

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN



W numerze:

Mikołaj Stanisławski

Przebieg postępowania dowodowego w sprawach dotyczących opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych

Aleksandra Księżyk

Podział przez wydzielenie – rozliczenie przejęcia przez spółkę przejmującą (nowo zawiązaną) aktywów spółki przejmowanej wg wartości godziwej, przejęcie metodą nabycia

Paweł Dymłang

Pojęcie zorganizowanej części przedsiębiorstwa w ustawach podatkowych

Nr 5 (10) maj 2019

ISSN 2545-2738



9 772545 273881



AKADEMIA

www.rbakademia.pl



SZKOLENIA WYJAZDOWE

KURS: PŁACE OD A DO Z

Wisła, Hotel Gołębiowski, 10-12 lipca

DOKUMENTACJA CEN TRANSFEROWYCH W 2019 ORAZ PLANOWANE ZMIANY NA 2020 ROK.

Mrągowo, Hotel Mrągowo, 17-19 lipca,

MS EXCEL - IMPORT, ANALIZA I PREZENTACJA DANYCH, AUTOMATYZACJA PRACY

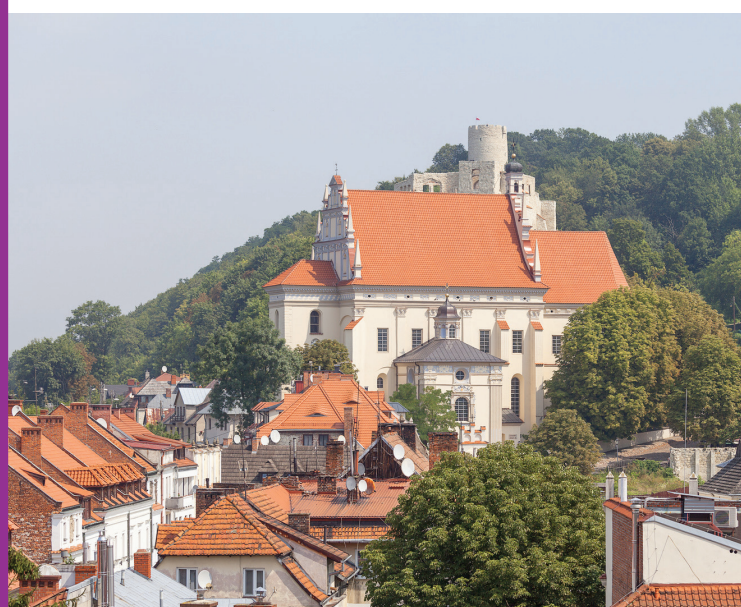
Kazimierz Dolny, Hotel Król Kazimierz 21-23 sierpnia

Kontakt

Dział szkoleń

T: 22 276 61 84

E: szkolenia@russellbedford.pl



Polecamy

Przebieg postępowania dowodowego w sprawach dotyczących opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2016 roku

Mikołaj Stanisławski

Patrz str. 32



Podział przez wydzielenie – rozliczenie przejęcia przez spółkę przejmującą (nowo zawiązaną) aktywów spółki przejmowanej wg wartości godziwej, przejęcie metodą nabycia

Aleksandra Księżyk

Bardzo często pożądanym efektem procedury podziału przez wydzielenie jest prezentacja dla celów bilansowych przez poszczególne spółki przejmujące lub spółki nowo zawiązane przejętych aktywów od spółki dzielonej wg wartości godziwej (rynkowej). Przedmiotowa procedura powinna być przeprowadzona szybko, efektywnie oraz przy możliwie maksymalnym ograniczeniu ryzyk prawnych, podatkowych oraz bilansowych.

Patrz str. 6

Pojęcie zorganizowanej części przedsiębiorstwa w ustawach podatkowych

Paweł Dymłang

Uznanie zespołu składników materialnych i niematerialnych za zorganizowaną część przedsiębiorstwa na gruncie przepisów ustaw podatkowych ma często fundamentalne znaczenie dla określenia skutków podatkowych różnego rodzaju transakcji. Bogate orzecznictwo dotyczące wykładni pojęcia zorganizowanej części przedsiębiorstwa jest dowodem na nieustające spory przedsiębiorców z organami podatkowymi.

