyła aplikację ogólną w Krajowej Szkole Sądownictwa i Prokuratury w Krakowie. Doświadczenie zawodowe zdobywała w największej w Polsce spółce publicznej zajmującej się wydobywaniem i dystrybucją gazu ziemnego oraz w wiodących warszawskich kancelariach prawnych. Specjalizuje się w prawie cywilnym i prawie handlowym.





## Pełnomocnik, który zarejestruje słupa odpowie solidarnie

MINISTER FINANSÓW PRACUJE NAD KOLEJNYMI ZMIANAMI W USTAWIE Z DNIA 11 MARCA 2004 R. O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG (DZ. U. Z 2011 R. NR 177, POZ.1054, Z ZM.; DALEJ USTAWA VAT), KTÓRE MAJĄ USZCZELNIĆ SYSTEMEM PODATKOWY. TYM RAZEM CHCE UTRUDNIĆ REJESTROWANIE DLA CELÓW VAT PODMIOTÓW, KTÓRE SĄ POTENCJALNYMI OSZUSTAMI.

W projekcie zmian w ustawie o VAT, a także w ustawie z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r. poz. 186, ze zm.) i ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, ze zm.). Celem proponowanych rozwiązań jest uniemożliwienie rejestrowania jako podatników podatku VAT podmiotów, których działania nie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, lecz są nastawione na wykorzystywanie przepisów prawa w celu osiągnięcia korzyści poprzez np. na wprowadzanie do obrotu „pustych” faktur.

Proponowane zmiany mają również umożliwić szybkie usuwanie z rejestru podatników VAT takie podmioty jak również podmioty nieprowadzące już działalności gospodarczej. Odpowiedzialność za działania podatnika VAT miałyby dotyczyć również pełnomocnika dokonującego jego rejestracji. Wprowadzenie odpowiedzialności solidarnej pełnomocnika, który odpowiadałby wraz z zarejestrowanym podatnikiem za jego zaległości podatkowe niewynikające z działalności biznesowej, ale z oszustw (regulacja ta ma na celu ograniczenie rejestrowania tzw. „słupów” przez pełnomocników) budzi jednak naj-

większe kontrowersje.

Projekt zmian zakłada również ograniczenie nadużyć w podatku od towarów i usług poprzez:

- likwidację możliwości stosowania rozliczeń kwartalnych,
- wprowadzenie dla niektórych podatników obowiązku składania wyłącznie drogą elektroniczną deklaracji i informacji podsumowujących za okresy miesięczne,
- wprowadzenie limitu, po przekroczeniu którego będzie stosowany mechanizm odwróconego obciążenia dla transakcji, których przedmiotem są wszystkie towary objęte tym mechanizmem,
- rozszerzenie odpowiedzialności solidarnej nabywcy za zobowiązania sprzedawcy,
- odmowę rejestracji podmiotu jako podatnika VAT w przypadku, gdy czynności sprawdzające wykażą, że podmiot ten nie istnieje lub nie można się z nim skontaktować,
- doprecyzowanie przesłanek warunkujących

wykreślenie podatnika z rejestru podatników VAT czynnych,

- modyfikację zakresu ochrony przewidzianej w związku z uzyskaniem interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w podatku VAT, oraz przyznanie podmiotom stosującym się do broszur informacyjnych MF ochrony prawnej,
- zaostrzenie sankcji przewidzianej w kodeksie karnym skarbowym w związku z wystawianiem tzw. pustych faktur lub posługiwania się nimi.

Proponowane zmiany są kolejnymi zmianami w ustawach podatkowych. Ustawodawca w ostatnim czasie wprowadził nowe przepisy m.in. w zakresie Jednolitego Pliku Kontrolnego, klauzuli obejścia praw czy też spółki celowej do rejestracji faktur. Zmiany te mają uszczelnić system podatkowy zwłaszcza w zakresie podatku VAT. Jednak powodują u podatników większe obowiązki i brak zrozumienia przepisów. Minister Finansów powinien wobec tego zastanowić się czy taka mnogość przepisów jest potrzebna i czy na pewno zostanie w prawidłowy sposób stosowana przez organy podatkowe.

MONIKA MICHALAK

Konsultant podatkowy w Russell Bedford Poland. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji w Toruniu. Z Russell Bedford związana od początku 2016 roku. Doświadczenie zdobywała w Krajowej Informacji Podatkowej, sądach i kancelariach. Specjalizuje się w podatku od towarów i usług.

# Poszczególne etapy łączenia spółek kapitałowych

NA POŁĄCZENIE SPÓŁEK SKŁADAJĄ SIĘ TRZY ETAPY, Z KTÓRYCH KAŻDY STANOWI KOMPLEKS NIEZBĘDNYCH CZYNNOCI PRAWNYCH I FAKTYCZNYCH, JAKIE NALEŻY PODJAĆ W ODPOWIEDNIM CZASIE, ABY PŁYNNIE PRZEJŚĆ Z JEDNEGO ETAPU DO DRUGIEGO. I TAK WYRÓŻNIĆ MOŻEMY FAZĘ PRZYGOTOWAWCZĄ, WŁAŚCICIELSKĄ ORAZ AUTORYZACJI. W TYCH POSZCZEGÓLNYCH FAZACH WYRÓŻNIĆ MOŻNA SPORZĄDZANIE PLANU POŁĄCZENIA, POWIĘCIE UCHWAŁY O POŁĄCZENIU ORAZ REJESTRACJĘ I OGŁOSZENIE O POŁĄCZENIU. POŁĄCZENIE ZGODNIE Z UNORMOWANIAMI KODEKSOWYMI ZAPOCZĄTKOWANE ZOSTAJE PLANEM POŁĄCZENIA, NIEMNIEJ ZANIM DOJDZIE DO JEGO STWORZENIA WSPÓLNICY LUB AKCJONARIUSZE SPÓŁEK PODLEGAJĄCYCH POŁĄCZENIU MUSZĄ WYKONAĆ SZEREG CZYNNOCI (ZOB. ART. 498-505 K.S.H.).

## KAJETAN KUBICZ

Od listopada 2015 roku związany z kancelarią Russell Bedford, aplikant adwokacki. Po ukończeniu studiów na Uniwersytecie Warszawskim zdobywał doświadczenie m.in. w największej kancelarii usług prawnych w Polsce oraz w Sądzie Okręgowym w Warszawie i kancelariach adwokackich prawa gospodarczego i prawa pracy. Posiada obszerną praktykę także z zakresu roszczeń z obowiązkowych ubezpieczeń od odpowiedzialności cywilnej. Specjalizuje się w prawie procesowym z zakresu prawa cywilnego oraz prawa pracy, uczestniczy również w projektach restrykturyzacyjnych.

Wobec powyższego wskazać należy, że Plan połączenia spółek kapitałowych wymaga pisemnego uzgodnienia między łączącymi się spółkami, przy czym minimalną treść tego planu wskazuje art. 499 § 1 k.s.h. Brak więc określenia w planie np. sposobu łączenia się spółek, czy też stosunku wymiany udziałów lub akcji i zasad ich przyznawania skutkuje nieważnością tego planu. Ponadto czynność uzgodnienia planu połączenia – jako uznana za czynność przekraczającą zakres zwykłego zarządu – może być prowadzona albo przez poszczególnego członka zarządu jedynie wtedy, gdy została powzięta uchwałą zarządu. W przypadku braku takiej uchwały wszelkie czynności winien podejmować zarząd w pełnym składzie, co stanowi praktykę wśród łączących się spółek, pomimo możliwości odmiennego uregulowania powyższej kwestii w umowie lub statucie spółki albo w uchwale zgromadzenia wspólników lub walnego zgromadzenia (np. Zarząd wraz z Radą Nadzorczą w przypadku spółki akcyjnej)

Plan połączenia prócz wyżej wymienionych danych obligatoryjnie winien zawierać odpowiednie załączniki obejmujące projekty uchwał o połączeniu oraz zmian umowy albo statutu spółki, ewentualnie nową treść umowy lub statutu spółki. Równie ważnym jest ustalenie wartości majątku spółki przejmowanej bądź wszystkich spółek łączących się na określony dzień w miesiącu poprzedzającym złożenie wniosku o ogłoszenie planu połączenia oraz na ten sam dzień oświadczenie zawierające informację o stanie księgowym spółki sporządzoną dla celów połączenia, z wyłączeniem spółki publicznej udostępniającej akcjonariuszom półroczne sprawozdania finansowe.

Tak sporządzony plan połączenia zgłaszany jest do sądu rejestrowego wraz z wnioskiem łączących się spółek o wyznaczenie biegłego, który w terminie maksymalnie dwóch miesięcy od dnia jego wyznaczenia sporządza na piśmie szczegółową opinię co do należytego ustalenia stosunku wymiany udziałów lub akcji wraz ze wskazaniem metody użytej dla określenia tego stosunku oraz oceną zasadności wyboru tej metody i wska-

zaniem trudności związanych z wyceną udziałów lub akcji (art. 500 § ~~1~~ **1** k.s.h.). Ponadto spółki łączące się powinny nie później niż na miesiąc przed datą zgromadzenia wspólników lub walnego zgromadzenia w sprawie podjęcia uchwały o połączeniu (etap właścicielski) ogłosić plan połączenia.

Jednocześnie uzgadniając plan połączenia, Zarząd spółek łączących się sporządza pisemne sprawozdanie uzasadniające połączenie, jego podstawy prawne, a także ekonomiczne. Sprawozdanie takie musi dodatkowo zawierać uzasadnienie przyjętego stosunku wymiany udziałów lub akcji oraz wskazanie szczególnych trudności związanych z tą wyceną, o ile występują, a w przypadku zaistnienia istotnych zmian aktywów lub pasywów – w okresie między sporządzeniem planu połączenia a dniem powzięcia uchwały o połączeniu – spółki łączące się są zobowiązane do poinformowania pozostałych spółek (art. 501 k.s.h.). Sporządzenie powoływanego sprawozdania oraz wypełnienie obowiązku informacyjnego nie są konieczne, jeżeli wszyscy wspólnicy lub akcjonariusze spółek łączących się wyrazili na to zgodę. Podobnie ma to miejsce w przypadku ww. opinii biegłego, niemniej co do spółki akcyjnej stosuje się wówczas przepisy art. 311-312(1) k.s.h.

Ostatnią czynnością tej fazy jest zobowiązanie Zarządów łączących się spółek do dwukrotnego zawiadomienia zgromadzeń wspólników lub walnych zgromadzeń zawierających numer Monitora Sądowego i Gospodarczego, w którym dokonano ogłoszenia planu połączenia oraz termin i miejsce, gdzie możliwe jest zapoznanie się z dokumentacją przez wspólników lub akcjonariuszy spółek łączących się. Istotnym jest, że pierwsze zawiadomienie nie może być dokonane w czasie późniejszym niż miesiąc przed planowanym dniem powzięcia uchwały o połączeniu, natomiast drugie musi nastąpić po dwóch tygodniach od daty pierwszego zawiadomienia. Stąd też, wobec możliwości pokrycia się daty ogłoszenia planu połączenia z datą pierwszego zawiadomienia, możliwe jest, aby

**Prawo**  
pierwsze zawiadomienie było przedmiotem ogłoszenia (art. 504 k.s.h.). Dodatkowo nie bez znaczenia jest, iż wszyscy wspólnicy lub akcjonariusze spółek łączących się mają prawo przeglądać wszystkie dokumenty, jakie zostały sporządzone w celu realizacji połączenia lub mających znaczenie dla zasadności połączenia, w tym plan połączenia wraz z załącznikami, sprawozdania finansowe i sprawozdania zarządów z działalności spółek za okres trzech lat obrotowych, a także wskazane powyżej sprawozdania zarządu i opinie biegłych o ile zostały sporządzone.

Omawiając kwestie łączenia się spółek kapitałowych nie sposób pominąć kolejnego warunku, jaki muszą spełnić bądź spółki przejmowana i spółka przejmująca, bądź wszystkie spółki łączące się przez zawiązanie nowej spółki. Jest to tzw. faza właścicielska odbywająca się już nie na szczeblu organu uprawnionego do reprezentacji spółki (zarządu) ale na szczeblu najwyższym, tj. „właścicielskim”. Etap ten ma więc na celu powzięcie tzw. uchwały połączeniowej przez Zgromadzenie Wspólników Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub Walne Zgromadzenie Akcjonariuszy Spółki Akcyjnej. Uchwała taka ma na celu wyrażenie zgody na uzgodnienia poczynione w fazie przygotowawczej przez zarządy spółek łączących się i ujęte wprost w planie połączenia.

Wskazać więc należy, że uchwała połączeniowa winna zawierać zgodę na plan połączenia oraz proponowane zmiany umowy spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub statutu spółki akcyjnej (np. przy zgodzie na zniesienie uprawnień udziałowców lub akcjonariuszy wedle art. 511 § 3 k.s.h.), natomiast w przypadku zawiązania nowej spółki winna treść umowy lub statutu. W obydwu przypadkach Zgromadzenie Wspólników lub Walne Zgromadzenie winno przyjąć tekst jednolity umowy lub statutu. Wszystkie te postanowienia, czy to zawarte w oddzielnych uchwałach, czy też kumulacyjnie w jednej uchwale obligatoryjnie zostają umieszczone w protokole sporządzonym przez notariusza, bez względu na to czy zostały przyjęte czy odrzucone.

Zasadą jest, iż przyjęcie uchwały połączeniowej wymaga głosowania osób reprezentujących co najmniej połowę kapitału zakładowego danej spółki, a jej powzięcie następuje większością trzech czwartych głosów. Zważyć jednak trzeba, że wskazanie osób (wspólników lub akcjonariuszy) przedstawiających udziały lub akcje o wartości co najmniej połowy kapitału zakładowego nie stanowi w tym wypadku kworum, ale jest niezbędne by przy zachowaniu większości trzech czwartych głosów uchwała została powzięta. Może się bowiem zdarzyć tak, że pomimo uzyskania powoływanej większości głosów, „właściciele” głosujący „ZA” nie będą reprezentować co najmniej połowy kapitału zakładowego, np. gdy część udziałów lub akcji została uprzywilejowana zgodnie z art. 174 § 4 lub 352 k.s.h. Wówczas uchwała nie zostaje powzięta, bowiem uprzywilejowanie co do głosów ustępuje na rzecz wielkości reprezentowanego kapitału zakładowego. Nie może też umknąć, że w przypadku różnicowania rodzaju akcji opisywane głosowanie winno się odbyć w drodze głosowania oddzielnymi grupami, nie ma jednak takiej konieczności przy podziale udziałów na zwykłe i uprzywilejowane (art. 506 § 3 k.s.h.).

Powyższa sytuacja z racji braku możliwości uprzywilejowania co do głosu akcji spółki publicznej (art. 351 § 2 k.s.h.) została odmiennie uregulowana jedynie w odniesieniu do spółek publicznych, gdzie wymagana większością jest dwie trzecie głosów, a więc i dwie trzecie kapitału zakładowego. Niemniej zgodnie z prymatem postanowień umowy spółki lub statutu nad semiimperatywnymi regulacjami kodeksowymi powyżej wskazane warunki powzięcia uchwały połączeniowej mogą zostać określone surowiej (art. 506 § 1 i 2 k.s.h.). Pewną linią wykreowaną dotychczas jest bądź pozostawienie ram wyznaczonych przez ustawę bądź zawarcie postanowienia o podjęciu uchwały przy jednogłośnie wszystkich „właścicieli”.

Kończącą fazą połączenia jest jego autoryzacja po przez uzyskanie wpisu do rejestru. Tak więc na tym etapie niezbędnym jest wykonanie dwóch czynności: zgłoszenie uchwały do sądu rejestrowego oraz

ogłoszenie o połączeniu w Monitorze Sądowym i Gospodarczym.



Wobec powyższego podkreślenia wymaga, że każdy zarząd łączących się spółek po powzięciu uchwały połączeniowej przez Zgromadzenie Wspólników lub Walne Zgromadzenie winien zgłosić do odpowiedniego sądu rejestrowego fakt powzięcia tej uchwały. Zgłoszenie to ma na celu uczynienie przez sąd wzmianki o tym, czy dana spółka jest spółką przejmującą, przejmowaną czy też zarejestrowanie spółki nowozawiazanej. Wtedy też sąd rejestrowy nowozawiazanej spółki oraz spółki przejmującej z urzędu zawiadamia sąd rejestrowy spółek łączących się lub spółki przejmowanej o postanowieniu o wykreśleniu tych spółek, po czym sądy rejestrowe spółek łączących się lub spółki przejmowanej przekazują z urzędu dokumenty spółek wykreślonych do sądy rejestrowe spółki przejmującej lub nowozawiazanej. Przyjmuje się, że w przypadku spółki przejmującej oraz nowozawiazanej wraz z omówionym powyżej wnioskiem o wpis do rejestru połączenia winien być złożony wniosek o ogłoszenie połączenia w Monitorze Sądowym i Gospodarczym, niemniej ani przepisy Kodeksu Spółek Handlowych ani ustawy o krajowym rejestrze sądowym nie określają terminu, w którym spółka winna dokonać tego ogłoszenia. Warto jednak zwrócić uwagę na art. 2 ust 1 ustawy z dnia 22 grudnia 1995 r. o wydawaniu Monitora Sądowego i Gospodarczego (Dz.U. 1996 nr. 6 poz. 42 z późn. zm.), który stanowi o treści ogłoszenia zawierającego również datę wpisu do rejestru (przy czym wpisem jest także wykreślenie) oraz nr KRS spółki ogłaszającej połączenie. Sugerując się więc powoływanym przepisem nie jest wykluczone, aby ze spełnieniem obowiązku ogłoszenia o połączeniu poczekać do dnia połączenia, tj. jednoczesnego wykreślenia spółki przejmowanej lub spółek łączących się i dokonania wzmianki o spółce przejmującej lub wpisu spółki nowozawiazanej.

Spółka przejmująca lub nowozawiazana powinna mieć jednak na względzie, iż jak najszybsze dokonanie ogłoszenia ma ten skutek, że nikt nie może zaślaniać się niezajomością ogłoszonych wpisów.

## Jednolity Europejski Dokument Zamówienia: nadzieje i wątpliwości przed zmianami w Prawie zamówień publicznych

PODMIOTY BIORĄCE UDZIAŁ W POSTĘPOWANIACH O UDZIELENIE ZAMÓWIENIA ORAZ W KONKURSACH, KTÓRYCH WARTOŚĆ ZAMÓWIENIA JEST RÓWNA LUB WYŻSZA OD PROGÓW UNIJNYCH, MOGĄ OD DNIA 18 KWIETNIA 2016 R. PRZEDSTAWIĆ STANDARDOWY FORMULARZ – JEDNOLITY EUROPEJSKI DOKUMENT ZAMÓWIENIA (JEDZ). MIANOWICIE OD TEJ DATY OBOWIĄDUJĄ PRZEPISY DYREKTYWY 2014/24/UE ORAZ DYREKTYWY 2014/25/UE, REGULUJĄCYCH PROCEDURĘ UDZIELANIA ZAMÓWIEŃ PUBLICZNYCH. STANDARDOWY FORMULARZ STANOWI ZAŁĄCZNIK DO ROZPORZĄDZENIA WYKONAWCZEGO KOMISJI (UE) 2016/7 USTANAWIAJĄCEGO STANDARDOWY FORMULARZ JEDNOLITEGO EUROPEJSKIEGO DOKUMENTU ZAMÓWIENIA (ROZPORZĄDZENIE). OBECNIE OBOWIĄZEK AKCEPTOWANIA PRZEZ ZAMAWIAJĄCYCH FORMULARZA JEDZ WYWODZONA JEST Z ZASADY BEZPOŚREDNIEJ SKUTECZNOŚCI DYREKTYW WSPÓLNOTOWYCH W KRAJOWYCH PORZĄDKACH PRAWNYCH. NIEMNIEJ JEDNAK NA DZIEŃ PRZYGOTOWYWANIA NINIEJSZEGO ARTYKUŁU OCZEKIWANE JEST WEJŚCIE W ŻYCIE (DNIA 28 LIPCA 2016 R.) USTAWY Z DNIA 22 CZERWCA 2016 R. O ZMIANIE USTAWY – PRAWO ZAMÓWIEŃ PUBLICZNYCH ORAZ NIEKTÓRYCH INNYCH USTAW, KTÓRA IMPLEMENTUJE POWYŻEJ WSKAZANE DYREKTYWY, A TAKŻE WPROWADZA OBOWIĄZEK WYKORZYSTYWANIA STANDARDOWEGO FORMULARZA.