Patrz str. 43

Zwolnienia grupowe pracowników

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Cisek, Gabriel Vilkas

W artykule omówione zostały ramy prawne instytucji zwolnień grupowych w polskim ustawodawstwie, czerpiącym swą normatywną treść z regulacji prawa unijnego. Ustawę o zwolnieniach grupowych stosuje się do pracodawców zatrudniających co najmniej 20 pracowników. Pracodawca, typując osoby do zwolnienia z przyczyn nie dotyczących pracowników, nie może kierować się całkowitą dowolnością.

Patrz str. 29

Spis treści

NOWOŚCI

Sławomir Wach

Split payment zatacza coraz szersze kręgi 4

PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

Aleksandra Księżyk

Podział przez wydzielenie – rozliczenie przejęcia przez spółkę przejmującą (nowo zawiązaną) aktywów spółki przejmowanej wg wartości godziwej, przejęcie metodą nabycia 6

Dominika Kupisz

Instrukcja w zakresie rozliczania podatku od dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej (CFC – Controlled Foreign Company)..... 12

Mariusz Pogonski

Instrukcja posługiwania się certyfikatem rezydencji podatkowej..... 22

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Ciszek, Gabriel Vilkas

Zwolnienia grupowe pracowników 29



PUBLIKACJE RECENZOWANE

Mikołaj Stanisławski

Przebieg postępowania dowodowego w sprawach dotyczących opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2016 roku 32

ARTYKUŁY I OPINIE

Paweł Dymłang

Pojęcie zorganizowanej części przedsiębiorstwa w ustawach podatkowych 43

Drodzy Czytelnicy

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

Począwszy od 1 września 2019 r. podatnicy będą mogli korzystać z szerszej niż dotąd bazy informacji o swoich kontrahentach dla celów podatku od towarów i usług. Na mocy nowelizacji ustawy o VAT będzie publikowany przez resort finansów w postaci elektronicznej jeden wykaz podmiotów, w odniesieniu do których naczelnik urzędu skarbowego nie dokonał rejestracji albo które wykreślił z rejestru jako podatników VAT oraz zarejestrowanych jako podatnicy VAT, w tym podmiotów, których rejestracja jako podatników VAT została przywrócona. Zastąpi on dwa dotychczasowe wykazy prowadzone przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, przy czym znajdują się w nim również dane na temat statusu podatników VAT czynnych i zwolnionych z tego podatku, a także numery rachunków rozliczeniowych lub imiennych rachunków w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której podmiot jest członkiem, otwartych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą – wskazanych w zgłoszeniu identyfikacyjnym lub aktualizacyjnym i potwierdzonych przy zastosowaniu systemu teleinformatycznej izby rozliczeniowej.

Wykaz, aktualizowany w dni robocze raz na dobę, umożliwi sprawdzenie, czy dany podmiot znajduje się w nim na wybrany dzień, przypadający nie wcześniej niż w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym podmiot jest sprawdzany. Zgodnie z nowelizacją podanie do publicznej wiadomości danych zawartych w wykazie nie naruszy przepisów o tajemnicy skarbowej. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wykreśli podmiot z wykazu po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym naczelnik urzędu skarbowego nie dokonał rejestracji podmiotu jako podatnika VAT albo wykreślił podmiot z rejestru jako podatnika VAT. Podmiot, którego dane zostały zamieszczone w wykazie, będzie mógł złożyć do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, wraz z uzasadnieniem, wniosek o usunięcie lub sprostowanie informacji innych niż dane osobowe, niezgodnych ze stanem rzeczywistym.

W dziesiątym numerze Biuletynu poruszamy kwestie dotyczące postępowania dowodowego w sprawach dotyczących opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych; podziału przez wydzielenie – rozliczenia przejęcia przez spółkę przejmującą aktywów spółki przejmowanej; pojęcia zorganizowanej części przedsiębiorstwa w ustawach podatkowych; rozliczania podatku od dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej; zwolnień grupowych pracowników; certyfikatu rezydencji podatkowej; zastąpienia odwróconego obciążenia w VAT mechanizmem podzielonej płatności.



Życzę Państwu pożytecznej lektury!

Dr Andrzej Dmowski

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



Sławomir Wach

Autor jest sekretarzem redakcji miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”. Jest dziennikarzem zajmującym się tematyką dotyczącą prawa, podatków, rachunkowości, rewizji finansowej, rynków kapitałowych, prawa pracy i HR. Jest autorem wielu publikacji z zakresu tej tematyki. Przez ponad 10 lat był redaktorem prowadzącym biuletynów elektronicznych BDO.

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, VAT, split payment, mechanizm podzielonej płatności, odwrócone obciążenie, podatnicy, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

SPLIT PAYMENT ZATACZA CORAZ SZERSZE KRĘGI

Mechanizm podzielonej płatności w podatku od towarów i usług jest od 1 lipca 2018 r. stosowany przez podatników VAT na zasadzie dobrowolności¹. Resort finansów doszedł jednak do wniosku, że nie zażębia się on z innym mechanizmem – odwrotnego obciążenia. Dlatego postanowił wprowadzić *split payment* w wybranych branżach w miejsce tzw. VAT odwróconego – systemu, w którym to nabywca, a nie dostawca ma obowiązek rozliczenia tego podatku. Ministerstwo szacuje, że do takiej zmiany będzie musiało się dostosować ponad pół miliona podatników VAT. Potwierdziły się zatem w pewnym stopniu przewidywania przedsiębiorców, że mechanizm podzielonej płatności będzie wymogiem wprowadzonym przez państwo².

Wprowadzenie

W dniu 16 maja 2019 r. na stronie Rządowego Centrum Legislacji ukazał się projekt nowelizacji ustawy o VAT i niektórych innych ustaw³, dotyczący obligatoryjnego zastąpienia mechanizmu odwrotnego obciążenia przez *split payment*, którego istota polega na zapłacie przez nabyw-

cę całości bądź części kwoty wartości sprzedaży netto na rozliczeniowy rachunek bankowy dostawcy lub usługodawcy, zaś kwoty odpowiadającej całości albo części kwoty podatku wynikającej z otrzymanej faktury – na jego odrębny rachunek VAT⁴. W uzasadnieniu regulacji wskazuje się, że celem odwrotnego obciążenia jest zapobieganie oszustwom związanym z po-

1 Zgodnie z ustawą z 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2018 poz. 62.

2 Według badania przeprowadzonego w 2018 r. na zlecenie BIG InfoMonitor, 10,3 proc. ankietowanych stwierdziło, że – oceniając motywy stosowania *split payment* – nie chce tego robić, ale taki wymóg narzuci państwo.

3 Projekt z 14 maja 2019 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, dalej projekt ustawy zmieniającej; <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12321754/12591295/12591296/dokument394861.pdf>.

4 Art. 108a ust. 2 pkt 1 i 2 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. 2018 poz. 2174, dalej u.p.t.u.

datkiem VAT, ale w praktyce nie tylko się ono nie sprawdza, ale tworzy problemy i nieprawidłowości⁵. Nowe przepisy mają w większym stopniu uszczelnić system podatkowy i wyeliminować karuzele dotyczące podatku od towarów i usług. Zmiany są możliwe po decyzji wykonawczej Rady (UE) 2019/310 z 18 lutego 2019 r., upoważniającej Polskę do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁶.

Obowiązkowy *split payment* – jakie towary i usługi, jakie transakcje?

Mechanizm podzielonej płatności zastąpi zatem odwrotne obciążenie VAT w przypadku nabycia towarów i usług wymienionych dotychczas w załącznikach nr 11, 13 i 14 u.p.t.u. – czyli tych, wobec których już jest stosowany VAT odwrócony, a także kolejnych, określonych w nowo utworzonym załączniku nr 15⁷. W uzasadnieniu projektu zwraca się uwagę, że wprowadzanie następnych kategorii towarów podlegających odwróconemu obciążeniu nie miałyby większego sensu, ponieważ oszuści podatkowi po takich decyzjach i tak znaleźliby sobie inne obszary, inne branże, w których mogliby wyłudzać VAT⁸. Zlikwidowana zostanie kaucja gwarancyjna, która wg Ministerstwa Finansów również nie zdaje egzaminu – nie jest ona skutecznym narzędziem zabezpieczającym w przypadku podmiotów uczestniczących w karuzelach VAT, przeprowadzających transakcje