Standardowy formularz JEDZ sprowadza się tak naprawdę do obszernego formalnego oświadczenia wykonawcy, w którym stwierdza on, że odpowiednia podstawa wykluczenia nie ma do niego zastosowania oraz, że odpowiednie kryterium kwalifikacji jest przez niego spełnione. Ponadto zawiera on istotne informacje dotyczące konkretnego zamówienia, które oferent (wykonawca) musi uwzględnić przy jego wypełnianiu. Wykonawca, który powołuje się na zasoby innych podmiotów, w celu wykazania braku istnienia wobec nich podstaw wykluczenia oraz spełniania w zakresie, w jakim powołuje się na ich zasoby, warunków udziału w postępowaniu lub kryteriów selekcji, także składa w ich imieniu odrębny formularz JEDZ. To samo dotyczy oferenta, który zamierza powierzyć wykonanie części zamówienia swoim podwykonawcom. Niemniej jednak instytucja zamawiająca może na dowolnym etapie postępowania zwrócić się do oferentów i kandydatów o przedłożenie wszystkich lub niektórych dokumentów potwierdzających złożone oświadczenia, jeżeli jest to niezbędne do zapewnienia odpowiedniego przebiegu postępowania.

Uzasadnienie wprowadzenia JEDZ do porządku prawnego państw członkowskich Unii Europejskiej znalazło swój wyraz w motywach preambuły rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2016/7. Zgodnie z pierwszym z nich jednym z głównych celów dyrektyw 2014/24/UE i 2014/25/UE jest zmniejszenie obciążeń administracyjnych w stosunku do instytucji zamawiających, podmiotów zamawiających oraz wykonawców, zwłaszcza małych i średnich przedsiębiorstw. Kluczowym

elementem tych starań jest Jednolity Europejski Dokument Zamówienia. Czytając zatem preambułę do Rozporządzenia, można byłoby pokładać duże nadzieje w związku z wprowadzeniem formularza JEDZ do porządku prawnego, jednak nie wszystko jest tak oczywiste i klarowne, jakby się mogło wydawać.

Po pierwsze należy zwrócić uwagę, że państwa członkowskie dostosowują w pierw formie formularz JEDZ, uzupełniając te pola, w których wymagane jest wskazanie przepisów prawa krajowego oraz wydają wytyczne dotyczące jego stosowania (Urząd Zamówień Publicznych wydał je 19 kwietnia 2016 r.). Natomiast instytucje zamawiające modyfikują go w swoim zakresie, aby wskazać, których informacji będą wymagać od wykonawców w konkretnym postępowaniu. Zatem autorem informacji wprowadzanych do treści formularza JEDZ nie będzie tylko wykonawca ubiegający się o kontrakt, ale także instytucja zamawiająca.

Pozornie problem prawidłowej modyfikacji formularza i Specyfikacji Istotnych Warunków Zamówienia (SIWZ) leży po stronie zamawiającego, jednak to wykonawca będzie musiał rozgryźć jak prawidłowo wypełnić poszczególne pola formularza JEDZ, aby w pełni dostosować się do wymogów zamawiającego. W związku z powyższym mogą pojawić się duże problemy związane z wypełnieniem samego formularza. Istnieje również możliwość zaistnienia rozbieżności pomiędzy wymaganymi informacjami w formularzu JEDZ a wymaganiami wskazanymi w SIWZ w konkretnym postępowaniu. Zatem tylko odpowiednia korekta formularza przez zamawiającego może uchronić wykonawcę przed

trudnościami związanymi z odpowiednim jego wypełnieniem, co za pewne w wielu wypadkach nie będzie miało miejsca. Potencjalne braki, o których mowa powyżej, mogą spowodować wzywaniem wykonawców do uzupełnienia złożonych informacji a nawet skutkować wykluczeniem wykonawcy z postępowania o udzielenie zamówienia.

Ogólne zmiany związane z wprowadzeniem JEDZ nie regulują w pełnym zakresie skutków wynikających z niedostarczenia przez wykonawcę w terminie żądanych dokumentów i udzielenia odpowiednich informacji. Mające wejść w życie przepisy nie dają jasnej odpowiedzi, czy zamawiający powinien przyznać zamówienie następnemu najlepszemu wykonawcy, czy powinien ponownie rozpoznać oferty, czy unieważnić procedurę, kiedy ten w dodatkowym terminie nie przedstawi żądanych przez instytucję zamawiającą dokumentów. Aczkolwiek nie wydaje się, aby można było wykluczyć oferenta tylko z tego powodu, że wymagane dokumenty i zaświadczenia złoży on po wyznaczonym dodatkowym terminie. Jednak w przypadku odmowy przedstawienia wymaganych informacji lub gdy wykonawca nie jest w stanie przedłożyć dokumentów potwierdzających, Zamawiający może odmówić udzielenia zamówienia wykonawcy. Warto w tym miejscu zwrócić uwagę, że w przypadkach poważnego wprowadzenia w błąd przy wypełnianiu formularza JEDZ, wykonawca może podlegać odpowiedzialności karnej.

W świetle powyższych uwag wydaje się, że wprowadzenie standardowego formularza JEDZ daje większe możliwości kwestionowania ostatecznych wyników przetargów, szczególnie w trakcie postępowania odwoławczego. Może się bowiem okazać, że wygrywający nie będzie w stanie zgromadzić wszystkich wymaganych dokumentów w odpowiedniej formie i w odpowiednim zakresie, co może być podniesione przez innych uczestników, którzy złożyli bardziej ostrożnościowe

oświadczenia i którzy są gotowi niezwłocznie przedstawić wszystkie wymagane dokumenty.

Teoretycznie, w przypadku gdy wyciąg z odpowiedniego rejestru, na przykład z rejestru karnego, jest udostępniany instytucji zamawiającej drogą elektroniczną, wykonawca, w myśl art. 26 ust. 6 Ustawy z dnia 22 czerwca 2016 r., może jedynie wskazać, gdzie można znaleźć te dokumenty. Jednak przepis ten nie wskazuje precyzyjnie, jakie dokumenty instytucja zamawiająca będzie mogła sama uzyskać, a o które może wystąpić do wykonawcy, aby ten przedstawił je na własną rękę w wyznaczonym terminie. Problemem jest także brak odpowiednich regulacji w Ustawie z dnia 22 czerwca 2016 r. dotyczących funkcjonowania baz danych, w szczególności w zakresie kosztów ich funkcjonowania i kosztów uzyskiwania zaświadczeń. Ponadto nie zostało nigdzie wskazane, kto poniesie koszty uzyskania certyfikatu z bazy zagranicznej. W przypadku wykonawcy zagranicznego powstaje ponadto problem poniesienia kosztów tłumaczeń takich dokumentów.

Co do zasady Zamawiający będzie wzywał do złożenia zaświadczeń i certyfikatów po wyłonieniu zwycięzcy przetargu. Wykonawca będzie musiał przedstawić dokument, który będzie ważny na dzień złożenia wniosku o przystąpieniu do przetargu. W praktyce pozyskanie dokumentu, który jest ważny na konkretny dzień wstecz może okazać się niemożliwe.

Wprowadzenie JEDZ było także podyktowane przeciwdziałaniu dyskryminacji przy postępowaniach o udzielenie zamówienia publicznego. W praktyce może okazać się, że wprowadzenie jednolitego formularza będzie miało odmienne skutki.

Po pierwsze, niektórzy wykonawcy będą z pewnością składali bardziej ostrożnościowe oświadczenia w omawianym formularzu, a niektórzy nie będą wahali się, aby złożyć oświadczenie, które nie będzie w pełni odpowiadało rzeczywistości. Za tem mając powyższe na uwadze, wpro-

wadzenie standardowego formularza w teorii jest jak najbardziej zasadne, jednak tylko pod warunkiem, że wszyscy wykonawcy są jednakowo rzetelni.

Na koniec warto również zwrócić uwagę na implementację powyżej wskazanych dyrektyw w różnych porządkach prawnych państw członkowskich Unii. Dyrektywy mają przeciwdziałać protekcjonizmowi, jednak ze względu na całkiem duży zakres swobody w zakresie ich implementacji, krajowi ustawodawcy mogą faworyzować lokalnych lub innych protegowanych wykonawców. Dyrektywy dają bowiem duże możliwości dotyczące sposobów wykluczenia przedsiębiorcy z przetargu. W związku z powyższym istnieje zagrożenie, że ustawodawstwa lokalne będą mogły wprowadzić takie kryteria wykluczenia i wprowadzać taki rachunek kosztów, że wykonawcy pochodzący z konkretnego państwa członkowskiego lub w inny sposób protegowani będą mieli większe szanse uzyskania zamówienia.

#### MACIEJ RAKOWSKI

Junior Associate w Russell Bedford Poland, związany z kancelarią od stycznia 2016 r. W okresie 2013 – 2015 r. współpracował i zdobywał doświadczenie w dwóch kancelariach prawnych oraz w firmie zajmującej się ubezpieczeniami korporacyjnymi. Ukończył w 2014 r. z wyróżnieniem studia na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego oraz Centrum Prawa Amerykańskiego, organizowane przez Uniwersytet Warszawski i University of Florida, Levin College of Law. W chwili obecnej aplikant adwokacki. Autor bądź współautor kilku publikacji o tematyce prawnej z zakresu prawa gospodarczego i nowych technologii w Dzienniku Gazecie Prawnej oraz na portalach branżowych. Specjalizuje się w prawie cywilnym, handlowym oraz w prawie nowych technologii.

# Czym jest petycja do Ministra Finansów?

DNIA 6 WRZEŚNIA 2015 R. ZACZEŁA OBOWIĄZYWAĆ NOWELIZACJA USTAWY Z DNIA 11 LIPCA 2014 R. O PETYCJACH (DZ. U. Z 2014 R. POZ. 1195; DALEJ: USTAWA O PETYCJACH). WPROWADZIŁA NOWY RODZAJ KONTAKTU M.IN. Z MINISTREM FINANSÓW W POSTACI PETYCJI, OBOK ISTNIEJĄCYCH JUŻ INTERPRETACJI INDYWIDUALNYCH PRAWA PODATKOWEGO.

MONIKA  
MICHALAK

Konsultant podatkowy w Russell Bedford Poland. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji w Toruniu. Z Russell Bedford związana od początku 2016 roku. Doświadczenie zdobywała w Krajowej Informacji Podatkowej, sądach i kancelariach. Specjalizuje się w podatku od towarów i usług.

Jak podaje Minister Finansów do końca 2015 r. wpłynęła tylko jedna petycja, ale od początku 2016 r. ich popularność rośnie. Minister Finansów dostał 26 petycji, z czego na 16 już odpowiedział, a kolejne 10 czeka na rozstrzygnięcie.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o petycjach, petycja może być złożona przez osobę fizyczną, osobę prawną, jednostkę organizacyjną niebędącą osobą prawną lub grupę tych podmiotów, zwaną dalej „podmiotem wnoszącym petycję”, do organu władzy publicznej, a także do organizacji lub instytucji społecznej w związku z wykonywanymi przez nią zadaniami zleconymi z zakresu administracji publicznej.

Na podstawie art. 4 ust. 1 ustawy o petycjach petycję składa się w formie pisemnej albo za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Petycja powinna zawierać:

- oznaczenie podmiotu wnoszącego petycję; jeżeli podmiotem wnoszącym petycję jest grupa podmiotów, w petycji należy wskazać oznaczenie każdego z tych podmiotów oraz osobę reprezentującą podmiot wnoszący petycję;
- wskazanie miejsca zamieszkania albo siedziby podmiotu wnoszącego petycję oraz adresu do korespondencji; jeżeli podmiotem wnoszącym petycję jest grupa podmiotów, w petycji należy wskazać miejsce zamieszkania lub siedzibę każdego z tych podmiotów;
- oznaczenie adresata petycji;
- wskazanie przedmiotu petycji.

W przeciwieństwie do interpretacji indywidualnych prawa podatkowego odpowiedź na petycję nie jest wiążąca dla organów podatkowych i nie chroni podatnika, który by się do niej zastosował. Odpowiedzi na petycję udzielają wiceministrowie i dyrektorzy w Ministerstwie Finansów odpowiedzialni za różne dziedziny, a nie Minister Finansów jako organ podatkowy.

Podatnicy wykorzystują petycje jako możliwość zaproponowania zmian w przepisach prawa, które już obowiązują. Jednak z dotychczasowych odpowiedzi na petycje wynika, że Minister Finansów nie obiecuje, że zrealizuje postulaty podatników, jednak stara się wyjaśnić problem wskazany w petycji.

W jednej z wniesionych petycji postulowano zmiany w ustawach o podatku od towarów i usług oraz ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczące opodatkowania wspólnot mieszkaniowych. Proponowano, aby poprzez zmiany w przepisach „skończyć z niezliczoną ilością wątpliwości w tym zakresie”. Minister Finansów wyjaśnił, że wątpliwości już wcześniej rozstrzygnął, wydając interpretacje ogólne: z 5 marca 2008 r., w której doprecyzował znaczenie pojęcia zasobów mieszkaniowych (nr DD6/8213/11/KWW/07/MB7/82), oraz z 21 czerwca 2011 r. w sprawie rozliczeń podatku od towarów i usług wspólnot mieszkaniowych (nr PT8/033/IO1/AEW/11/PT-571). Minister Finansów wskazał, że wątpliwości wspólnot rozwiąły także sądy i trybunały, np. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z 16 kwietnia 2015 r. w sprawie Wojskowej Agencji Mieszkaniowej (sygn. C-42/14). Minister Finansów nie dostrzegł więc potrzeby zmian przepisów ani ich wykładni (odpowiedź z 18 kwietnia 2016 r., sygn. PT8.056.2.2016/WCX).

Część postulatów pozostaje jednak bez odpowiedzi. Przykładem są zmiany w ustawie hazardowej w zakresie wynagradzania ze stosunku pracy pracowników kasyn, jak i regulacji dotyczących warunków pracy, poszanowania praw człowieka i pracownika. Minister Finansów wyjaśnił, że trwają obecnie prace nad projektem zmian ustawy o grach hazardowych.

W art. 10 ust. 1. ustawy o petycjach - petycja powinna być rozpatrzona bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia jej złożenia. Termin trzech miesięcy obowiązuje również w przypadku indywidualnych interpretacji prawa podatkowego.

Petycje to kolejna forma w jakiej można zwrócić się do Ministra Finansów z zapytaniem w zakresie prawa podatkowego podatków. W ten sposób Minister Finansów chce umożliwić lepszy kontakt z podatnikiem. Jak jednak pokazały odpowiedzi na pierwsze petycje Minister Finansów w odpowiedzi na nie, nie wskazuje na możliwość, że będą zaczątkiem zmiany przepisów. W odpowiedzi na petycje jedynie wyjaśnia problemy, które pojawiają się u podatników m.in. w zakresie odliczenia podatku VAT od paliwa, czy też Jednolitego Pliku Kontrolnego. Petycje dostępne są na stronie Ministerstwa Finansów.



## Transakcje dotyczące własności intelektualnych po nowemu?

W CHWILI OBECNEJ JESTEŚMY ŚWIADKAMI STOPNIOWEGO WPROWADZANIA W ŻYCIE STRATEGII MAJĄCEJ NA CELU PRZECIWDZIAŁANIE ZJAWISKU NIEWŁAŚCIWEGO ZMNIEJSZANIA PODSTAWY OPODATKOWANIA I TRANSFERU ZYSKÓW POTOCZNIE ZWANEJ BEPS (BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING) BĘDĄCEJ POKŁOSIEM DZIAŁAŃ PODJĘTYCH W RAMACH WSPÓŁPRACY ORGANIZACJI WSPÓŁPRACY I ROZWOJU GOSPODARCZEGO (DALEJ: OECD) ORAZ GRUPY G20 SKUPIAJĄCEJ NAJWAŻNIEJSZE Z PUNKTU GOSPODARCZEGO WIDZENIA PAŃSTWA NA ŚWIECIE.

W ramach inicjatywy BEPS podjęto się opracowania wytycznych stanowiących rekomendacje (tzw. soft law) dla zainteresowanych krajów. W dniu 15 czerwca 2016 r. OECD zatwierdziła wprowadzenie zmian do dokumentu pt. Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych (dalej: wytyczne OECD). Zmiany dotyczą wprowadzenia w życie niektórych spośród opracowanych w ramach BEPS 15 działań mających na celu ujednoczenie przepisów w zakresie transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi. Najważniejsze kwestie obejmować będą stosowanie zasady ceny rynkowej (arm's length principle), umów o podziale kosztów oraz transakcji dotyczących własności intelektualnej.

I właśnie ta ostatnia kwestia będzie

miała kluczowe znaczenie dla wielu polskich podatników, którzy uiszczali opłaty licencyjne za korzystanie ze znaków towarowych. W rozdziale VI wytycznych OECD pt. „Zasady szczególne stosowane w zakresie dóbr niematerialnych” zaproponowano nową definicję własności intelektualnej (w tym znaków towarowych) wprowadzającą rozróżnienie na własność intelektualną w sensie ekonomicznym oraz prawnym. W świetle powyższego dojdzie do wyraźnego rozróżnienia na właściciela ekonomicznego, który w prowadzonej działalności korzysta ze znaku towarowego oraz wykonuje funkcje zwiększające jego wartość rynkową (np. budowanie rozpoznawalności na rynku, utrzymywanie) oraz właściciela prawnego zapewniającego ochronę oraz rejestrację znaku. W ujęciu praktycznym wprowadzona zmiana będzie swoistą

rewolucją dla podmiotów ponoszących koszty z tytułu świadczeń licencyjnych bowiem weryfikacja opłat licencyjnych powinna odbywać się w oparciu o faktyczne zaangażowanie podmiotów korzystających ze znaków towarowych a nie zapisów umownych je regulujących. Stąd też właściciel prawny znaku towarowego nie będzie już uprawniony do otrzymywania całości zysków z tytułu jego użytkowania przez inny podmiot.