dotyczące towarów objętych solidarną odpowiedzialnością. Obecnie może ją złożyć w urzędzie skarbowym podmiot dokonujący dostaw towarów, o których mowa w załączniku nr 13 do u.p.t.u. – stanowi ona zabezpieczenie zapłaty podatku wraz z odsetkami za zwłokę w związku z tymi dostawami oraz powstałych po wniesieniu kaucji gwarancyjnej zaległości podatkowych⁹. *Split payment* będzie obligatoryjny, jeśli jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekroczy 15 000 zł lub równowartość tej kwoty. Z rachunku VAT można będzie regulować płatności dotyczące składek ZUS, podatków dochodowych, akcyzy i należności celnych¹⁰.

W ocenie skutków omawianej tu regulacji wymienia się następujące usługi i towary objęte mechanizmem podzielonej płatności: usługi w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych; usługi budowlane i budowlano-montażowe; stal i wyroby stalowe; metale i wyroby z tych metali; metale szlachetne i wyroby z tych metali, biżuteria, perły, kamienie szlachetne; maszyny i urządzenia elektryczne i ich części i akcesoria oraz urządzenia elektroniczne i ich części i akcesoria (tablety, laptopy, notebooki, telefony komórkowe, kamery, aparaty cyfrowe, procesory, konsole i urządzenia do gier wideo, urządzenia pamięci, półprzewodnikowe urządzenia pamięci trwałej); paliwa; węgiel i produkty węglowe; materiały zużyte, złom, odpady; oleje i tłuszcze zwierzęce i roślinne; wkłady do urządzeń, w tym ka-

sety, tonery, tusze, atramenty i tym podobne; tworzywa sztuczne i wykonane z nich artykuły, szczególnie folie stretch; części i akcesoria do pojazdów samochodowych i motocykli.

Sankcje za niewywiązywanie się z obowiązków dotyczących stosowania *split payment*

Zgodnie z projektem na fakturach dokumentujących transakcje dotyczące towarów wymienionych w załączniku nr 15 (jak podkreśla resort finansów – szczególnie wrażliwych na oszustwa podatkowe) powinna znaleźć się adnotacja: „mechanizm podzielonej płatności”¹¹. W przypadku braku takiego oznaczenia naczelnik urzędu skarbowego lub urząd celno-skarbowego ustali dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 100% kwoty podatku wykazanego na tej fakturze¹². Taka sama kara zostanie nałożona na nabywców towarów, jeśli przy płatności należności z ww. faktur nie zastosują mechanizmu podzielonej płatności. Z kolei podatnicy podatków dochodowych nie będą mogli zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność zostanie dokonana z pominięciem *split payment*¹³. Podatnik, który wbrew obowiązkowi, dokona płatności należności wynikającej z faktury z pominięciem mechanizmu podzielonej płatności, będzie podlegał karze grzywny do 720 stawek dziennych. Ustawa ma wejść w życie, z wyjątkiem niektórych przepisów, 1 września 2019 r.

5 Projektodawca podaje przykład dotyczący towarów wrażliwych, jakimi są telefony komórkowe i nieuczciwych podmiotów, objętych obowiązkiem odwrotnego obciążenia, które sprzedają je detalicznie w szarej strefie, bez rozliczenia VAT należnego.

6 Dz.Urz. UE L 51/19.

7 Załącznik nr 15 zastąpi, po wejściu w życie ustawy zmieniającej – uchylone na mocy tej regulacji (art. 1 pkt 14 projektu) – załączniki nr 11, 13 i 14.

8 Tak stało się, w ocenie resortu finansów, po zastosowaniu mechanizmu odwróconego VAT np. w branży stalowej, w której zmniejszyły się wyłudzenia VAT, ale nieuczciwe podmioty kontynuowały swój proceder w innych branżach – przykładowo w elektronice.