Trzeba pamiętać, że wytyczne OECD mimo, iż nie stanowią części polskiego systemu prawnego, to jednak z tytułu członkostwa w OECD Polska jest zobowiązana do przestrzegania rekomendowanych wytycznych. Stąd też wprowadzone zmiany odcisną znaczące piętno na transakcjach dotyczących własności intelektualnych zawieranych przez polskich podatników.

### DOMINIK TYMUŁA

Associate w Russell Bedford Poland, związany z kancelarią od kwietnia 2012 r. W okresie 2008 – 2011 r. współpracował z firmami z branży transportowej w zakresie doradztwa podatkowego. Następnie zdobywał doświadczenie w centralnych urządach państwowych oraz kancelariach prawnych. Autor licznych publikacji o tematyce prawno-podatkowej na portalach branżowych. Specjalizuje się w prawie cywilnym, handlowym, unijnym oraz funduszach europejskich.



## Złożenie prawnie skutecznej korekty deklaracji skutkujące umorzeniem postępowania możliwe jest także po wszczęciu postępowania karnego skarbowego

ZGODNIE Z ORZECZENIEM SĄDU NAJWYŻSZEGO Z DNIA 20 CZERWCA 2012 R. SYGN. I KZP 3/12 „WIELE ARGUMENTÓW PRZEMAWIA ZA MOŻLIWOŚCIĄ ZŁOŻENIA PRZEZ SPRAWCĘ PRZESTĘPSTWA SKARBOWEGO LUB WYKROCZENIA SKARBOWEGO PRAWNIE SKUTECZNEJ KOREKTY DEKLARACJI PODATKOWEJ, O KTÓREJ MOWA W ART. 16A K.K.S., RÓWNIEŻ PO UJAWNIENIU POPEŁNIENIA TAKIEGO CZYNU I WSZCZĘCIU WOBEC SPRAWCY POSTĘPOWANIA KARNEGO SKARBOWEGO, CO WYWOŁA SKUTEK OKREŚLONY W ART. 17 § 1 PKT 4 K.P.K. W ZW. Z ART. 113 § 1 K.K.S.” (UMORZENIE).

Kodeks Karny Skarbowy (Dz.U. 1999 nr 83 poz. 930, dalej: KKS) przewiduje szczególną możliwość uniknięcia kary przez sprawcę, który złożył prawnie skuteczną korektę deklaracji oraz dokonał uiszczenia zaległości publicznoprawnej (np. podatkowej). Zgodnie z art. 16a tej ustawy „Nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, kto złożył prawnie skuteczną, w rozumieniu przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa lub ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2015 r. poz. 553, z późn. zm.1), korektę deklaracji podatkowej i w całości uiszczył, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub nara-

żoną na uszczuplenie”

Treść tego przepisu zrodziła wątpliwość czy umorzenie postępowania może być stosowane także po ujawnieniu czynu. Instytucja czynnego żalu opisana w Kodeksie Karnym pozwala na uniknięcie odpowiedzialności w przypadku odstąpienia od przestępstwa na etapie usiłowania. Zastosowanie takiej analogii w procesie wykładni art. 16a KKS oznaczałoby możliwość umorzenia jedynie w przypadku złożenia korekty deklaracji przed ujawnieniem czynu. Kodeks Karny Skarbowy jest jednak autonomiczną ustawą wobec Kodeksu Karnego. Z tego powodu zasady ogólne obowiązujące w Kodeksie Karnym nie zawsze mogą być wprost stosowane w procesie wykładni

przepisów Kodeksu Karnego Skarbowego.

Zgodnie z orzeczeniem Sądu Najwyższego zawężenie stosowania art. 16a KKS jedynie do przypadków korekty deklaracji przed ujawnieniem czynu lub wszczęciem postępowania oznaczałoby nieuzasadnioną zmianę zakresu stosowania tego przepisu.

Powyższe orzeczenie nie ma rangi uchwały (postanowienie o odmowie uchwały ze względu na braki formalne wniosku) jednak daje bardzo mocne argumenty każdemu kto złożył korektę deklaracji i uiszczył zaległość publicznoprawną po ujawnieniu czynu lub wszczęciu postępowania.

PAWEŁ KULA

Absolwent studiów prawniczych na Uniwersytecie Jagiellońskim, w marcu 2016 r. zdał egzamin państwowy na doradcę podatkowego, dodatkowe specjalizacje: teoria prawa, prawo karne.



# Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności – czym jest i czy warto z tej instytucji skorzystać?

NA DRUGIE PYTANIE ZAWARTE W TYTULE TEGO ARTYKUŁU ODPOWIADAM: TAK. DLACZEGO? WSZYSTKO WYJAŚNI SIĘ, GDY ODPOWIEMY NA PYTANIE PIERWSZE, TZN. CZYM JEST DOBROWOLNE PODDANIE SIĘ ODPOWIEDZIALNOŚCI?

Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności jest wyjątkową instytucją prawną, która występuje w polskim prawie jedynie w kodeksie karnym skarbowym. Pożytki wynikające z użycia tej instytucji są dwa. Pierwszym jest uniknięcie długiego i żmudnego postępowania przed sądem. Zaś o drugim, lepszym, mówi artykuł 18 §2 kodeksu karnego skarbowego (Dz. U. z 2013 r., poz. 186 ze zm., w dalszej części artykułu: KKS). Czytamy w nim, że „prawomocny wyrok o zezwoleniu na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności nie podlega wpisowi do Krajowego Rejestru Karnego”.

Jednak nie każdy może skorzystać z dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. Najpierw należy spełnić szereg przesłanek, o których mówi artykuł 17 §1 KKS. Dwiema głównymi przesłankami są sytuacje, gdy:

- wina sprawcy nie budzi wątpliwości, oraz
- okoliczności popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego nie budzą wątpliwości.

Te dwie przesłanki są najważniejsze i dopiero po ich stwierdzeniu (oraz niewystąpieniu przesłanek negatywnych, o których będzie mowa niżej), można rozpatrzyć pozostałe.

A są to:

- uiszczenie w całości wymagalnej należności publicznoprawnej, jeżeli w związku
- z przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym nastąpiło uszczuplenie tej należności,
- uiszczenie przez sprawcę kwoty odpowiadającej co najmniej najniższej karze grzywny grożącej za dany czyn zabroniony,
- wyrażenie przez sprawcę zgody na przepadek przedmiotów co najmniej w takim zakresie, w jakim ten przepadek jest obowiązkowy, a w razie niemożności złożenia tych przedmiotów – uiszczenie ich równowartości pieniężnej,
- uiszczenie co najmniej zryczałtowanej równowartości kosztów postępowania.

Jednakże, jak już wspomniano, nie każdej osobie można udzielić zezwolenia na do-

browolne poddanie się odpowiedzialności. Przesłanki negatywne określa artykuł 17 §2 KKS. Udzielenie takiego zezwolenia jest niedopuszczalne, jeżeli:

- przestępstwo skarbowe zagrożone jest karą ograniczenia wolności albo karą pozbawienia wolności,
- przestępstwo skarbowe zagrożone tylko karą grzywny popełniono w warunkach, kiedy sąd stosuje nadzwyczajne obstrzeżenie kary (sytuacje te są wymienione w artykule
- 37 §1 i 38 §2 KKS),
- zgłoszono interwencję co do przedmiotu podlegającego przypadkowi (sytuacja ta nie ma zastosowania, jeśli zostanie ona cofnięta przez interwenienta do czasu wniesienia aktu oskarżenia do sądu).

Finansowy organ postępowania przygotowawczego ma obowiązek pouczyć sprawcę przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego o prawie złożenia wniosku o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności przed jego pierwszym przesłuchaniem. Sprawca może zgłosić organowi wniosek o zezwolenie, ale tylko przed wniesieniem przez organ aktu oskarżenia. Warto jeszcze dodać, że jeśli sprawca ukończył 17 lat, ale nie ma ukończonych 18, taki wniosek w jego imieniu może zgłosić przedstawiciel ustawy. Wniosek można zgłosić na piśmie, albo ustnie do protokołu.

Dodatkowo przy składaniu wniosku o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, należy także, według artykułu 143 §1 KKS, łącznie uiścić:

- należność publicznoprawną, jeżeli w związku z przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym nastąpiło uszczuplenie tej należności, chyba że do chwili zgłoszenia wniosku ta wymagalna należność została w całości uiszczona,
- tytułem kary grzywny kwotą odpowiadającą co najmniej jednej trzeciej minimalnego wynagrodzenia, a za wykroczenie skarbowe - kwotą odpowiadającą co najmniej jednej dziesiątej tego wynagrodzenia,

- co najmniej zryczałtowaną równowartość kosztów postępowania.

Jednakże, jeśli za czyn zabroniony, o który toczy się postępowanie, przewidziane jest obowiązkowe orzeczenie o przepadku przedmiotów, sprawca przy składaniu wniosku jest obowiązany wyrazić zgodę na przepadek tych przedmiotów, a jeśli nie jest w stanie złożyć tych przedmiotów – jest obowiązany uiścić ich równowartość pieniężną (artykuł 143 §2).

Jeśli wniosek nie spełnia wymogów formalnych (a brak we wniosku jest tego rodzaju, że wniosek nie może otrzymać biegu), organ wzywa osobę, która złożyła wniosek, do usunięcia takiego braku lub braków w terminie 7 dni. Jeśli osoba uzupełni braki w terminie, wniosek wywołuje skutki od dnia jego wniesienia. W przeciwnym wypadku, wniosek uznaje się za bezskuteczny (artykuł 143a KKS).

Jeśli sprawca przestępstwa lub wykroczenia skarbowego wystąpi o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, finansowy organ postępowania przygotowawczego może zamiast aktu oskarżenia wnieść niezwłocznie do sądu wniosek o udzielenie takiego zezwolenia (art. 145 §1 KKS). Reszta zależy już tylko od orzeczenia sądu.

Gdy już wiadomo, czym jest dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, każdy może odpowiedzieć sobie na pytanie, czy warto z tej instytucji skorzystać. Moim zdaniem – tak.

## 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.



## Organy podatkowe na tropie nieujawnionych przychodów

NIJEDNOKROTNI REALIZUJĄC ROZMAITE TRANSAKcje OSOBY FIZYCZNE Z NIEWIEDZY, BĄDŹ UMYŚLNIE NIE ZGŁASZAJĄ ICH DO URZĘDÓW SKARBOWYCH, NIE ZDAJĄ SOBIE SPRAWY ZE SKUTKÓW PODATKOWYCH, JAKIE WIĄŻĄ SIĘ Z NIEUJAWNINIEM PRZYCHODÓW W ZEZNANIU PODATKOWYM.

Zgodnie z wytycznymi dla urzędów kontroli skarbowej i urzędów skarbowych dotyczącymi postępowania w sprawie przychodów nieznanymi źródłami pochodzącymi z ujawnionych źródeł lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, których celem jest zapewnienie jednolitego podejścia organów podatkowych do problematyki nieujawnionych źródeł przychodów, urzędy szczególną uwagę zwrócą m.in. na:

- nabywców nieruchomości,
- nabywców dóbr i usług luksusowych,
- inwestorów giełdowych,
- osoby posiadające wysokie lokaty bankowe oraz kilka rachunków,
- nabywców znacznych ilości udziałów lub akcji,
- właścicieli nowo powstałych firm, ze szczególnym uwzględnieniem osób młodych,
- przedsiębiorców stale ponoszących stratę z prowadzonej działalności gospodarczej,
- osoby niedeklarujące żadnych dochodów, a ponoszące znaczne wydatki,
- darczyńców i pożyczkodawców znacznych wartości,
- uczestnicy fikcyjnych transakcji (tzw. słupy) oraz osoby firmujące cudzą działalność gospodarczą,

Organy podatkowe mają szerokie możliwości pozyskiwania informacji o majątku podatnika. Wiedzę swoją czerpią, choćby od sądów, komorników, notariuszy, banków, biur maklerskich, funduszy inwestycyjnych. Wiadomości te przekazywane są

im również przez inne organy administracyjne, np. architektoniczno-budowlane, czy instytucje rejestrujących pojazdy. Niektóre informacje dostarcza im też sam podatnik, np. wypełniając oświadczenie majątkowe niezbędne do ubiegania się o otrzymanie ulgi w spłacie zobowiązania, czy powszechnie znanych ulg mieszkaniowych.

Teza przyjęta przez organy podatkowe dotycząca nieujawnionych źródeł przychodów może być oczywiście obalona. W tym celu podatnik posiada szereg przydatnych narzędzi. Należy jednak pamiętać, że mimo zasady, iż ciężar dowodzenia w postępowaniu podatkowym spoczywa na organie podatkowym, to w przypadku nieujawnionych źródeł przychodu następuje przerzucenie ciężaru dowodów na podatnika. Oznacza to, że to musi on wykazać, że poniesione wydatki znajdują pokrycie w ustalonym źródle (źródłach) przychodów lub posiadanych zasobach majątkowych.

W tym celu dowodem może być wszystko, co pozwoli wskazać na źródło przychodów. W szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej.

Należy jednak zwrócić uwagę, że wskazanie konkretnej okoliczności na poparcie swojego stanowiska spowoduje dalsze czynnościami ze strony organu podatkowego. Jeśli podatnik powoła się na darowiznę, trzeba liczyć się z tym, że urząd nie tylko sprawdzi czy do darowizny doszło,

ale także dodatkowo skontroluje osobę, która taką darowiznę przekazała.

Przygotowanie podatnika do kontroli lub postępowania polega więc przede wszystkim na zgromadzeniu i przekazaniu kontrolującemu wszelkich dokumentów potwierdzających wysokość zarobków oraz oszczędności z lat ubiegłych.

Istnieją metody uniknięcia lub ograniczenia negatywnych skutków stwierdzenia przychodów z nieujawnionych źródeł przez organy podatkowe. Skuteczność ich zastosowania wymaga jednak kompleksowej wiedzy z zakresu prawa cywilnego, handlowego i wreszcie podatkowego.

Samodzielne działanie podatnika pozornie generujące oszczędności może skończyć się zastosowaniem 75% stawki podatku. Jest to szczególnie ważne teraz, kiedy organy podatkowe w całej Polsce otrzymały wytyczne aby zwiększyć ilość i skuteczność kontroli podatkowych, co podyktowane jest potrzebami finansowymi związanymi z nowymi programami socjalnymi rządu.

### PIOTR POPIEL

Młodszy Konsultant Podatkowy w warszawskim biurze Russell Bedford Poland z którym związany jest od kwietnia 2016 r. Absolwent prawa na Uniwersytecie Warszawskim. Przez okres studiów zdobywał doświadczenie w kancelariach zajmujących się sprawami prawnopodatkowymi.

# Nowe prawo restrukturyzacyjne - jakie możliwości daje nowe prawo restrukturyzacyjne?

WPROWADZENIE NOWYCH PRZEPISÓW DOTYCZĄCYCH PRZEPROWADZANIA PROCESÓW RESTRUKTURYZACYJNYCH SKUTKUJE ZNACZNYM ZWIĘKSZENIEM SZANS NA ZACHOWANIE PRZEDSIĘBIORSTWA W SYTUACJI NIEWYPŁACALNOŚĆ BĄDŹ ZAGROŻENIA NIEWYPŁACALNOŚCI DŁUŻNIKA POPRZEZ WPROWADZENIE SKUTECZNYCH INSTRUMENTÓW POZWALAJĄCYCH NA PRZEPROWADZENIE RESTRUKTURYZACJI PRZEDSIĘBIORSTWA DŁUŻNIKA W CELU ZAPOBIEŻENIA JEGO LIKWIDACJI. KONTYNUACJA DZIAŁALNOŚCI PRZEDSIĘBIORSTWA DŁUŻNIKA POZWALA NA ZACHOWANIE MIEJSC PRACY, MOŻLIWOŚĆ NIEPRZERWANEGO REALIZOWANIA KONTRAKTÓW ORAZ PRZYWRÓCENIE RENTOWNOŚCI PROWADZONEJ DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ.

## Kim jest doradca Restrukturyzacyjny?

Osoba posiadająca licencję doradcy restrukturyzacyjnego przyznaną przez Ministra Sprawiedliwości wykonuje czynności nadzorczy i zarządcy na podstawie ustawy Prawo Restrukturyzacyjne, czynności syndyka na podstawie ustawy Prawo Upadłościowe oraz zarządcy w egzekucji przez zarząd przymusowy na podstawie ustawy Kodeksu postępowania Cywilnego. Doradca Restrukturyzacyjny świadczy także usługi doradcze poprzez udzielanie porad, opinii i wyjaśnień z zakresu restrukturyzacji i upadłości.

## Na czym polega restrukturyzacja?

Restrukturyzacja przedsiębiorstwa dłużnika dotyczy w szczególności jego zobowiązań, a ponadto jego majątku, sposobu zarządzania przedsiębiorstwem oraz zatrudnienia. Rodzaj restrukturyzacji jest dostosowany do potrzeb konkretnego przedsiębiorstwa w konkretnej sytuacji finansowej.

## Restrukturyzacja dla wierzycieli

Wierzyciele osoby dłużnika mają realny wpływ na proces restrukturyzacji dłużnika. W zależności od bieżącej sytuacji ekonomicznej dłużnika bądź rodzaju i etapu toczącego się postępowania restrukturyzacyjnego należy podejmować działania zmierzające do maksymalnej ochrony praw wierzycieli poprzez zawieranie porozumień z dłużnikiem, zabezpieczenia i dochodzenia wierzytelności a w postępowaniu restrukturyzacyjnym składanie formalnych wniosków, udział podczas głosowania wierzycieli oraz powoływanie rady wierzycieli. Kluczowym elementem powodzenia restrukturyzacji przedsiębiorstwa dłużnika jest trafna ocena wykonalności zaproponowanego układu biorąc pod uwagę szanse zachowania oraz kontynuacji działalności przedsiębiorstwa przy jednoczesnym poszanowaniu praw i interesów wierzycieli.

## Restrukturyzacja dla dłużników

Decyzja o wdrożeniu restrukturyzacji przedsiębiorstwa oraz sposób realizacji tego procesu są kluczowymi aspektami powodzenia zakładanych celów. W zależności od stopnia zadłużenia oraz specyfiki natury organizacyjnej należy dopasować dostępne instrumenty prawne i finansowe nakierowane na zachowanie lub odzyskanie płynności finansowej przedsiębiorstwa. W tym celu należy aktywnie planować zdarzenia gospodarcze przy jednoczesnym podejmowaniu czynności restrukturyzacyjnych, które polegają m.in. na: bieżącym doradztwie restrukturyzacyjnym w ujęciu prawnym i podatkowym, pozasądowym zawieraniu porozumień z wierzycielami, złożeniu do Sądu Gospodarczego wniosku restrukturyzacyjnego odpowiadającego wymaganiom formalno-prawnym, ustanowieniu należytego nadzoru lub zarządu w postępowaniu restrukturyzacyjnym nad przedsiębiorstwem, pozyskiwaniu finansowania na realizację zobowiązań.