9 Art. 105b u.p.t.u.

10 Art. 4 pkt 1 lit. a projektu ustawy zmieniającej.

11 Art. 1 pkt 9 lit. a projektu ustawy zmieniającej.

12 Art. 1 pkt 9 lit. c projektu ustawy zmieniającej.

13 Art. 2 i 3 projektu ustawy zmieniającej.



Aleksandra Księżyk

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

Słowa kluczowe: prawo, spółki, wydzielenie, spółka przejmująca, spółka przejmowana, podział, Kodeks spółek handlowych, wspólnicy, aktywa, udziały, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

PODZIAŁ PRZEZ WYDZIELENIE – ROZLICZENIE PRZEJĘCIA PRZEZ SPÓŁKĘ PRZEJMującĄ (NOWO ZAWIĄZANĄ) AKTYWÓW SPÓŁKI PRZEJMOWANEJ WG WARTOŚCI GODZIWEJ, PRZEJĘCIE METODĄ NABYCIA

Bardzo często pożądanym efektem procedury podziału przez wydzielenie jest prezentacja dla celów bilansowych przez poszczególne spółki przejmujące lub spółki nowo zawiązane przejętych aktywów od spółki dzielonej wg wartości godziwej (rynkowej). Przedmiotowa procedura powinna być przeprowadzona szybko, efektywnie oraz przy możliwie maksymalnym ograniczeniu ryzyk prawnych, podatkowych oraz bilansowych. Należy ją odpowiednio zaplanować, w tym dokonać oszacowania i wyboru metody wyceny przedsiębiorstwa i/lub wyodrębnianych zorganizowanych części przedsiębiorstwa, w tym wyceny poszczególnych składników, biorąc pod uwagę chronologię procesu podziału przez wydzielenie określoną w przepisach ustawy z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych¹ (dalej k.s.h.) oraz założenia biznesowe całego procesu.

I. Wprowadzenie

Zgodnie z art. 529 § 1 k.s.h. podział spółki kapitałowej może być dokonany:

- 1) przez przeniesienie całego majątku spółki dzielonej na inne spółki za udziały lub akcje spółki przejmującej, które obejmują wspólnicy spółki dzielonej (podział przez przejęcie);
- 2) przez zawiązanie nowych spółek, na które przechodzi cały majątek spółki dzielonej za udziały lub akcje nowych spółek (podział przez zawiązanie nowych spółek);

- 3) przez przeniesienie całego majątku spółki dzielonej na istniejącą i na nowo zawiązaną spółkę lub spółki (podział przez przejęcie i zawiązanie nowej spółki);

- 4) przez przeniesienie części majątku spółki dzielonej na istniejącą spółkę lub na spółkę nowo zawiązaną (podział przez wydzielenie).

Stosownie do przepisu art. 529 § 3 k.s.h. wspólnicy spółki dzielonej mogą otrzymać obok udziałów lub akcji spółek przejmujących bądź spółek nowo zawiązanych dopłaty w go-

¹ T.j. Dz.U. 2019 poz. 1037.

tówce nieprzekraczające łącznie 10% wartości bilansowej przyznanych udziałów lub akcji właściwej spółki przejmującej, określonej według oświadczenia, o którym mowa w art. 534 § 2 pkt 4, bądź 10% wartości nominalnej przyznanych udziałów lub akcji właściwej spółki nowo zawiązanej. Dopłaty spółki przejmującej są dokonywane z zysku bądź z kapitału zapasowego tej spółki. W przypadkach, o których mowa w punktach 1-3 wskazanych powyżej, spółka dzielona zostaje rozwiązana bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego w dniu wykreślenia jej z rejestru (dzień podziału). Natomiast w przypadku, o którym mowa w pkt. 4, tj. w przypadku podziału przez wydzielenie spółki dzielonej nie zostaje wykreślona z rejestru i funkcjonuje nadal, zaś wydzielenie nowej spółki następuje w dniu jej wpisu do rejestru. W przypadku przeniesienia części majątku spółki dzielonej na istniejącą spółkę, wydzielenie następuje w dniu wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki przejmującej (dzień wydzielenia). W myśl art. 531 § 1 k.s.h., spółki przejmujące lub spółki nowo zawiązane powstałe w związku z podziałem wstępują z dniem podziału bądź z dniem wydzielenia w prawa i obowiązki spółki dzielonej, określone w planie podziału.