## Restrukturyzacja czy upadłość

Zachowanie przedsiębiorstwa dłużnika w wielu przypadkach jest znacznie korzystniejsze dla wierzycieli niż jego likwidacja. Dotychczasowa praktyka pokazała, że upadłości dłużnika wyklucza możliwość skutecznej restrukturyzacji poprzez zaspokojenie wierzycieli w większym stopniu niż podczas należycie zrestrukturyzowanej działalności przedsiębiorstwa. Obecnie upadłość kojarzy się z końcem działalności, bankrutem i brakiem możliwości odzyskania swoich wierzytelności, dlatego też nastąpiło zasadnicze rozdzielenie postępowań restrukturyzacyjnych od postępowań upadłościowych. Stąd też, nowe Prawo Restrukturyzacyjne w istotnej mierze zmienia dotychczasowe przepisy prawa upadłościowego oraz wprowadza w miejsce postępowania upadłościowego z możliwością zawarcia układu i postępowania naprawczego cztery rodzaje postępowań restrukturyzacyjnych.

## Znaczenie restrukturyzacji dla odpowiedzialności członków Zarządu

W zależności od rodzaju spółki kapitałowej członkowie zarządu ponoszą subsydiarną odpowiedzialność za zobowiązania cywilnoprawne lub publicznoprawne. Członek zarządu może uwolnić się w pełni od osobistej odpowiedzialności względem wierzycieli jeśli we właściwym czasie zostanie otwarte postępowanie restrukturyzacyjne lub zostanie złożony wniosek o ogłoszenie upadłości. Dlatego też, istotnym jest aby członkowie zarządu na bieżąco reagowali na zagrożenia powstałe na tle niekorzystnych zdarzeń finansowych reprezentowanych przez spółkę, wdrażając instrumenty prawne jakie prezentuje nowe prawo restrukturyzacyjne.

## DR ANDRZEJ DMOWSKI

Partner Zarządzający Russell Bedford, Doktor Nauk Prawnych, Adwokat, Doradca Podatkowy, Certified Public Accountant – Biegły Rewident w Irlandii, Certified Fraud Examiner - Biegły ds. Wykrywania Przystępstw i Nadużyć Gospodarczych, Certified Internal Controls Auditor - Międzynarodowy Audytor Wewnętrzny, Absolwent University of Cambridge - British Centre for English and European Legal Studies - Faculty of Law and Administration, absolwent i stypendysta Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. Specjalizuje się w rozliczeniach transakcji między podmiotami powiązаныmi - transfer pricing, aspektach prawno-podatkowych M&A oraz zagadnieniach dotyczących pochodnych instrumentów finansowych.



## Podstawowe metody międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu

WYKORZYSTANIE MECHANIZMÓW MIĘDZYNARODOWEGO UNIKANIA OPODATKOWANIA DOCHODU PRZEZ PODATNIKA DANEGO PAŃSTWA PROWADZI DO ZMIANY FORMY SZKODLIWEJ KONKURENCJI PODATKOWEJ STOSOWANEJ PRZEZ INNE PAŃSTWO (TERYTORIUM) Z BIERNEJ NA CZYNNĄ, W TYM PRZYPADKU NALEŻY MÓWIĆ O SZKODLIWEJ KONKURENCJI PODATKOWEJ W DZIAŁANIU, KTÓRA STANOWI REALNE, A NIE POTENCJALNE ZAGROŻENIE DLA WPŁYWÓW PODATKOWYCH BUDŻETU PAŃSTWA SIEDZIBY BĄDŹ MIEJSCA ZAMIESZKANIA PODATNIKA PODEJMUJĄCEGO POWYŻSZE DZIAŁANIA.

Wszystkie metody międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu z perspektywy aksjologii przypisywanej ustawodawcy, noszą znamiona obejścia prawa podatkowego państwa macierzystej rezydencji podatkowej podmiotu wykorzystującego powyższe możliwości. W prawie podatkowym wszystko, co nie jest zakazane, jest dozwolone i nie może wiązać się z dodatkowymi obciążeniami fiskalnymi, niewynikającymi wprost z litery prawa.

W świetle obowiązujących regulacji polskiego prawa nie ma prawnych podstaw do ścigania i karania tych działań, co wynika z faktu, iż w przypadku zastosowania przez podatnika którejkolwiek z metod tzw. międzynarodowej optymalizacji podatkowej najczęściej nie da się wskazać obchodzonej normy prawnej. Niebagatelne znaczenie ma również brak definicji legalnej „obejścia prawa podatkowego” oraz brak wyrażonego wprost w ustawie zakazu obejścia tego prawa, przez co o „obejściu prawa podatkowego” można mówić w zasadzie



*W świetle obowiązujących regulacji polskiego prawa nie ma prawnych podstaw do ścigania i karania tych działań, co wynika z faktu, iż w przypadku zastosowania przez podatnika którejkolwiek z metod tzw. międzynarodowej optymalizacji podatkowej najczęściej nie da się wskazać obchodzonej normy prawnej.*

tylko w aspekcie doktrynalno-akcyjnym, a nie normatywnym. Poza przypadkiem tzw. regulacji CFC – tj. zasad opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych, polskie ustawodawstwo nie przeciwdziała poszczególnym metodom międzynarodowego unikania opodatkowania, przewidując jedynie generalne regulacje odnoszące się do transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz wprowadzając pewne prawno-podatkowe ograniczenia w obrocie gospodarczym z podmiotami mającymi siedziby lub miejsca zamieszkania w państwach (terytoriach) uznawanych za stosujące szkodliwą konkurencję dla celów danego podatku.

Analiza praktyki międzynarodowego obrotu gospodarczego pozwala wyodrębnić cztery podstawowe metody międzynarodowego unikania opodatkowania, które w bezpośredni sposób prowadzą do redukcji obciążeń podatkowych w państwie macierzystej rezydencji podatkowej podatnika:

- transfer kapitału do spółki zależnej mającej siedzibę w państwie (terytorium) stosującym szkodliwą konkurencję podatkową,

- nabywanie korzyści umownych (znane również jako treaty-shopping),
- transfer zysków,
- zmiana miejsca zamieszkania. Wszelkie szczególne metody międzynarodowej optymalizacji podatkowej stanowią rozwinięcie powyższych podstawowych metod bądź też ich różnorodne kombinacje.

Zmiana miejsca zamieszkania jest wykorzystywana rzadko jako planowany sposób tzw. optymalizacji dochodów osobistych osób fizycznych. Niewątpliwie do najczęstszych metod międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu należy transfer zysków w powiązaniu z wykorzystaniem spółki zależnej zlokalizowanej w państwie (terytorium) o znacząco niższych obciążeniach fiskalnych, z reguły mającej pełną strukturę powierniczą. Częstość wykorzystywane są co najmniej 2 spółki zależne, z których pierwsza, mająca bezpośrednią relację handlową z polską spółką, ma pełną strukturę powierniczą, zaś druga akumuluje kapitał w oazie podatkowej lub służy do redystrybucji zysków do państwa rezydencji podatkowej swego rzeczywistego beneficjenta.

## DR RAFAŁ NAWROT

Od 2011 roku pełni funkcję Partnera Zarządzającego w Russell Bedford Poland. Jest doktorem nauk prawnych, doradcą podatkowym, absolwentem Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. W latach 2006 - 2011 pracował dla polskich i międzynarodowych firm doradztwa podatkowego (ISPMiW, KPMG, Consulco International). Prelegent szkoleń oraz wykładowca na Podyplomowych Studiach Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, a także autor ponad 60 publikacji naukowych z zakresu polskiego i międzynarodowego prawa podatkowego, w tym 8 książek o tematyce prawno-podatkowej. Specjalizuje się w problematyce międzynarodowego prawa podatkowego, unikania opodatkowania, krajowych i transgranicznych restrukturyzacji prawnych oraz podatkowych.

## O efektywnym braku współpracy międzynarodowej w sprawach podatkowych z jurysdykcjami offshore

CAŁKOWITY BRAK MIĘDZYNARODOWEJ WSPÓŁPRACY W SPRAWACH PODATKOWYCH POMIĘDZY PAŃSTWAMI ROZWIŃNIĘTYMI, W SZCZEGÓLNOŚCI PÓŁNOCNOAMERYKAŃSKIMI I NALEŻĄCYMI DO UNII EUROPEJSKIEJ, A PAŃSTWAMI (TERYTORIAMI) STOSUJĄCYMI Z PERSPEKTYWY TYCH PIERWSZYCH PAŃSTW SZKODLIWĄ KONKURENCJĘ PODATKOWĄ, BYŁ JEDNĄ Z KLUCZOWYCH PRZYCZYŃ GLOBALNEGO KRYZYSU FINANSOWEGO. PAŃSTWA (TERYTORIA) POWSZECHNIE UWAŻANE ZA STOSUJĄCE NIEUCZCIWĄ KONKURENCJĘ PODATKOWĄ MOGŁY BYĆ BOWIEM Z POWODZENIEM WYKORZYSTYWANE NIE TYLKO DO MIĘDZYNARODOWEGO UNIKANIA OPODATKOWANIA, ALE TAKŻE DO UCHYLENIA SIĘ OD OPODATKOWANIA ORAZ PRANIA BRUDNYCH PIENIĘDZY POPRZEC ICH OPODATKOWANIE. POWYŻSZY FAKT WYNIKAŁ PRZEDZ WSZYSTKIM Z PRAWA KRAJOWEGO JURYSDYKCJI OFFSHORE, KTÓRE, CO DO ZASADY, NIE PRZEWDUJĄ ANI ŻADNEJ FORMY EWIDENCJONOWANIA TRANSAKCJI DOKONYWANYCH PRZEC SPÓŁKI MIĘDZYNARODOWE INKORPOROWANE NA ICH TERYTORIACH, ANI JAKIEGOKOLWIEK NADZORU NAD TYMI JEDNOSTKAMI.



Co więcej, spółki międzynarodowe traktowane są w jurysdykcjach offshore niejako „eksterytorialnie” - pod warunkiem, że ich działalność jest prowadzona całkowicie poza państwem (terytorium) ich inkorporacji lokalna władza sama wyzbywa się jakichkolwiek uprawnień kontrolno-nadzorczych wobec tych spółek. Brak jest także publicznie dostępnych rejestrów, w których widniałyby dane członków zarządu, sekretarza, czy udziałowców tych spółek. Ponadto, posiedzenia zarządu mogą odbywać się w dowolnym miejscu na świecie, także przy użyciu środków łączności elektronicznej. Brak jest także wymogu prowadzenia i gromadzenia jakiegokolwiek dokumentacji spółki w państwie (terytorium) jej inkorporacji, w tym danych dotyczących jej rachunków bankowych, które mogą znajdować się w dowolnym miejscu na świecie. Najważniejszym „przywilejem”, jakim jurysdykcje offshore obdarzają spółki międzynarodowe inkorporowane na ich terytoriach, jest bezwzględne zwolnienie z opodatkowania. Na szczególną uwagę zasługuje również fakt, że praktycznie wszystkie bez wyjątku jurysdykcje offshore mają anglosaski system prawny lub w znacznej mierze oparty na anglosaskich fundamentach. Z tego względu jednym z najważniejszych punktów „oferty legislacyjnej” tych jurysdykcji, adresowanych do podmiotów zagranicznych, jest respektowanie instytucji powiernictwa w modelu anglosaskim.



Oznacza to, iż osoba inkorporująca spółkę o charakterze „international company” w danej jurysdykcji offshore i będąca jej rzeczywistym beneficjentem, może przekazać formalnoprawną własność udziałów w tej spółce (ang. legal ownership) na rzecz powiernika, który będzie najczęściej sprawował także funkcje zarządu powierniczego. Jednocześnie własność materialnoprawna (ang. equitable ownership) pozostanie w rękach powierzającego - rzeczywistego beneficjenta, który de facto będzie sprawował faktyczny zarząd nad tą spółką. Wszystkie decyzje dotyczące działalności takiej spółki będą bowiem podejmowane przez jej rzeczywistego beneficjenta, a w dalszej kolejności będą one automatycznie przyjmowane przez zarząd powierniczy jako własne na podstawie wyraźnych i częstokroć pisemnych dyspozycji rzeczywistego beneficjenta. Ujawnienie jakichkolwiek informacji o rzeczywistym beneficjencie spółek międzynarodowych jest niedopuszczalne na gruncie lokalnego ustawodawstwa, a co więcej, jest to praktycznie niemożliwe, jako że lokalne władze nie posiadają i nie mogą pozyskać informacji o rzeczywistym beneficjencie spółek międzynarodowych ukrytym za strukturą powierniczą. Szacunki dotyczące skali ww. patologii międzynarodowego obrotu gospodarczego, choć różne, wskazują na wielkości istotne w skali makroekonomicznej, sięgające kilku procent światowego PKB.

Zestawienie powyższych atrybutów ustawodawstwa państw (terytoriów) stosujących szkodliwą konkurencję podatkową z całkowitym brakiem współpracy międzynarodowej sprawiał, iż jeszcze kilka lat temu jakiegokolwiek próby przeciwdziałania ww. patologiom międzynarodowego obrotu gospodarczego były niejako „z góry” skazane na porażkę. Tym bardziej w realiach międzynarodowego kryzysu finansowego niezmiernie ważne było rozpoczęcie procesu podpisywania przez te jurysdykcje umów o wymianie informacji w sprawach podatkowych, które w założeniu między-

narodowej społeczności miały zapewnić pełną pomoc prawną i wymianę informacji ze strony oaz podatkowych. Proces ten rozpoczął się w październiku 2008 r., nabierając zdecydowanie większej dynamiki w kwietniu 2009 r., kiedy podczas szczytu grupy G20 został przedstawiony przez OECD raport o postępie w implementacji międzynarodowo uzgodnionego standardu podatkowego9. Na szczególną uwagę zasługuje fakt, iż już podczas konferencji paryskiej dostrzeżony został problem braku współpracy międzynarodowej w sprawach podatkowych i karnoskarbowych ze strony jurysdykcji offshore, jako kryterium o podstawowym znaczeniu. Nowa lista rajów podatkowych, która miała być zaktualizowana przez OECD, miała bowiem być oparta przede wszystkim o to właśnie kryterium, a nie jak miało to miejsce w przypadku poprzednich list oaz podatkowych w oparciu o kryterium poziomu opodatkowania w poszczególnych jurysdykcjach. W ten sposób po raz pierwszy w historii zjawiska szkodliwej konkurencji podatkowej aspekt podatkowy nabrał niejako drugoplanowego znaczenia jako kryterium przesądzające o szkodliwości podatkowej danej jurysdykcji. Podczas konferencji paryskiej wprost został wyrażony pogląd, iż na nowej liście rajów podatkowych powinny znaleźć się takie państwa (terytoria), które przy wysokim poziomie opodatkowania podatkami dochodowymi, odmawiają międzynarodowej współpracy w sprawach podatkowych i karno-skarbowych, posiadając przy tym restrykcyjne regulacje dotyczące tajemnicy bankowej, które częstokroć uniemożliwiają udzielenie jakichkolwiek informacji organom innych państw. Stwierdzenie to odnosiło się m.in. do Szwajcarii, Luksemburga i Liechtensteinu. W efekcie działań podjętych przez międzynarodową społeczność, a w szczególności przez państwa grupy G20, oazy podatkowe podpisały w kolejnych latach ponad 500 umów międzynarodowych gwarantujących z ich strony pewien zakres międzynarodowej

współpracy podatkowej. Działania te objęły także Polskę, która niezależnie od umów o wymianie informacji w zakresie opodatkowania dochodów osób fizycznych, podpisała do dnia dzisiejszego 14 umów o wymianie informacji dla celów podatkowych z rajami podatkowymi, spośród których jedynie 8 weszło w życie do dnia dzisiejszego. Kolejno zawierane były umowy z Wyspą Man, Jersey, Guernsey, San Marino, Andorą, Wspólnotą Dominiki, Grenadą, Gibraltarem, Belize, Wspólnotą Bahamów, Liberią, Bermudami, Brytyjskimi Wyspami Dziewiczymi oraz Kajmanami. Pomimo pewnych odrębności co do zakresu przedmiotowego poszczególnych umów, stanowią one kalkę legislacyjną Modelowej Umowy OECD o wymianie informacji w sprawach podatkowych, zwłaszcza w zakresie regulacji kluczowych z perspektywy efektywnej wymiany informacji podatkowych pomiędzy odpowiednimi organami innych umawiających się państw (terytoriów). Podobnie jak ma to miejsce w przypadku umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, zarówno konstrukcja Modelowej Umowy OECD o wymianie informacji w sprawach podatkowych, jak i zawieranych na jej podstawie umów dwustronnych, oderwana jest od prawa krajowego jurysdykcji offshore. Tymczasem na styku postanowień poszczególnych umów o wymianie informacji w sprawach podatkowych oraz prawa krajowego państw (terytoriów) stosujących szkodliwą konkurencję podatkową dochodzi do niechcianych przez międzynarodową społeczność rozbieżności pomiędzy zakładanym i rzeczywistym zakresem tej współpracy. Analiza tych nieprawidłowości wymaga uprzedniego przedstawienia kluczowych z tej perspektywy zapisów Modelowej Umowy OECD o wymianie informacji w sprawach podatkowych.

Zgodnie z postanowieniami art. 1 Umowy Modelowej OECD odpowiednie władze umawiających się państw mają obowiązek udzielać sobie nawzajem informa-

cji podatkowych dotyczących realizacji obowiązków podatkowych, dokonywania wymiaru podatków i ich poboru, zwrotów oraz egzekucji należności podatkowych, a także postępowania bądź śledztwa prokuratorskiego w sprawach podatkowych. Powyższe informacje mają status informacji poufnych. Powyższa regulacja konstytuuje zatem współpracę zarówno w zakresie spraw o stricte podatkowym charakterze, jak i spraw karnoskarbowych. Dalsza część regulacji art. 1 Umowy Modelowej OECD stanowi, że żadne prawa ani gwarancje prawne zabezpieczające osoby na podstawie przepisów prawa lub praktyki administracyjnej państwa, do którego drugie umawiające się państwo wy sta pi ło z żądaniem udzielenia informacji dotyczących tych osób, nie mogą utrudniać bądź wstrzymywać efektywnej wymiany informacji podatkowych pomiędzy umawiającymi się państwami. Powyższa regulacja jest podyktowana tym, że jednym z podstawowych atrybutów jurysdykcji offshore jest zróżnicowanie prawnopodatkowego statusu podmiotów krajowych (podlegających opodatkowaniu najczęściej na kilkusetprocentowym poziomie) oraz spółek międzynarodowych (całkowicie zwolnionych z opodatkowania). Wziąwszy pod uwagę historyczne doświadczenia dotyczące tajemnicy bankowej oraz restrykcyjnych lokalnych regulacji dotyczących definicji „przestępstwa”, a zwłaszcza „przestępstwa karnoskarbowego” w świetle wewnętrznego prawodawstwa niektórych państw (terytoriów), przepis art. 5 pkt 1 Umowy Modelowej nakłada na umawiające się państwa (terytoria) obowiązek udzielania sobie nawzajem na żądanie informacji określonych w art. 1, bez względu na to, czy dotyczą działania, które stanowiłoby na gruncie prawa tego państwa przestępstwo, gdyby to działanie zostało dokonane w tym państwie. Powyższa regulacja jest podyktowana tym, że częstokroć organom aparatu skarbowego oraz wymiaru sprawiedliwości wielu państw raje podatkowe

*Kolejną grupą regulacji Umowy Modelowej OECD są postanowienia jej art. 2, art. 5 i art. 7, dotyczące zasad, warunków, trybu oraz ograniczeń wzajemnej pomocy prawnej i wymiany informacji pomiędzy umawiającymi się państwami (terytoriami). Regulacje te mają kluczowe znaczenie dla określenia rzeczywistego zakresu współpracy w sprawach podatkowych.*



odmawiały udzielenia wnioskowanych informacji z uwagi na fakt, iż dane działanie podatnika państwa - wnioskodawcy nie stanowiło przestępstwa karnoskarbowego w świetle prawa państwa (terytorium), które otrzymało wnioski w powyższym zakresie. Ograniczenie to dotyczyło także przestępstwa prania pieniędzy i to nie tylko w oazach podatkowych, ale również w niektórych państwach rozwiniętych o wysokim poziomie opodatkowania podatkami dochodowymi.

Kolejną grupą regulacji Umowy Modelowej OECD są postanowienia jej art. 2, art. 5 i art. 7, dotyczące zasad, warunków, trybu oraz ograniczeń wzajemnej pomocy prawnej i wymiany informacji pomiędzy umawiającymi się państwami (terytoriami). Regulacje te mają kluczowe znaczenie dla określenia rzeczywistego zakresu współpracy w sprawach podatkowych pomiędzy umawiającymi się stronami. Wynika to z faktu odwołania się w nich do prawa krajowego umawiających się państw (terytoriów), które musi dopuszczać możliwość pozyskania określonych danych, które mają być przedmiotem międzypaństwowej wymiany informacji. W ten sposób regulacje prawa krajowego państw (terytoriów) stosujących szkodliwą konkurencję podatkową stają się faktyczną podstawą prawną wymiany informacji w trybie określonym w Umowie Modelowej OECD i zawartych na jej podstawie umowach międzynarodowych.

Wedle zaś postanowień art. 5 pkt 4 Umowy Modelowej OECD obowiązek wymiany informacji dotyczy nie tylko informacji będących w posiadaniu bądź możliwych do uzyskania przez organy władzy umawiających się państw (terytoriów), ale również informacji posiadanych przez banki, inne instytucje finansowe oraz każdą osobę działającą jako agent lub powiernik, a także informacji dotyczących własności przedsiębiorstw, spółek, funduszy, fundacji i innych osób. Z powyższych przepisów wynika zatem sze-

roki zakres wymiany informacji, a co więcej obejmuje on także informacje będące w posiadaniu agentów i powierników. Teoretycznie zatem powyższe przepisy mogłyby być podstawą do pozyskania informacji o spółkach międzynarodowych inkorporowanych w państwach (terytoriach), które zawarły z państwem wnioskującym o te informacje umowę dwustronną wzorowaną na Umowie Modelowej OECD. Informacje te mogłyby zatem obejmować strukturę własnościową i zarządczą tych spółek, w tym dane ich rzeczywistego beneficjenta. Powyższy szeroki zakres wymiany informacji jest jednak niwelowany ograniczeniami wynikającymi z wewnętrznego prawodawstwa umawiających się państw (terytoriów), które musi zezwalać na przekazywanie takich informacji organom innych (umawiających się) państw.

Zgodnie bowiem z postanowieniami art. 2 Umowy Modelowej OECD umawiające się państwo nie jest obowiązane udzielać informacji, które ani nie są w posiadaniu jego władz, ani w posiadaniu bądź pod kontrolą osób podlegających terytorialnej jurysdykcji tego państwa. Wedle zaś postanowień art. 5 pkt 3 Umowy Modelowej OECD umawiające się państwo ma obowiązek udzielić drugiemu umawiającemu się państwu żądanych informacji w zakresie dopuszczalnym na gruncie regulacji swego prawa krajowego. Z kolei wedle postanowień art. 7 pkt 1 Umowy Modelowej OECD, umawiające się państwo ma prawo odmówić udzielenia żądanej informacji, jeżeli jej uzyskanie nie jest możliwe na gruncie prawa krajowego tego państwa. Powyższe regulacje odwołując się wprost do prawa krajowego jurysdykcji offshore, dają im możliwość takiego kształtowania swego wewnętrznego ustawodawstwa, aby jakkolwiek realna wymiana informacji dotycząca spółek międzynarodowych inkorporowanych na ich terytoriach nie mogła mieć miejsca. Jeżeli bowiem prawo krajowe umawiającego się państwa (terytorium)

ogranicza zakres informacji, które mogą być uzyskane przez władze krajowe tego państwa (terytorium) oraz przekazane właściwym organom innego umawiającego się państwa, to ograniczenia te niejako ex lege znajdują zastosowanie także na gruncie Umowy Modelowej OECD oraz zawieranych na jej podstawie dwustronnych umów o wymianie informacji w sprawach podatkowych. Dodatkowo wedle regulacji art. 7 ust. 1 - 4 Umowy Modelowej OECD umawiające się państwa (terytoria) nie są obowiązane do:

- udzielenia informacji stanowiących jakkolwiek tajemnicę handlową, gospodarczą, przemysłową lub zawodową albo jakkolwiek tryb działalności przedsiębiorstwa, z zastrzeżeniem, że informacje objęte zakresem przedmiotowym umowy nie będą tylko z powodu tego faktu traktowane jak tego typu tajemnica lub tryb działalności,
- uzyskania i dostarczenia informacji, która ujawnia informacje poufne w relacjach między klientem a adwokatem, radcą lub innym prawnie dozwolonym reprezentantem, w przypadku gdy takie informacje zostały wytworzone w celu poszukiwania lub świadczenia porady prawnej lub wytworzone w celu użycia w istniejącym lub rozważanym postępowaniu,
- udzielenia informacji, gdy wniosek o ich udzielenie został sporządzony niezgodnie z umową,
- udzielania informacji w przypadku, gdy ujawnienie żądanej informacji byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym.

Niezależnie od powyższych ograniczeń już samo wystąpienie przez jedno umawiające się państwo z wnioskiem o udzielenie informacji dla celów podatkowych musi być poprzedzone spełnieniem określonych warunków formalnych. Zgodnie z postanowieniami art. 5 ust.

5 Umowy Modelowej OECD państwo wnioskujące o udzielenie informacji dla celów podatkowych powinno zawrzeć we wniosku:

- informacje o charakterze identyfikacyjnym,
- przesłanki wskazujące, że żądane informacje znajdują się w posiadaniu wezwanego państwa lub że są w posiadaniu lub pod kontrolą osoby podlegającej jurysdykcji tego państwa,
- oświadczenie, że wniosek ten jest zgodny z prawem i praktyką administracyjną państwa wnioskującego oraz że jeśli żądana informacja znajdowałaby się w posiadaniu państwa wnioskującego, to właściwa władza tego państwa mogłaby uzyskać tę informację na gruncie swego prawa i praktyki administracyjnej,
- oświadczenie, że państwo wnioskujące wykorzystało wszelkie środki dostępne na jego terytorium w celu uzyskania żądanych informacji, z wyjątkiem tych, które spowodowałyby powstanie niewspółmiernych trudności.

Zgodnie natomiast z brzmieniem art. 5 ust. 6 Umowy Modelowej OECD odpowiednie władze umawiających się państw są obowiązane udzielać sobie żądanych na gruncie Umowy Modelowej OECD informacji tak szybko, jak jest to możliwe. W celu zapewnienia szybkiej odpowiedzi, właściwe władze umawiających się państw mają obowiązek:

- potwierdzić na piśmie otrzymanie żądania udzielenia informacji oraz powiadomić odpowiednią władzę umawiającego się państwa, które wystąpiło z wnioskiem o udzielenie tych informacji o ewentualnych brakach we wniosku w terminie 60 dni od daty otrzymania tego wniosku,

- jeżeli umawiające się państwo nie może uzyskać i udzielić żądanych informacji w terminie 90 dni od daty otrzymania wniosku, w tym także, gdy dostarczenie żądanej informacji napotyka przeszkody bądź gdy umawiające się państwo odmawia udzielenia tych informacji, państwo to ma obowiązek niezwłocznie poinformować drugie umawiające się państwo, które wystąpiło z żądaniem udzielenia tych informacji, wskazując przyczyny tej niemożności oraz charakter przeszkód bądź powody odmowy spełnienia powyższego żądania.

Wedle brzmienia regulacji art. 6 pkt 1 Umowy Modelowej OECD umawiające się państwo (terytorium) może zezwolić odpowiednim władzom drugiego umawiającego się państwa na wjazd na swoje terytorium w celu przesłuchania osób i dokonania nagrań, po uzyskaniu pisemnej zgody osób, których czynności te mają dotyczyć. Powyższa regulacja nie nakłada zatem na państwa (terytoria) stosujące szkodliwą konkurencję podatkową obowiązku wyrażenia zgody na uczestnictwo przedstawicieli administracji podatkowej drugiego umawiającego się państwa w powyższych czynnościach. Praktyczne znaczenie tej regulacji jest zatem marginalne. Raje podatkowe niechętnie wyzbywają się swych atrybutów zapewniających im obecną pozycję na arenie międzynarodowej. Jednym z tych atrybutów nadal jest swoiste embargo informacyjne w zakresie wymiany informacji i pomocy prawnej z innymi państwami. Co więcej, wskazać należy, iż aby przepis art. 6 pkt 1 Umowy Modelowej OECD znalazł praktyczne zastosowanie, osoby, których czynności wskazane w tym przepisie dotyczą muszą wyrazić na to pisemną zgodę, czego nie sposób zasadnie oczekiwać. W przeciwnym razie umawiające się państwo (terytorium) samo

dokona tych czynności, a uzyskane w ich toku informacje przekaże odpowiedniej władzy drugiego umawiającego się państwa. W tym miejscu na szczególną uwagę zasługuje tryb w jakim na gruncie prawa lokalnego jurysdykcje offshore, ale także szereg innych państw stosujących określone preferencje podatkowe, pozyskują informacje, o które wnioskują inne państwa. Dotyczy to nie tylko umów dwustronnych zawieranych w oparciu o Umowę Modelową OECD, ale także umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Jurysdykcje te otrzymawszy wniosek od innego umawiającego się państwa, przekazują otrzymane pytania do podmiotu (spółki), którego pytania te dotyczą, a następnie otrzymane odpowiedzi i kopie stosownych dokumentów, przekazują jako własne odpowiedzi oraz pozyskane przez siebie dokumenty odpowiednim organom państwa - wnioskodawcy. W ten sposób polskie organy podatkowe, podobnie jak organy podatkowe innych państw, otrzymują w trybie przewidzianym w umowach wzorowanych na Umowie Modelowej OECD oraz niekiedy także w trybie określonym w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania informacje de facto dostarczone przez podmioty (spółki), których działalność jest przedmiotem wniosku, a jedynie technicznie przekazane przez organa podatkowe drugiego umawiającego się państwa (terytorium). Co więcej, podmioty te znając zakres i treść pytań objętych wnioskiem, udzielając odpowiedzi, które nie podlegają weryfikacji ze strony lokalnego fiscusa, wywierają realny wpływ na wynik postępowań w sprawach podatkowych prowadzonych w innych państwach, w tym w Polsce. Powyższe status quo jest jednym z wielu dowodów na negatywne konsekwencje braku korelacji międzynarodowych umów podatkowych z prawem krajowym umawiających się państw (terytoriów).

Międzynarodowe umowy podatkowe są bowiem zawierane bez uwzględniania wpływu prawa krajowego umawiających się państw (terytoriów) na zakres zastosowania pierwszych z ww. umów. W przypadku umów o unikaniu podwójnego opodatkowania najczęściej prowadzi to do podwójnego nieopodatkowania danej kategorii dochodu, zaś w przypadku umów o wymianie informacji w sprawach podatkowych powoduje to daleko idące ograniczenia współpracy umownej umawiających się stron.

Na uwagę zasługuje fakt, iż zdecydowana większość oaz podatkowych nie zmieniła swych wewnętrznych ustawodawstw wraz z rozpoczęciem procesu zawierania dwustronnych umów wzorowanych na Umowie Modelowej OECD. Już wcześniej, niekiedy nawet od lat 30-tych XX w. jurysdykcje te nie posiadały żadnych wewnętrznych regulacji pozwalających pozyskać informacje o rzeczywistych beneficjentach spółek międzynarodowych zlokalizowanych na ich terytoriach, posiadanych przez te spółki rachunkach bankowych, dokonywanych transakcjach czy kierunkach przepływów finansowych. Poprzez powyższe ograniczenie przez państwa (terytoria) stosujące szkodliwą konkurencję podatkową swego władztwa w odniesieniu do spółek międzynarodowych inkorporowanych na ich terytoriach, jurysdykcje te eliminują niekorzystne z ich perspektywy przepisy umów o wymianie informacji w sprawach podatkowych, których są stroną. W

efekcie umowy o wymianie informacji w sprawach podatkowych zawarte z państwami (terytoriami) stosującymi szkodliwą konkurencję podatkową jedynie w niewielkim stopniu realizują swą funkcję. Jedynie nieliczne jurysdykcje offshore wprowadziły w swym wewnętrznym prawie krajowym regulacje nakładające na spółki międzynarodowe wymogi dokumentacyjne, w szczególności zaś wymóg prowadzenia choćby uproszczonej księgowości. Brak takich obowiązków jest zaś równoznaczny z efektywnym brakiem współpracy międzynarodowej ze strony danej jurysdykcji. Skoro bowiem dane państwo (terytorium) mające status jurysdykcji offshore nie ma możliwości pozyskania jakichkolwiek danych o spółkach międzynarodowych inkorporowanych na jego terytorium, to ograniczenia te znajdują zastosowanie w międzypaństwowych relacjach tego państwa (terytorium). Podsumowując stwierdzić należy, iż dopóki raje podatkowe nie wprowadzą w swym wewnętrznym ustawodawstwie obowiązków dokumentacyjno-ewidencyjnych spójnych ze standardami przyjętymi w państwach zachodnioeuropejskich i północnoamerykańskich, dopóty współpraca międzynarodowa w zakresie wymiany informacji i pomocy prawnej z tymi jurysdykcjami nie będzie realnie funkcjonować. Ograniczenia wynikające z postanowień art. 5 pkt 3 oraz art. 7 pkt 1 Umowy Modelowej OECD, a w konsekwencji zawartych w oparciu o nią umów dwustronnych, powodują, że charakter i zakres współpracy

międzypaństwowej z państwami (terytoriami) stosującymi szkodliwą konkurencję podatkową nie jest adekwatny do intencji międzynarodowej społeczności i nie pozwala na efektywne pozyskiwanie informacji dla celów podatkowych z tych terytoriów. Ponadto, spółki offshore nie są w zdecydowanej większości struktur międzynarodowego unikania opodatkowania wykorzystywane w bezpośredniej relacji z polską jednostką. Najczęściej bowiem pomiędzy spółką polską a spółką offshore wykorzystywana jest jednostka z jednego z państw członkowskich Unii Europejskiej o anglosaskim systemie prawnym. Spółka pośrednicząca ma, co do zasady, pełną strukturę powierniczą, dzięki czemu faktyczne powiązania pomiędzy polską jednostką, a spółką pośredniczącą i spółką offshore nie są możliwe do ustalenia przez polskie organa podatkowe. W efekcie organy polskiego aparatu skarbowego nie mają podstaw prawnych, aby wnioskować o informacje dotyczące relacji i obrotu pomiędzy spółką pośredniczącą a spółką offshore, jako że informacje te pod względem formalnoprawnym nie dotyczą polskiego podatnika, ani realizowanego przez niego obrotu, zaś faktycznie istniejących powiązań nie sposób ustalić. Tym bardziej więc praktyczne zastosowanie umów o wymianie informacji w sprawach podatkowych, wzorowanych na Umowie Modelowej OECD jest marginalne. Źródło: „Międzynarodowe unikanie opodatkowania dochodu i jego regulacje w prawie polskim” Difin SA

## DR RAFAŁ NAWROT

Od 2011 roku pełni funkcję Partnera Zarządzającego w Russell Bedford Poland. Doktor nauk prawnych, doradca podatkowy, absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. W latach 2006 - 2011 pracował dla polskich i międzynarodowych firm doradztwa podatkowego. Prelegent szkoleń oraz wykładowca na Podyplomowych Studiach Prawa Podatkowego Uniwersytetu Warszawskiego, a także autor ponad 60 publikacji naukowych z zakresu polskiego i międzynarodowego prawa podatkowego, w tym 8 książek o tematyce prawno-podatkowej. Specjalizuje się w problematyce międzynarodowego prawa podatkowego, unikania opodatkowania, krajowych i transgranicznych restrukturyzacji prawnych oraz podatkowych.



## Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania od 2016 roku

POD KONIEC GRUDNIA MINISTERSTWO FINANSÓW OPUBLIKOWAŁO PROJEKT ZMIAN W ORDYNACJI PODATKOWEJ, WPROWADZAJĄCY TZW. KLAUZULĘ OBEJŚCIA PRAWA. POWYŻSZA KLAUZULA ZOSTAŁA WPROWADZONA PRZEZ RESORT FINANSÓW W CELU UPORZĄDKOWANIA SYSTEMU PRAWA PODATKOWEGO I WYZNACZENIA GRANIC DOPUSZCZALNEJ OPTIMALIZACJI PODATKOWEJ. ZGODNIE Z PLANOWANYM ART. 119A ORDYNACJI PODATKOWEJ CZYNNOŚĆ DOKONANA PRZED W SZYBOKIM W CELU OSIĄGNIĘCIA KORZYŚCI PODATKOWEJ, SPRZECZNEJ W DANYCH OKOLICZNOŚCIACH Z PRZEDMIOTEM I CELEM USTAWY PODATKOWEJ, NIE SKUTKUJE OSIĄGNIĘCIEM KORZYŚCI PODATKOWEJ, JEŚLI SPOSÓB DZIAŁANIA BYŁ SZTUCZNY.

Za sztuczny sposób działania uważa się taki, który nie zostałby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej. Ponadto przy ocenie sztuczności sposobu działania uwzględniane mają być w szczególności:

- nieuzasadnione dzielenie operacji,
- angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia gospodarczego,
- elementy prowadzące do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu wyjściowego,
- elementy wzajemnie się znośzące lub kompensujące,
- ryzyko gospodarcze przewyż-

szające spodziewane korzyści inne niż podatkowe.

Według twórców projektu „W takiej sytuacji skutki podatkowe czynności miałyby być określone na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. Za czynność odpowiednią uznaje się czynności, które podmiot mógł dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej. W sytuacji gdyby osiągnięcie korzyści podatkowej okazałoby się jedynym celem działań podejmowanych przez podatnika, skutki podatkowe miałyby zostać określone na podstawie takiego stanu rzeczy jaki zaistniałby, gdyby czynności w ogóle nie dokonano.”

Mając na uwadze powyższe można stwierdzić, że przedstawiony projekt daje możliwość organom podatkowym oceny skutków podatkowych danej czynności w taki sposób, aby mogły one samodzielnie zniwelować otrzymaną korzyść podatkową.

Postępowanie podatkowe w przypadku gdy zostaną stwierdzone okoliczności pozwalające na ustalenie, że w sprawie może być wydana decyzja na podstawie klauzuli o unikaniu opodatkowania będzie obligatoryjnie wszczynane lub przemówiane do dalszego prowadzenia przez Ministra Finansów.

Minister Finansów w toku takiego postępowania może w celu ustalenia zasadności zastosowania klauzuli zasięgnąć opinii Rady do Spraw Unikania Opodatkowania. Zasięgnięcie powyższej opinii będzie obligatoryjne w przypadku kiedy strona postępowania złoży wniosek o sporządzenie opinii do Ministerstwa Finansów.