Zgodnie z przepisem art. 534 § 1 k.s.h. plan podziału powinien zawierać co najmniej:

- 1) typ, firmę i siedzibę każdej ze spółek uczestniczących w podziale;
- 2) stosunek wymiany udziałów lub akcji spółki dzielonej na udziały lub akcje spółek przejmujących bądź spółek nowo zawiązanych i wysokość ewentualnych dopłat;
- 3) zasady dotyczące przyznania udziałów lub akcji w spółkach przejmujących lub w spółkach nowo zawiązanych;

4) dzień, od którego udziały lub akcje wymienione w pkt. 3 uprawniają do uczestnictwa w zysku poszczególnych spółek przejmujących bądź spółek nowo zawiązanych;

5) prawa przyznane przez spółki przejmujące lub spółki nowo zawiązane wspólnikom oraz osobom szczególnie uprawnionym w spółce dzielonej;

6) szczególne korzyści dla członków organów spółek, a także innych osób uczestniczących w podziale, jeżeli takie zostały przyznane;

7) dokładny opis i podział składników majątku (aktywów i pasywów) oraz zezwoleń, koncesji lub ulg przypadających spółkom przejmującym lub spółkom nowo zawiązanym;

8) podział między wspólników dzielonej spółki udziałów lub akcji spółek przejmujących lub spółek nowo zawiązanych oraz zasady podziału.

Jak wynika już z samej kolejności wymienienia elementów planu podziału, parytet wymiany jest jednym z najistotniejszych elementów, gdyż stanowi podstawę wyliczenia warunków ekonomicznych podziału i jego konsekwencji dla wspólników.

II. Parytet wymiany

Bezwzględnie obowiązujące przepisy k.s.h. w zakresie procedury podziału spółki kapitałowej przez wydzielenie wskazują, iż plan podziału spółki, w zakresie wyceny majątku, powinien wskazywać co najmniej:

- stosunek wymiany udziałów lub akcji spółki dzielonej na udziały lub akcje spółek przejmujących bądź spółek nowo zawiązanych i wysokość ewentualnych dopłat²;
- dokładny opis i podział składników

majątku (aktywów i pasywów) oraz zezwoleń, koncesji lub ulg przypadających spółkom przejmującym lub spółkom nowo zawiązanym³.

Zgodnie z jednym ze stanowisk⁴, parytet wymiany ma zatem określać, jaką liczbę udziałów (akcji) oraz o jakiej wartości nominalnej otrzymają wspólnicy spółki dzielonej w spółce przejmującej lub spółce nowo zawiązywanej. Plan podziału powinien, przy określaniu stosunku wymiany, odzwierciedlać relacje między wartością majątków spółek z jednoczesną możliwością przyznania dopłat wspólnikom spółki dzielonej na warunkach określonych w art. 529 § 3 k.s.h. Dopłaty te nie mogą przekraczać 10% wartości bilansowej przyznanych udziałów (akcji) spółki przejmującej.

Należy wskazać, iż decyzję o przyznaniu w wyniku podziału przez wydzielenie określonej liczby udziałów oraz o ich wartości nominalnej w spółce przejmującej podejmują zarządy spółek uczestniczących w podziale. Oznacza to, iż wartość, o jaką zostanie podwyższony kapitał zakładowy – a w konsekwencji wartość przyznanych udziałów spółki przejmującej na rzecz akcjonariusza spółki dzielonej – stanowi decyzję „biznesową”, przy zastrzeżeniu m.in. art. 154 § 3 k.s.h. (wartość wkładu do spółki przejmującej musi być nie niższa niż wartość podwyższenia kapitału zakładowego w spółce przejmującej).

W przypadku procedury podziału przez wydzielenie, zakładającej przeniesienie części majątku spółki dzielonej do spółki już istniejącej, wydzielenie następuje w dniu wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki przejmującej (dzień wydzielenia)⁵. Należy wskazać, iż do podziału spółki przez wydzielenie⁶ stosuje się odpowiednio przepisy⁷ dotyczące powstania właściwego typu spółki

2 Art. 534 § 1 pkt 2) k.s.h.

3 Art. 534 § 1 pkt 7) k.s.h.

4 W. Pyziół (red.), *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2008.

5 Art. 530 § 2 k.s.h.

6 Art. 529 § 2 k.s.h. – do podziału przez wydzielenie stosuje się przepisy o podziale spółek, dotyczące odpowiednio spółki przejmującej lub spółki nowo zawiązanej.