Rada do Spraw Unikania Opodatkowania to organ którego zadaniem będzie opiniowanie zasadności zastosowania klauzuli w indywidualnych sprawach. Opinie Rady, po usunięciu danych identyfikujących stronę oraz inne podmioty wskazane w jej treści miałyby być zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów.

Warto zauważyć, że zgodnie z projektem klauzula o unikaniu opodatkowania nie znajdzie zastosowania jeśli korzyść podatkowa lub suma korzyści wynikających z wielu czynności podatnika nie przekroczy w okresie rozliczeniowym 100 tysięcy złotych.

Zgodnie z treścią projektu elementy stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego stanowiące postępowanie w sprawie zastosowania klauzuli nie mogą stanowić przedmiotu interpretacji indywidualnych, a wydane w tym zakresie interpretacje nie będą wywoływać skutków prawnych.

Minister Finansów będzie uprawniony do wydawania, na wniosek podmiotu zainteresowanego, opinii zabezpieczającej, która będzie dotyczyć czynności planowanej, rozpoczętej lub dokonanej. Wobec osób, które uzyskały powyższą opinię zabezpieczającą lub wystąpiły o nią, ale ich wniosek nie został jeszcze rozpatrzony, klauzula o unikaniu opodatkowania nie będzie miała zastosowania. Warto wspomnieć, że termin na wydanie opinii wyniesie 6 miesięcy a opłata za wniosek 20.000 PLN.

Opinia zabezpieczająca będzie zawierać w szczególności:

- wyczerpujący opis czynności, której lub których dotyczył wniosek,
- ocenę, że do czynności lub ich zespołu nie ma zastosowania przepis art. 119a Op.,
- pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

W trakcie konsultacji społecznych powyższy projekt został skrytykowany przez wiele organizacji biznesowych (m.in. Lewiatana i Pracodawców RP). Problemy i kontrowersje stanowiły zwłaszcza możliwość stosowania nowych przepisów do zdarzeń przeszłych oraz krótki okres vacatio legis ustawy. W projekcie nie zawarto żadnych przepisów przejściowych, które rozstrzygałyby kwestię działania prawa wstecz. Wątpliwości wzbudziła zawarta w nim reguła, w myśl której minister finansów będzie mógł uchylać wydane w przeszłości interpretacje prawa podatkowego dotyczące sytuacji, które uzna za obchodzenie prawa.

Ponadto problem pojawił się w przypadku dwutygodniowego okresu wejścia w życie ustawy. Jak wynika z powyższego, nowe przepisy wejdą w życie w trakcie roku podatkowego, co oznacza, że na ich podstawie mogą być wydane decyzje określające zobowiązania podatkowe, może to oznaczać pogorszenie sytuacji podatnika.

W związku z powyższymi zarzutami rząd przygotował nową wersję projektu zmiany Ordynacji podatkowej, w której klauzula ma zastosowanie tylko „do czynności dokonanych po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy”. Oznacza to, że według obecnej wersji projektu nie ma możliwości stosowanie wstecz zarzutu obchodzenia prawa. Należy natomiast zauważyć, że w dalszym ciągu projekt ustawy przewiduje, iż regulacje mają wejść w życie zaledwie dwa tygodnie po jej ogłoszeniu.

Warto wspomnieć, że w nowej wersji zawarto przepis, który pozwala na zastosowanie klauzuli obejścia prawa tylko „jeżeli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego nie pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania”. Powyższe oznacza, że postępowanie w sprawie klauzuli o unikaniu opodatkowania powinno być stosowane w ostateczności i w wyjątkowych przypadkach.

Podsumowując klauzula, o unikaniu opodatkowania wzbudza kontrowersje, a możliwość wejścia w życie nowych przepisów w trakcie roku podatkowego stwarza obawy pogarszenia sytuacji podatników. Niezależnie od powyższego w dalszym ciągu projekt wymaga doprecyzowania i uszczegółowienia.

Wejście w życie nowych przepisów Ministerstwo Finansów planuje jeszcze w 2016 roku.

## MARTA MADEJA

Młodszy asystent podatkowy w kancelarii Russel Bedford, studentka prawa na Uniwersytecie Jagiellońskim. W trakcie studiów zdobywała doświadczenie w krakowskich i śląskich kancelariach doradztwa podatkowego. Specjalizuje się w prawie podatkowym, w szczególności w tematyce cen transferowych.

# Opodatkowanie przychodów z zagranicznych spółek kontrolowanych (CFC)

RZEPISY DOTYCZĄCE OPODATKOWANIA DOCHODÓW ZAGRANICZNYCH SPÓŁEK KONTROLOWANYCH (ANG. CONTROLLED FOREIGN CORPORATION, DALEJ: CFC), KTÓRE WESZŁY W ŻYCIE Z POCZĄTKIEM 2015 R. PRZEWIDUJĄ, ŻE DOCHODY SPÓŁEK ZALEŻNYCH PODLEGAJĄ OPODATKOWANIU TAKŻE W KRAJU SIEDZIBY ICH BEZPOŚREDNICH LUB POŚREDNICH UDZIAŁOWCÓW, NIEZALEŻNIE OD OPODATKOWANIA ICH W JURYSDYKCJI KRAJOWEJ SPÓŁKI ZALEŻNEJ. CO WAŻNE OPODATKOWANIE NASTĘPUJE BEZ WZGLĘDU NA TO, CZY ZAGRANICZNA SPÓŁKA ZALEŻNA WYPŁACA WYGENEROWANE ZYSKI POLSKIEMU UDZIAŁOWCOWI.

Przepisy dotyczące CFC obejmują swym zakresem podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2014 poz. 851, dalej: ustawa o CIT) tj. podatnika jeżeli ma siedzibę lub zarząd na terytorium RP.

Zagraniczna spółka zgodnie z nowelizacją to:

- osoba prawna,
- spółka kapitałowa w organizacji,
- jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej inna niż spółka niemająca osobowości prawnej,

spółka niemająca osobowości prawnej, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 2. Ustawy o CIT mająca siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa

jest traktowana jak osoba prawna i podlega w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia.

Definicja legalna zagranicznej spółki kontrolowanej znajduje się w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2015 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. z 2015 r. poz. 600, dalej: rozporządzenie MF) zgodnie z którym jest to spółka, która:

- ma siedzibę w kraju uznanym za raj podatkowy lub kraj stosujący szkodliwą konkurencję podatkową,
- zarejestrowana w kraju z którym RP nie zawarła umowy międzynarodowej (w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania),

Ponadto zgodnie z przepisami dotyczącymi CFC zagraniczną spółką kontrolowaną będzie spółka spełniająca łącznie trzy przesłanki:

- w spółce tej polski rezydent podatkowy posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25% udziałów w kapitale lub 25% praw głosu w organach kontrolnych/stanowiących lub 25% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach nieprzerwanie przez okres nie krótszy niż 30 dni,
- co najmniej 50% przychodów tej spółki osiągniętych w jej roku podatkowym pochodzi z dywidend i innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych, z przychodów ze zbycia udziałów (akcji), wierzytelności, odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek, poręczeń i gwarancji a także z przychodów z praw autorskich, praw własności przemysłowej a także zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych,
- co najmniej jeden rodzaj przychodów, o których mowa powyżej, uzyskiwanych przez tę spółkę, podlega w państwie jej siedziby lub zarządu opodatkowaniu według stawki podatku dochodowego niższej o co najmniej 25% od stawki polskiej (co w praktyce obejmuje zagraniczne stawki podatku dochodowego do 14,25%) lub zwolnieniu lub wyłączeniu z opodatkowania podatkiem dochodowym.

Trzeba jasno zaznaczyć, iż przepisy dotyczące CFC nie będą znajdować zastosowania

do zagranicznych spółek kontrolowanych, które będą podlegać opodatkowaniu od całości swoich dochodów w państwie UE lub w państwie należącym do EOG, jeżeli prowadzą one w tym państwie rzeczywistą działalność gospodarczą oraz tych podmiotów, których przychody nie przekraczają w roku podatkowym równowartości 250 tys. euro według średniego kursu NBP z ostatniego dnia poprzedniego roku podatkowego kontrolowanej spółki czy też prowadzą rzeczywistą działalność gospodarczą poza UE i EOG, gdzie podlegają opodatkowaniu od całości swoich dochodów, a ich dochód nie przekracza 10% przychodów osiągniętych z tytułu tej działalności (przy założeniu, że polskie organy podatkowe mają możliwość uzyskania informacji podatkowych z tych krajów).

Dodatkowymi obowiązkami dla podatników posiadających zagraniczne spółki kontrolowane jest prowadzenie ich rejestru (podatnik musi go dostarczyć organowi podatkowemu w ciągu 7 dni od otrzymania takiego żądania. Jeśli tego nie uczyni, organ będzie mieć prawo określić dochód w drodze oszacowania). Ponadto podatnicy są zobowiązani składać zeznanie CIT- CFC/PIT-CFC o wysokości dochodu zagranicznej spółki kontrolowanej osiągniętego w danym roku podatkowym do końca 9. miesiąca po zakończeniu roku oraz w tym terminie wpłacać podatek.

Głównym założeniem wprowadzenia przepisów dotyczących CFC było zwalczanie struktur, których powstanie miało na celu uniknięcie, odroczenie bądź zmniejszenie obowiązku podatkowego. Jednakże przepisy nie obejmują swoim zakresem zagadnień dotyczących stosowania instytucji trustów czy fundacji prywatnych, które nadal są stosowane powszechnie przez niektórych podatników.

## DOMINIK TYMUŁA

Associate w Russell Bedford Poland, związany z kancelarią od kwietnia 2012 r. W okresie 2008 – 2011 r. współpracował z firmami z branży transportowej w zakresie doradztwa podatkowego. Następnie zdobywał doświadczenie w centralnych urzędach państwowych oraz kancelariach prawnych. Autor licznych publikacji o tematyce prawno-podatkowej na portalach branżowych. Specjalizuje się w prawie cywilnym, handlowym, unijnym oraz funduszach europejskich.

# Prawidłowo wybrany biegły rewident to wyższa jakość badania

PRZEDSIĘBIORCÓW I BIEGŁYCH REWIDENTÓW CZEKAJĄ ZMIANY DOTYCZĄCE WYBORU FIRMY AUDYTORSKIEJ DO BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH. FIRMA BĘDZIE MUSIAŁA OPRACOWAĆ SPECJALNĄ PROCEDURĘ WYBORU BIEGŁEGO, BY UDO- WODNIĆ, ŻE ZAPEWNIĄ ONA PODSTAWĘ DO PODJĘCIA DOBREJ DECYZJI. KRAJOWA IZBA BIEGŁYCH REWIDENTÓW ZACHĘCA DO KORZYSTANIA Z POLSKIEJ WERSJI DO- KUMENTU FEDERACJI EUROPEJSKICH KSIĘ- GOWYCH PT. „WYBÓR BIEGŁEGO REWIDEN- TA. W KIERUNKU DOBRYCH PRAKTYK”.



GRZEGORZ BŁASZKOWSKI

Partner Zarządzający odpowiedzialny za Departament Audytu i Usług Poświadczających. Biegły Rewident, Członek ACCA. Przez ponad 10 lat związany z wiodącymi, globalnymi firmami consultingowymi. Był zaangażowany w badania i inne projekty atestacyjne wykonywane dla wielu międzynarodowych korporacji i grup kapitałowych, w tym także podmiotów notowanych na Warszawskiej GPW. Ponadto jako konsultant Banku Światowego doradza Krajowej Izbie Biegłych Rewidentów w zakresie doskonalenia systemu nadzoru nad jakością pracy biegłych rewidentów.

### Zmienia się przepisy dotyczące wyboru audytora

Z doświadczeń biegłych rewidentów wynika, że większość badanych firm wciąż wybiera audytora w niewłaściwy sposób. Często niesłusznie jedynym stosowanym kryterium jest cena. Tymczasem to kryterium nie gwarantuje odpowiedniej jakości badania. – Biegły rewident musi dysponować określonymi zasobami i doświadczeniem. Powinien być wybrany odpowiednio do jednostki, sektora w jakim działa, do jej złożoności, czy do oczekiwań inwestorów – wyjaśnia Krzysztof Burnos, prezes Krajowej Rady Biegłych Rewidentów. Bo prawidłowo przeprowadzony proces wyboru biegłego rewidenta ma kluczowe znaczenie dla zapewnienia wysokiej jakości badania i niezależności audytora. Problem dostrzegł unijny legislator. Zgodnie z planowaną reformą rynku audytorskiego i z unijnym rozporządzeniem nr 537/2014 w sprawie szczegółowych wy-

mogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego firma będzie musiała opracować specjalną procedurę wyboru biegłego rewidenta. Opisz w niej wszystkie elementy wyboru. Tak by kontrolujący jednostkę mógł z zrozumieć, czy procedura zapewnia podstawę do podjęcia dobrej decyzji. Brak wspomnianej procedury będzie wiązało się z karą administracyjną.

### Warto korzystać z dobrych praktyk

Pomocny może okazać się dokument Federacji Europejskich Księgowych (FEE) z 2013 r., którego celem jest przedstawienie sposobów skutecznego przeprowadzenia wyboru biegłego rewidenta. Dokument „Auditor selection – Towards best practices”, który dzięki Krajowej Izbie Biegłych Rewidentów teraz dostępny jest także w polskim tłumaczeniu, ma na celu upowszechnianie dobrych praktyk pozwalających na stosowanie najwyższych

standardów przy wyborze firmy audytorskiej. Dokument FEE jest adresowany do wszystkich jednostek, które poszukują wskazówek na temat przeprowadzenia wyboru biegłego rewidenta w jak najbardziej skuteczny i opłacalny sposób. To także przydatne źródło informacji dla interesariuszy, np. udziałowców i inwestorów, którzy oceniają obowiązujący w jednostce model wyboru biegłego rewidenta. Raport podzielony został na części odpowiadające etapom procesu wyboru biegłego rewidenta i firmy audytorskiej: gromadzenie informacji poprzedzających wybór, wstępna selekcja biegłych rewidentów i firm audytorskich, którzy zostaną zaproszeni do udziału w procesie wyboru, opracowanie kryteriów wyboru biegłego rewidenta i firmy audytorskiej oraz ustalenie stopnia ważności wcześniej ustalonych kryteriów, co ułatwi weryfikację, analizę i ocenę ofert.

źródło: [www.kibr.org.pl](http://www.kibr.org.pl)



## NOWA USTAWA O BIEGŁYCH REWIDENTACH

DNIA 6 LIPCA 2016 R. POJAWIŁ SIĘ PROJEKT USTAWY O BIEGŁYCH REWIDENTACH I ICH SAMORZĄDZIE, FIRMACH AUDYTORSKICH ORAZ O NADZORZE PUBLICZNYM (DALSZE: PROJEKT USTAWY). CELEM JEST UNIEZALEŻNIENIE BIEGŁYCH REWIDENTÓW JAKO AUDYTORÓW W ZAKRESIE JEDNOSTEK ZAINTERESOWANIA PUBLICZNEGO (KASY KRAJOWEJ SKOK, DUŻYCH SKOK-ÓW, DUŻYCH KRAJOWYCH INSTYTUCJI PŁATNICZYCH, DUŻYCH INSTYTUCJI PIENIĄDZA ELEKTRONICZNEGO, OTWARTYCH FUNDUSZY EMERYTALNYCH, POWSZECHNYCH TOWARZYSTW EMERYTALNYCH, FUNDUSZY INWESTYCYJNYCH OTWARTYCH, SPECJALISTYCZNYCH FUNDUSZY INWESTYCYJNYCH OTWARTYCH, PUBLICZNYCH FUNDUSZY INWESTYCYJNYCH ZAMKNIĘTYCH, DUŻYCH TOWARZYSTW FUNDUSZY INWESTYCYJNYCH ORAZ DUŻYCH PODMIOTÓW PROWADZĄCYCH DZIAŁALNOŚĆ MAKLERSKĄ).

MONIKA MICHALAK

Konsultant podatkowy w Russell Bedford Poland. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji w Toruniu. Z Russell Bedford związana od początku 2016 roku. Doświadczenie zdobywała w Krajowej Informacji Podatkowej, sądach i kancelariach. Specjalizuje się w podatku od towarów i usług.



Ograniczenia w zakresie świadczenia usług przez biegłych rewidentów pojawiają się w projekcie ustawy. Powinna ona wejść w życie 17 czerwca 2016 r., bo taki był czas na wdrożenie do polskiego prawa zmian w dyrektywie i unijnym rozporządzeniu, zmieniających rynek audytu jednostek zainteresowania publicznego. Projekt ustawy ma wdrożyć dyrektywę 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniającej dyrektywę Rady 78/660/EWG w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek i 83/349/EWG w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych banków i innych instytucji finansowych oraz uchylającej dyrektywę Rady 84/253/EWG w sprawie zatwierdzania osób odpowiedzialnych za dokonywanie ustawowych kontroli dokumentów rachunkowych (Dz. Urz. UE L 157/87 z 09 czerwca 2006, z zm.) i dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/56/UE zmieniającą dyrektywę 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych (Dz.U. UE L 158 z 27.5.2014, s. 196) oraz służy stosowaniu rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego (Dz.U. UE L 158 z 27.5.2014, s.77 wraz ze Sprostowaniem w Dz.U. UE L 170 z 11.6.2014, s. 66).

Projekt ustawy określa przede wszystkim – uzyskiwanie uprawnień i wykonywania zawodu biegłego rewidenta; organizacje samorządu zawodowego biegłych rewidentów; działalność firm audytorskich, w tym ich organizacji wewnętrznej i organizacji pracy, a także ich odpowiedzialności za naruszenie przepisów prawa; sprawowania nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi, samorządem zawodowym biegłych rewidentów oraz jednostkami zainteresowania publicznego; wykonywania czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego; tworzenia i działania komitetów audytu w jednostkach zainteresowania publicznego; odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów; współpracy organu nadzoru publicznego z innymi organami nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej i państw trzecich oraz Europejskimi Urzędami Nadzoru.

Projekt ustawy zakłada, że zawód biegłego rewidenta polega na świadczeniu: czynności rewizji finansowej; usług atestacyjnych niezastrzeżonych dla biegłego rewidenta oraz usług pokrewnych. Biegły rewident ma wykonywać zawód w imieniu firmy audytorskiej.

Według projektu ustawy firmą audytorską

będzie mogła być wyłącznie jednostka, w której badania sprawozdań finansowych wykonują biegli rewidenti, wpisani na listę firm audytorskich i prowadzący działalność w jednej z następujących form:

1. biegły rewident prowadzący działalność gospodarczą we własnym imieniu i na własny rachunek;
2. spółka cywilna, spółka jawna lub spółka partnerska, w której większość głosów posiadają biegli rewidenti lub firmy audytorskie, zatwierdzone co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; w spółkach, w których powołano zarząd, większość członków zarządu stanowią biegli rewidenti zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; jeżeli zarząd składa się z nie więcej niż 2 osób, co najmniej jedną z nich jest biegły rewident;
3. spółka komandytowa, w której komplementariuszami są wyłącznie biegli rewidenti lub firmy audytorskie, zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej (art. 42 projektu ustawy);
4. spółka kapitałowa lub spółdzielnia, które spełniają następujące wymagania:
  - większość członków zarządu stanowią biegli rewidenti zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; jeżeli zarząd składa się z nie więcej niż 2 osób, jedną z nich jest biegły rewident,
  - większość głosów na walnym zgromadzeniu posiadają biegli rewidenti lub firmy audytorskie, zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej,
  - większość członków organów nadzorczych stanowią biegli rewidenti zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej;
5. spółdzielczy związek rewizyjny, który spełnia następujące wymagania:
  - zatrudnia do badania biegłych rewidentów,
  - większość członków zarządu stanowią biegli rewidenti zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; jeżeli zarząd składa się z nie więcej niż 2 osób, jedną z nich jest biegły rewident.

Podstawowym przedmiotem działalności firmy audytorskiej według projektu ustawy będzie wykonywanie czynności rewizji finansowej. Przedmiotem działalności firmy audytorskiej, może być również: usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych i podatkowych; doradztwo podatkowe; prowadzenie postępowania upadłościowego lub likwidacyjnego; działalność wydawnicza lub szkoleniowa w zakresie rachunkowości, rewizji finansowej i podatków; wykonywa-

nie ekspertyz lub opinii ekonomiczno-finansowych; świadczenie usług doradztwa lub zarządzania, wymagających posiadania wiedzy z rachunkowości, rewizji finansowej, prawa podatkowego, organizacji i funkcjonowania przedsiębiorstw; świadczenie usług atestacyjnych, niezastrzeżonych do wykonywania przez biegłych rewidentów; świadczenie usług pokrewnych oraz świadczenie innych usług zastrzeżonych w odrębnych przepisach do wykonywania przez biegłych rewidentów.

Firma audytorska będzie ponosi odpowiedzialność za szkodę spowodowaną swoim działaniem lub zaniechaniem. Kwota odszkodowania z tytułu odpowiedzialności firm audytorskich badających: jednostki zainteresowania publicznego - nie może przekraczać mniejszej kwoty z dwóch: 20-krotności wynagrodzenia ustalonego w umowie wykonania czynności rewizji finansowej lub kwoty 12 000 000 zł; pozostałe jednostki - nie może przekraczać mniejszej kwoty z dwóch: 10-krotności wynagrodzenia ustalonego w umowie wykonania czynności rewizji finansowej lub kwoty 3 000 000 zł (art. 48 projektu ustawy).

Biegły rewident zgodnie z projektem ustawy odpowiada za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego w przypadku złego sporządzenia. Ponadto biegły rewident grupy odpowiada za sporządzenie sprawozdania z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, a w przypadku gdy badana jednostka dominująca posiada komitet audytu lub inny organ pełniący jego funkcje - również za sporządzenie dodatkowego sprawozdania dla komitetu audytu dotyczącego badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Biegły rewident podlegać będzie odpowiedzialności dyscyplinarnej, jeżeli dopuścił się przewinienia dyscyplinarnego. Przewinienie dyscyplinarne polega na naruszeniu przez biegłego rewidenta: przepisów prawa dotyczących wykonywania zawodu, zasad etyki zawodowej, niezależności lub krajowych standardów wykonywania zawodu; przepisów prawa dotyczących realizacji obowiązków związanych z przynależnością do samorządu zawodowego biegłych rewidentów; przepisów prawa dotyczących prowadzenia działalności w formie firmy audytorskiej oraz przepisów prawa dotyczących pełnienia funkcji w organach zarządzających lub nadzorczych firm audytorskich.

Ustanowienie nowych regulacji ma na celu transpozycję do krajowego porządku prawnego postanowień nowych przepisów prawa Unii Europejskiej z zakresu audytu. Pozwoli ona również na dokładne określenie zadań biegłego rewidenta jako audytora w zakresie jednostek zainteresowania publicznego.

# SPRAWDZONE SZKOLENIA PODNIOSĄ EFEKTYWNOŚĆ FIRMY I GWARANTUJĄ POWODZENIE BIZNESU

WERYFIKACJA FIRMY SZKOLENIOWEJ TO PROCES CZASOCHŁONNY, A WYNIK CZĘSTO ZALEŻY OD PRZYPADKU. BAZA USŁUG ROZWOJOWYCH MA POMAGAĆ WYBIERAĆ MĄDRZE, Z KORZYŚCIĄ DLA BIZNESU.

NA POCZĄTKU WRZEŚNIA POLSKA AGENCJA ROZWOJU PRZEDSIĘBIORCZOŚCI URUCHOMIŁA PLATFORMĘ, NA KTÓREJ ZNALEŻĆ SIĘ MAJĄ OFERTY FIRM SZKOLENIOWYCH, DORADCZYCH, A TAKŻE INDYWIDUALNYCH TRENERÓW ORAZ FIRM, KTÓRE DOSTARCZAJĄ CERTYFIKOWANE PROGRAMY SZKOLEŃ ZAWODOWYCH. PLATFORMA NAZWANA BAZĄ USŁUG ROZWOJOWYCH MA ZAPEWNIĆ PRZEDSIĘBIORCOM OSZCZĘDNOŚĆ CZASU I PIENIĘDZY.

## WOJCIECH OŚKA

Partner Zarządzający odpowiedzialny za Departament Marketingu i Szkoleń oraz Outsourcingu Kadr i Płac. Od 2013 roku związany z kancelarią Russell Bedford Poland. W latach 2005 – 2013 podczas współpracy z BDO uczestniczył w kreowaniu wizerunku, jednej z wiodących firm audytorsko-konsultingowych, w zakresie rozwoju usług szkoleniowych, jak i wizerunku całej grupy, pełniąc m.in. funkcję kierownika działu sprzedaży oraz osoby odpowiedzialnej za projektowanie i realizację materiałów promocyjnych, w tym sieci stron www. Dysponuje bogatym, popartym wieloletnią praktyką zawodową doświadczeniem eksperckim w zakresie doradztwa sprzedażowego i marketingu. Brał udział we wdrożeniach licznych projektów informatycznych na styku informatyki z szeroko rozumianymi finansami. W Russell Bedford odpowiedzialny za kształtowanie i rozwój usług szkoleniowych oraz outsourcingowych, marketing firmy i kontakt z mediami. Ukończył studia ekonomiczne oraz studia podyplomowe z zakresu zarządzania.



### Niezawodna inwestycja

Rozwój firmy na każdym jego etapie powinien uwzględniać potrzeby szkoleniowe pracowników. Mądry przedsiębiorca wie doskonale, że inwestowanie w kursy czy warsztaty, podnosi motywację pracowników, a tym samym usprawnia ich pracę. Pracownik będący na bieżąco ze zmianami, które nieustannie funduje nam rząd i zmieniający się rynek, będzie pracował bardziej wydajnie, nie narażając firmy na błędy, kończące się często utratą funduszy. Nikt przecież nie chce patrzeć jak pieniądze firmy przeciekają przez dziury niekompetencji i niewiedzy. Inwestycja w dział szkoleniowy i korzystanie na bieżąco z potrzebnych szkoleń, to lokata, która zwraca się z nawiązką. Jednak pod pewnymi warunkami.

### Jakość wygrywa

Firmy często popełniają podstawowy błąd, nie weryfikując jakości szkoleń lub robiąc to pobieżnie. W ostatnich latach sprzyjało takiemu podejściu szerokie finansowanie szkoleń przez Unię Europejską. Menadżerowie patrzący długofalowo szybko przekonali się, że jest to droga donikąd. Zauważyli, że w większości przypadków kursy czy warsztaty ze środków unijnych są niskiej jakości. Rychło przestali korzystać z usługi, która zabiera tylko czas, nie dając w zamian potrzebnej wiedzy i umiejętności. Taki stan rzeczy nie mógł długo trwać z korzyścią dla rozwoju biznesu i na całe szczęście pojawiła się szansa, aby go zmienić.

### Sito BUR-u

Baza Usług Rozwojowych z założenia ma być lepszą wersją Inwestycji w kadry. Jej projekt został opracowany w toku konsultacji społecznych. Dzięki rozmowom z jednostkami zainteresowanymi kształceniem ustawicznym oraz adaptacyjnością przedsię-

biorstw i ich pracowników, został uruchomiony nowy system weryfikacji szkoleń, jak też nowe funkcjonalności bazy. PARP wyśrubował normy jakości szkoleń. Od września w BURze dostępne są oferty tych firm, które przejdą przez proces weryfikacji usług. Oceniane są różne parametry – od trenerów, poprzez jakość treści i pomocy dydaktycznych, po logistykę szkoleń. Firmy mają tu dostać możliwość dotarcia do takiej oferty, która będzie im w pełni odpowiadała. Jeśli takiej nie znajdą, mogą złożyć zamówienie na usługę, która będzie przygotowana pod dyktando wybranych parametrów. Nowością jest system oceniania szkoleń, dzięki czemu będzie można wybierać firmy z polecenia.

### Z własnej kieszeni

Zracjonalizowanie budżetu na szkolenia powinno zakładać wybór tych z nich, które będą na pewno przydatne, a ich jakość będzie proporcjonalna do ceny. Jako, że dotychczasowe sposoby dofinansowania szkoleń nie sprawdziły się, a wręcz odstraszyły od inwestowania w kształcenie kadr, od września PARP nie finansuje szkoleń bezpośrednio, ale poprzez system BUR. Fundusze będą zwracane w dużo mniejszym zakresie niż dotychczas, co ma na celu skłonienie firm do roztropnego ich wydawania. Paradoksalnie jest to szansą dla całego rynku, ponieważ firmy inwestujące w szkolenia własne fundusze będą zabiegać o wysoką jakość kupowanych usług.

Jak w praktyce zadziała BOR, czas pokaże. Niemniej jest to krok w dobrym kierunku za wyższenia jakości usług rynku szkoleń, a wraz z nimi podniesienia rentowności polskiego biznesu.

# CERTYFIKAT

NR 483706

*Niezmiernie miło jest nam poinformować Państwa, że*  
**Russell Bedford Poland Akademia Sp. z o.o. otrzymała**  
**ceniony certyfikat ISO9001 w zakresie świadczenia usług**  
**szkoleniowych. Jest to potwierdzenie dla Państwa, że nasze usługi**  
**znajdują się na najwyższym, międzynarodowym poziomie.**



## WYBÓR PARTNERA SZKOLENIOWEGO

PODEJMUJĄC DECYZJĘ O SKORZYSTANIU Z USŁUG FIRMY DORADCZO--SZKOLENIOWEJ, BARDZO SZYBKO DOCHODZIMY DO WNIOSKU, ŻE TEGO TYPU PRZEDSIĘBIORSTW NA RYNKU JEST WIELE. PATRZĄC OBIEKTYWNIIE, JEST TO DOBRA SYTUACJA, PONIEWAŻ POTRZEBNE SĄ RÓŻNE USŁUGI, DLA RÓŻNYCH KLIENTÓW. MUSIMY SIĘ JEDNAK ZASTANOWIĆ, CZYM PRZEDE WSZYSTKIM POWINNA KIEROWAĆ SIĘ FIRMA, WYBIERAJĄC PARTNERA SZKOLENIOWEGO? NA CO PRZEDE WSZYSTKIM ZWRÓCIĆ UWAGĘ, ABY PRZEDSIĘWZIĘCIE PRZYNIOSŁO ZAMIERZONE REZULTATY?

WOJCIECH OŚKA

Partner Zarządzający odpowiedzialny za Departament Marketingu i Szkoleń oraz Outsourcingu Kadr i Płac. Od 2013 roku związany z kancelarią Russell Bedford Poland. W Russell Bedford odpowiedzialny za kształtowanie i rozwój usług szkoleniowych oraz outsourcingowych, marketing firmy i kontakt z mediami. Dysponuje bogatym, popartym wieloletnią praktyką zawodową doświadczeniem eksperckim w zakresie doradztwa sprzedażowego i marketingu. Autor publikacji z zakresu szkoleń i kształcenia kadr. Ukończył studia ekonomiczne oraz studia podyplomowe z zakresu zarządzania.

Dobrą firmę szkoleniową, poznasz przede wszystkim po sposobie jej działania oraz zapleczu merytorycznym, które jest rzadkością na rynku. Sprawdź, jakie kryteria powinieneś wziąć pod uwagę, wybierając firmę szkoleniową.

Zwróć uwagę na doświadczenie oraz specjalizację ekspertów, których proponuje ci firma. Dobra firma szkoleniowa powinna przedstawić dotychczasową praktykę trenera w realizacji projektów, jak ten, który chcemy przeprowadzić w swojej firmie. Najlepiej jeżeli jest to pracownik danej firmy, a co za tym idzie praktyk, natomiast nie osoba, która bazuje tylko na doświadczeniu wyniesionym z wykładów, ważne są również kompetencje społeczne coacha. Jeżeli zależy nam na efektywnej współpracy, powinniśmy zwrócić uwagę na umiejętności interpersonalne oraz entuzjazm, z jakim stara się przekazać treści zawarte w szkoleniu.

### Oferta szyta na miarę

Od większości firm szkoleniowych możemy usłyszeć, że dopasowują swoje szkolenia do klientów, z którymi współpracują, ale czy tak jest naprawdę? Koniecznie należy sprawdzić, czy otrzymana oferta to indywidualny produkt, czy może tylko standardowa propozycja ze zmienionym nagłówkiem, na nazwę naszej firmy. Czy skontaktował się z tobą konsultant, pytając o cele, które chcesz osiągnąć przez szkolenie? Czy zapytano o doświadczenie uczestników szkolenia? O liczebność grupy szkoleniowej? Od etapu diagnozy zależy efekt szkolenia, dlatego tak ważne jest, aby zwrócić uwagę na to, jak pracuje i jakim zainteresowaniem wykazuje się firma

szkoleniowa na tym etapie współpracy.

### Niezbędna pomoc naukowa – materiały

Skuteczność szkolenia zależy nie tylko od jego zawartości merytorycznej czy doświadczenia trenera, lecz także od dobrze przygotowanych materiałów. Zwróć uwagę na ich formę oraz zawartość – dobrze przygotowane materiały szkoleniowe będą angażowały uczestnika. Powinny zawierać niezbędną wiedzę, do której po zakończonym szkoleniu będzie można wrócić. Poza wiedzą teoretyczną, ważne są również ćwiczenia oraz miejsce na notatki. Reasumując – materiały powinny być przygotowane w taki sposób, aby osoba uczestnicząca mogła z nich skorzystać w codziennej pracy.

### Czasami trzeba powiedzieć „nie”

Dobra firma szkoleniowa nie podejmie się działań, których rezultatów nie może być pewna. Uczciwie powie ci, że twoje oczekiwania i wyobrażenia na temat danego szkolenia są nierealne i taki sposób realizacji jest niemożliwy. Dlatego, jeżeli chcesz zorganizować szkolenie dla 60 osób w tym samym czasie i oczekujesz, że każdy pracownik właściwie zapozna się z problematyką, a firma, do której się zwracasz mówi „nie”, to znaczy, że jest to właśnie ta firma, z którą powinieneś nawiązać współpracę. Na pewno zaproponują alternatywę i doradzą, w jaki sposób zrealizować przedsięwzięcie tak, aby każdy pracownik skorzystał ze szkolenia, a w rezultacie skorzystało całe przedsiębiorstwo.

### Zwróć uwagę na wizerunek

Sprawdź jak długo firma obecna jest na rynku, czy poza działalnością szkoleniową świadczy inne usługi, jeżeli tak, to jakie? Poproś o rekomendacje. Zapytaj o pozycję w rankingach. Profesjonalna firma będzie dbała o swój pozytywny wizerunek na rynku. Ma jasno sprecyzowany plan działania i zakres wykonywanych usług, w przygotowanej ofercie na pewno zawrze wszystkie niezbędne informacje o sobie i swoich ekspertach. I pamiętaj – opinie klientów są ważne.

### Cena, cena i... nie tylko cena

Koszt szkolenia jest istotnym elementem wyboru partnera do realizacji zamierzonego projektu, jednak nie najważniejszym. Powinniśmy zwrócić uwagę czy cena, jaką nam zaproponowano nie jest zbyt niska, ponieważ może to łączyć się z równie niską jakością usług. Pamiętaj, specjaliści cenią swoją wiedzę i doświadczenie, dlatego nie schodzą poniżej pewnego pułapu cenowego. Dlatego, jeżeli wybierając firmę doradczą-szkoleniową skupiamy się głównie na cenie, to musimy wziąć pod uwagę, że w ramach projektu poczyniono jakieś oszczędności – albo na poziomie organizacji, albo właśnie na poziomie merytoryki.

Oczywiście, jest wiele aspektów, które dodatkowo powinniśmy wziąć pod uwagę, wybierając partnera szkoleniowego. Powyżej zawarte zostały tylko te najważniejsze. Jeżeli jednak, skupimy się na dobrej analizie każdego z punktów i postaramy się je zastosować podczas selekcji firm szkoleniowych – mamy duże szanse, że szkolenie spełni nasze oczekiwania



## DOFINANSOWANE SZKOLENIA Z FUNDUSZY EUROPEJSKICH W LATACH 2017-2020 W RB AKADEMII

POLSKI RYNEK SZKOLEŃ NA PRZESTRZENI OSTATNICH 20 LAT ROZWIJAŁ SIĘ NIEZWYKLE DYNAMICZNIE. W LATACH 2001-2005 POWSTAŁO 22,5% OBECNEJ LICZBY FIRM SZKOLENIOWYCH, PO ROKU 2006 DZIAŁALNOŚĆ ROZPOCZĘŁO 41% FIRM. JEDNAK NAJWIĘKSZY ROZWÓJ RYNKU MIAŁ MIEJSCE W 2008 ROKU. SZKOLENIA BYŁY JEDNĄ Z NAJPOPULARNIEJSZYCH FORM WSPARCIA WYKORZYSTYWANYCH W RAMACH PROGRAMU OPERACYJNEGO KAPITAŁ LUDZKI. JEDNAK DOMINACJA STRONY PODAŻOWEJ NAD POPYTOWĄ OGRANICZAŁA W DUŻYM STOPNIU WPŁYW PRZEDSIĘBIORCÓW NA DEFINIOWANIE OFERTY SZKOLENIOWEJ. W KONSEKWENCJI DOSTĘPNA OFERTA USŁUG SZKOLENIOWYCH CZĘSTO ODBIEGAŁA OD FAKTYCZNYCH POTRZEB ODBIORCÓW WSPARCIA.

Nowe podejście do finansowania rozwoju przedsiębiorstw i pracowników polega na zmianie perspektywy udzielanego wsparcia – centralnym podmiotem podejmowanych działań edukacyjnych jest przedsiębiorca i jego potrzeby. Podejście to jest realizowane równolegle na dwóch poziomach – krajowym i regionalnym. Najważniejszym elementem systemu krajowego jest Baza Usług Rozwojowych.

### Jakie usługi będą dofinansowane?

Mikro, mały lub średni przedsiębiorca

będzie mógł pozyskać dofinansowanie na usługi zamieszczone w Bazie Usług Rozwojowych w ramach regionalnych programów operacyjnych (RPO), którymi zarządzają poszczególne urzędy marszałkowskie (Instytucje Zarządzające RPO).

### Jaki jest poziom dofinansowania?

Wartość dofinansowania jest uzależniona od warunków uzyskania wsparcia oferowanego w ramach regionalnego programu operacyjnego. Co do zasady poziom dofinansowania wynosi nie

mniej niż 50% kosztów usługi. Wielkość dofinansowania, które mogą otrzymać zależy od wielkości przedsiębiorstwa. Mikro i małe przedsiębiorstwa mogą otrzymać nawet 80%, średnie - 70%, a duże - 60%.

Należy pamiętać, że dofinansowanie można uzyskać jedynie na szkolenie firmy szkoleniowej, która spełniła wszystkie warunki i została wpisana do Bazy Usług Rozwojowych, Russell Bedford Akademia jest wpisana do tego rejestru, a można to sprawdzić klikając tutaj.

## Jak pozyskać dofinansowanie?

**1**

Wyszukaj interesujące Cię szkolenie na naszej stronie [www.russellbedford.pl](http://www.russellbedford.pl) z aktualnego katalogu szkoleń otwartych lub poprzez wyszukiwarkę szkoleń

**2**

Sprawdź na stronie Bazy Usług Rozwojowych czy operator odpowiedzialny za rozdysponowanie środków otrzymał je już z Urzędu Marszałkowskiego Twojego województwa

**3**

Zarejestruj się na stronie Bazy Usług Rozwojowych pod adresem: <https://uslugirozwojowe.parp.gov.pl/users/register>

**4**

Poprzez wyszukiwarkę na stronie Bazy Usług Rozwojowych wyszukaj temat szkolenia który zainteresował Cię na stronie Russell Bedford. Po tym kroku masz dwie możliwości.

**5a**

Zamów szkolenie i opłać szkolenie z własnych pieniędzy, a następnie ubiegaj się o zwrot środków z funduszy unijnych u swojego operatora.

**5b**

Wykup bon na szkolenia (bon o wartości 5.000 zł możesz kupić u swojego operatora wyznaczonego przez Urząd Marszałkowski za 1.000 zł (podane kwoty są przykładowe)), a następnie wykorzystać bon przez stronę [uslugirozwojowe.parp.gov.pl](http://uslugirozwojowe.parp.gov.pl)

**6**

Po wyszukaniu szkolenia klikamy „Zapisz się na usługę” i wypełniamy formularz



## DOBRY MENADŻER TO DOBRY ZESPÓŁ

KAŻDE PRZEDSIĘBIORSTWO, BEZ WZGLĘDU NA TO, CZY JEST DUŻĄ KORPORACJĄ, CZY MAŁĄ LOKALNĄ FIRMA, POTRZEBUJE SPRAWNEGO ZARZĄDZANIA. CZY KAŻDY MOŻE BYĆ MENADŻEREM? JAKIE CECHY POWINIEN POSIADAĆ DOBRY MENADŻER? CZY WYSTARCZY FACHOWA WIEDZA I DOŚWIADCZENIE? CZY MOŻE POTRZEBA CZEGOŚ WIĘCEJ? W JAKI SPOSÓB UMIEJĘTNOŚCI MENADŻERA WPŁYWAJĄ NA PRACĘ CAŁEGO ZESPOŁU?

Warto zastanowić się nad stawianymi wyżej pytaniami, bowiem coraz częściej do najbardziej pożądanых cech kadry kierowniczej należą tzw. umiejętności miękkie. W dobie ciągłego rozwoju cechy takie jak empatia, elastyczność, wyrozumiałość, mogą okazać się bardzo przydatne nie tylko we wdrażaniu innowacyjnych rozwiązań, lecz także w nawiązaniu odpowiednich relacji z pracownikami. Umiejętnie wykorzystywać możliwości pracowników.

Dobry menadżer powinien przede wszystkim we właściwy sposób wykorzystywać umiejętności swoich pracowników, wychodzić poza ograniczenia oraz tworzyć warunki do zmian. Jest to tzw. menadżer nowej ery, ponieważ staje się on kimś więcej niż tylko przywódcą czy kierownikiem danego działu. Menadżer musi stać się liderem – wskazywać cel, jednak drogę dojścia do niego pozostawić podwładnym. Pracownikom należy kierować poprzez współdziałanie z nim, rozmawiając o zaistniałych na drodze realizacji projektu problemach, budując poczucie wzajemnego poparcia i zrozumienia. Z tego powodu przedsiębiorstwa coraz częściej stawiają na indywidualny rozwój swoich pracowników, chcąc zapewnić im jak najlepszy dostęp do podnoszenia kwalifikacji oraz możliwość permanentnego rozwoju. Czynniki te wpływają na to, że tradycyjne, autorytarne formy kierowania stają się przestarzałe i nie spełniają swoich wcześniejszych funkcji.

### Elastyczni, kreatywni, inteligentni

Obecnie w gospodarce liczy się szybkość i elastyczność. A to z kolei zapewnić mogą jedynie elastyczni, kreatywni, inteligentni pracownicy, którzy są obdarzeni dużą wyobraźnią i chęcią do pracy. Dlatego też, menadżerowie muszą potrafić rozwiązywać problemy występujące w zespole tak, aby występował swoistego rodzaju rezonans. Zarówno pracownik, jak i menadżer muszą być świadomi tego, że sukces firmy jest ich wspólną sprawą, dlatego muszą oni ze sobą wzajemnie współpracować.

### Kreować otaczającą rzeczywistość

Kolejnymi istotnymi cechami dobrego menadżera są: otwartość na naukę, na nowe doświadczenia, czy gotowość do zmian i alternacji. Musi on być nastawiony na sprawne rozpoznanie i nazwanie zmian, które ciągle dokonują się w konkurencyjnych firmach. Osoba zarządzająca zespołem nie powinna przyjmować postawy „tej, która wie” – raczej powinna przyjąć postawę „tej, która chce się dowiedzieć”. Ważne jest również to, aby

menadżer starał się kreować otaczającą go rzeczywistość, a nie tylko dostosowywał się do zachodzących niezależnie od niego zmian. Zarządzanie dotyczy przede wszystkim ludzi

Widzimy zatem, że wszelkie działania menadżera wspierane są przez jego pracowników. Powinien otoczyć się osobami, z którymi dobrze mu się pracuje, które budują przyjazną atmosferę pracy, a także zgrany i skuteczny zespół. To dzięki nim możliwe staje się osiągnięcie celów. Od tego, jaki przyjmie styl zarządzania, zależało będzie powodzenie projektu, który mamy do zrealizowania. Tak naprawdę menadżera oceniają jego współpracownicy, jeżeli uznają jego zachowania za niewłaściwe – nie udzielą mu wsparcia. Należy o tym pamiętać, bo zarządzanie dotyczy przede wszystkim ludzi. Podsumowując powyższe, możemy stwierdzić, że wachlarz umiejętności, jakie powinien posiadać dobry menadżer, jest wyjątkowo szeroki. Natomiast predyspozycje osobowościowe są – obok kompetencji związanych z wykształceniem – kluczowe na drodze do osiągnięcia sukcesu.

### WOJCIECH OŚKA

Partner Zarządzający odpowiedzialny za Departament Marketingu i Szkoleń oraz Outsourcingu Kadry i Płac. Od 2013 roku związany z kancelarią Russell Bedford Poland. W Russell Bedford odpowiedzialny za kształtowanie i rozwój usług szkoleniowych oraz outsourcingowych, marketing firmy i kontakt z mediami. W latach 2005 – 2013 podczas współpracy z BDO uczestniczył w kreowaniu wizerunku, jednej z wiodących firm audytorsko-konsultingowych.



# AUTOMATYZACJA PROCESÓW KSIĘGOWYCH I BARIERY Z TYM ZWIĄZANE, CZYLI OBOWIĄZKI NOWOCZESNEGO DYREKTORA FINANSOWEGO

OSOBA DYREKTORA FINANSOWEGO JEST ODPOWIEDZIALNA ZA ZARZĄDZANIE KLUCZOWYMI PROCESAMI W PRZEDSIĘBIORSTWIE, ZARZĄDZANIE RYZYKIEM FINANSOWYM, PLANOWANIE STRATEGICZNE, ŚCISŁA WSPÓŁPRACA Z KADRĄ WYSOKIEGO SZCZEBŁA, KONTRAHENTAMI, BANKAMI ORAZ WIELOMA INSTYTUCJAMI. TE WSZYSTKIE OBOWIĄZKI I EKSPLOATACJĘ OGRANICZAJĄ MOŻLIWOŚĆ SPRAWNEGO I SZYBKIEGO PODEJMOWANIA NAJISTOTNIEJSZYCH DECYZJI, DLA PRAWIDŁOWEGO FUNKCJONOWANIA PRZEDSIĘBIORSTWA W DŁUŻSZEJ PERSPEKTYWIE CZASU PRZY STALE WZMACNIAJĄCEJ SIĘ KONKURENCJI, JAK WAŻNEJ NIEKIEDY DLA SAMEGO ISTNIENIA FIRMY, CZY TEŻ MARKI. WYKORZYSTANIE ROZWIĄZAŃ NOWOCZESNEGO ZARZĄDZANIA I KNOW-HOW DOŚWIADCZONEGO PARTNERA, ZMIANA CHARAKTERU I SAMEGO PODEJŚCIA DO PROCESÓW KSIĘGOWYCH I KADROWO-PŁACOWYCH, NIE TYLKO WZMACNIA POZYCJĘ, LECZ TAKŻE POZWALA NA BYCIE INNOWACYJNYM PRZEDSIĘBIORSTWEM.

Optymalizacja procesów księgowych oraz kadrowo-płacowych z wykorzystaniem bogatego doświadczenia zewnętrznego partnera biznesowego, w obsłudze tych procesów wraz z doradztwem rachunkowym, prawnym i podatkowym przynosi wymierne korzyści w postaci zmniejszenia kosztów i uwolnienia zasobów, które mogą być wykorzystane w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwa. Outsourcing określonych procesów biznesowych jest nowoczesnym narzędziem wspomagającym zarządzanie, polega na wykorzystywaniu zasobów zewnętrznych, poprzez przekazanie wyspecjalizowanym jednostkom istotnych procesów niezbędnych do funkcjonowania własnego przedsiębiorstwa. Outsourcing pozwala na przekazanie zewnętrznej firmie tych funkcji, które nie są kluczowe z punktu widzenia generowania przychodów i rozwoju biznesu oraz równoczesną koncentrację na tych obszarach, które są strategiczne z perspektywy sukcesu rynkowego.

Problemem dla dyrektorów bywają bariery przy wyborze partnera biznesowego w outsourcingu księgowym wiążące się z podejmowaniem ryzyka i obawą nadchodzących zmian, nie z samym kosztem usługi. Blokują je przyzwyczajenia, obecnie wypracowane i stosowane od lat rozwiązania. Ogromna wiedza Dyrektorów Finansowych, doświadczenie, kreatywność, a nawet intuicyjne podejmowania ryzyka dla lepszego jutra nie przekonują Kadry Zarządzającej. Przedsiębiorstwo może rozwijać

się i być innowacyjne również w tym obszarze, wykorzystując wypracowane gotowe rozwiązania outsourcingu. Zaufanie do dyrektorów finansowych musi spotkać się z ich zrozumieniem, z potrzebami przedsiębiorstwa. Zgodne w tym zakresie działanie może zaowocować wymiernymi - do podjętych decyzji i korzyściami.

Zyski płynące z rozwiązania i zrozumienie różnorodności potrzeb klientów dają możliwość objęcia wszystkich obowiązków związanych z outsourcingiem księgowym i kadrowo-płacowym, przy jednoczesnym wykorzystywaniu oprogramowania, które umożliwia proste i przyjazne zarządzanie procesami.

Do najważniejszych zalet optymalizacji procesów księgowych i kadrowo-płacowych należy zaliczyć:

- możliwość przesunięcia priorytetów firmy z operacyjnych na strategiczne, koncentracja na zasadniczej działalności
- optymalizacja i redukcja kosztów, m.in. ponoszonych na zakup i aktualizację programu komputerowego, szkolenia pracowników, zakup periodyków tematycznych, urlopy pracowników
- uwolnienie środków na inwestycje
- zwiększenie motywacji i wydajności pracowników
- wdrożenie nowoczesnych i sprawdzonych w praktyce elastycznych rozwią-

zań księgowych oraz kadrowo-płacowych

- gwarancja wysokiej jakości obsługi i zachowanie pełnej zgodności z prawem pracy i regulacjami ZUS
- weryfikacja i standaryzacja dokumentacji pracowniczej
- zapewnienie poufności i optymalizacji bezpieczeństwa danych personalnych i płacowych
- redukcja i przeniesienie ryzyka na usługodawcę
- przekazanie odpowiedzialności przed ZUS, US i PFRON
- znaczne ograniczenie spraw spornych między pracodawcą i pracownikiem.

## MAREK GŁĘBICKI

Outsourcing Sales Supervisor w Departamencie Usług Outsourcingu księgowości oraz kadr i płac. Od 2016 roku związany z kancelarią Russell Bedford Poland, pełniąc funkcję osoby odpowiedzialnej za kontakt z klientami z zakresu outsourcingu usług konsultingowo-doradczych. Doświadczenie zdobywał podczas pracy dla licznych instytucji finansowych jak Raiffeisen Polbank, Bank BPH, Banku WBK oraz Coface Poland.



## Dlaczego szkolenia wyjazdowe mają sens?

NAJBARDZIEJ POPULARNĄ ODMIANĄ SZKOLEŃ POZOSTAJĄ NADAL SZKOLENIA ORGANIZOWANE W SIEDZIBIE FIRMY (SZKOLENIA ZAMKNIĘTE) LUB SZKOLENIA STACJONARNE. SZKOLENIA DLA PRACOWNIKA TO MOBILIZACJA I WYRÓŻNIENIE ZE STRONY ZARZĄDU, ALE PRZEDĘ WSZYSTKIM TO SZANSA NA PODNIESIENIE SWOICH KOMPETENCJI, A CO JEŚLI DODAMY DO TEGO KRÓTKĄ CHWILĘ DLA PRACOWNIKA W POSTACI WYTCHENIENIA OD PRACY?

Bardzo ciekawym rozwiązaniem w tym zakresie jest wysłanie pracownika na szkolenia wyjazdowe, które odbywają się w dalej położonych lokalizacjach. Szkolenia wyjazdowe łączy ze sobą dwie rzeczy:

- umożliwiają zdobycie niezwykle przydatnych umiejętności i uzupełnienie wiedzy, co stanowi główny cel każdego szkolenia
- pozwalają na zintegrowanie się zespołu oraz dają możliwość krótkiego odpoczynku dla pracowników

Szkolenia wyjazdowe większość osób postrzega jako nie-

zwykle miły dodatek lub nawet nagrodę od zarządu, dlatego w coraz większej liczbie przypadków jako miejsce szkolenia wyjazdowego wybieramy ekskluzywne miejsca nad morzem, w górach lub w pobliżu ciekawych miejsc. Jednocześnie szkolenia wyjazdowe Russell Bedford zachowują odpowiednią proporcję między nauką, a dodatkowymi atrakcjami.

Czy szkolenia wyjazdowe są dużo droższe, aniżeli ich odpowiedniki w formie stacjonarnej? Na pierwszy rzut oka tak, ale po krótkiej analizie dodając do siebie cenę szkolenia stacjonarnego, nocleg, który trzeba zapewnić pracownikowi to cena zaczyna być bardzo zbliżona.

ZAPRASZAMY DO SPRAWDZENIA NAJBLIŻSZEJ OFERTY SZKOLEŃ WYJAZDOWYCH:

Kompendium zmian w 2016/2017 r. – prawo pracy, świadczenia ZUS w razie choroby i macierzyństwa, umowy cywilnoprawne, PFRON, ZFŚSS

Planowanie zdarzeń gospodarczych w Grupach Kapitałowych - optymalizacja finansowa i podatkowa

### WOJCIECH OŚKA

Partner Zarządzający. Od 2013 roku związany z kancelarią Russell Bedford Poland. W latach 2005 – 2013 podczas współpracy z BDO, uczestniczył w kreowaniu wizerunku jednej z wiodących firm audytorsko-konsultingowych. Dysponuje bogatym, popartym wieloletnią praktyką zawodową doświadczeniem eksperckim w zakresie doradztwa sprzedażowego i marketingu. Brał udział we wdrożeniach licznych projektów informatycznych na styku informatyki z szeroko rozumianymi finansami. W Russell Bedford odpowiedzialny za dział usług kadrowo-płacowych oraz szkoleń. Dodatkowo kieruje działaniami związanymi z kształtowaniem wizerunku firmy i kontakt z mediami.

# KONFERENCJA NOWE MOŻLIWOŚCI RESTRUKTURYZACJI PRZEDSIĘBIORSTW W 2017 R.

WARSZAWA, HOTEL GOLDEN TULIP  
7-8 MARCA 2017

## Zaproszeni Prelegenci



dr Andrzej  
Dmowski  
Adwokat, Doradca  
restrukturyzacyjny



Grzegorz  
Piotrowicz  
Adwokat, Doradca  
restrukturyzacyjny



Katarzyna  
Rydz  
Biegły rewident



Leszek  
Dutkiewicz  
Specjalista  
cen transferowych



dr Roman  
Seredyński  
Biegły rewident



Michał  
Zawila  
Adwokat, Doradca  
restrukturyzacyjny

## W programie

Dzień 1: Nowe prawo restrukturyzacyjne i upadłościowe przedsiębiorstw, upadłość konsumencka po nowelizacji.

- nowa odsłona prawa restrukturyzacyjnego i upadłościowego w Polsce
- rodzaje postępowań restrukturyzacyjnych, różnice, korzyści i ich skutki
- propozycje układowe w postępowaniu restrukturyzacyjnym
- uczestnicy postępowania restrukturyzacyjnego
- bezskuteczne czynności dłużnika w celu pokrywdzenia wierzycieli
- upadłość konsumencka
- nowe wymogi dotyczące dokumentacji finansowej w zakresie procedury restrukturyzacyjnej
- aspekty podatkowe i bilansowe związane z restrukturyzacją

Dzień 2: Restrukturyzacja przedsiębiorstwa w oparciu o przepisy prawa handlowego i bilansowego – podwyższenia kapitałów, podziały i połączenia podmiotowości przedsiębiorstw, upadłość konsumencka po nowelizacji.

- podwyższenia kapitałów własnych w spółkach kapitałowych i osobowych
- poprawa kondycji finansowej przedsiębiorstwa poprzez podział podmiotu
- możliwe działania w zakresie fuzji i przejęć a korzyści podatkowe i bilansowe dla przedsiębiorstwa i właścicieli
- możliwe działania optymalizacyjne w zakresie restrukturyzacji przedsiębiorstw
- nowe możliwości pozyskania finansowania działalności i pozyskania kapitału
- podsumowanie. Restrukturyzacja – wyzwania i możliwości

## CENA 1790 zł + VAT

Cena dla pierwszych  
10 osób zgłoszonych  
1290 zł + VAT  
Cena dla kolejnych  
5 osób zgłoszonych  
1590 zł + VAT

## Organizator i partnerzy



RESTRUKTURYZACJE



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

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

**Biuro Warszawa**  
ul. Marynarska 11  
02-674 Warszawa  
T: 22 299 01 00  
F: 22 427 44 02

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

**Biuro Gdańsk**  
ul. Jaškowa Dolina 81  
80-286 Gdańsk  
F: 22 427 44 02

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

**Biuro Katowice**  
ul. Lompy 14 lok. 410  
40-040 Katowice  
T: 32 731 34 20  
F: 32 731 34 21

E: [katowice@russellbedford.pl](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)