7 Art. 532 § 1 k.s.h.

przejmującej, z wyłączeniem przepisów o wkładach niepieniężnych, jeżeli szczególne przepisy regulujące podział nie stanowią inaczej. Przedmiotowy zapis odnosi się w szczególności do procedury podwyższenia kapitału zakładowego w spółce przejmującej – sp. z o.o. Oznacza to, iż udziały w spółce przejmującej w podwyższonym kapitale zakładowym nie mogą być obejmowane poniżej ich wartości nominalnej. Jednakże może wystąpić sytuacja odwrotna, tj. wartość wkładu do spółki kapitałowej może być wyższa niż wartość podwyższenia kapitału zakładowego (tzw. *agio*). W konsekwencji, jeżeli udział jest obejmowany po cenie wyższej od wartości nominalnej, nadwyżkę przelewa się do kapitału zapasowego⁸.

Należy wskazać, iż zagadnienie parytetu wymiany występuje również przy procedurze łączenia spółek kapitałowych⁹. Za parytet wymiany uznawany jest odpowiednio stosunek wymiany udziałów/akcji (łączyjących się spółek). Plan połączenia powinien wskazać, za ile udziałów albo akcji spółki przejmowanej wspólnik tej spółki otrzyma określoną liczbę udziałów albo akcji spółki przejmującej. „Kluczowym zagadnieniem w tym elemencie planu jest zachowanie właściwych proporcji między wyodrębnianą masą majątkową a udziałami (akcjami), które są do niej niejako przywiązane. Wymaga to wykonania niezbędnych wycen (nawet traktujących wyodrębnione masy majątkowe osobno – jest to zresztą kwestia konkretnej sytuacji, gdyż mogą być one różne), które nie muszą (i raczej nie powinny) mieć nic wspólnego z wyceną na potrzeby ustalenia stosunku wymiany (...)”¹⁰. Zgodnie ze stanowiskiem U. Roge¹¹, parytet obliczany jest najczęściej w oparciu o wycenę majątków spółek uczestniczących

w podziale i jest wynikiem relacji pomiędzy wartością tych udziałów. „Wycena nie polega na określeniu wartości poszczególnych składników majątkowych i niemajątkowych (aktywów i pasywów) i ich zsumowaniu, ale w oparciu o wycenę przedsiębiorstwa spółki z uwzględnieniem jej pozycji rynkowej i wartości renomy (*goodwill*). Zwłaszcza w przypadku spółek o znanej, powszechnie rozpoznawanej marce i z długą tradycją, największą wartością niematerialną może być *goodwill*”. „Przepisy k.s.h. nie wskazują metod wyceny, pozostawiając tę kwestię naukom ekonomicznym. Znanych jest kilkanaście metod wyceny przedsiębiorstw, a dla konkretnej spółki powinna być starannie wybrana najbardziej adekwatna metoda, w zależności od jej sytuacji, w taki sposób, aby interesy wspólników (akcjonariuszy) były najlepiej chronione”.

W praktyce ustalania parytetu wymiany przyjmuje się najczęściej, że wycena powinna być oparta na wartości godziwej (*fair value*) majątku obu spółek. Wartość godziwą można zdefiniować jako „cenę, jaką można uzyskać ze sprzedaży składnika majątku przy założeniu, że sprzedawca i nabywca działają rozsądnie i we własnym interesie, posiadają wszelkie niezbędne informacje, a żadna ze stron nie działa pod przymusem”. Standardem jest stosowanie metody zdyskontowanych przepływów pieniężnych (DCF - *discounted cash flow models*), która pozwala na najlepsze odzwierciedlenie planów rozwojowych. W przypadku spółek publicznych punktem odniesienia są również notowania z kilku poprzedzających miesięcy. W przypadku spółek niepublicznych typowym „benchmarkiem” są odpowiednie, operacyjne lub finansowe, wskaźniki wyceny w porównywalnych transakcjach lub branżowych

spółkach notowanych¹². Wybór metody wyceny stanowi jednak nie tylko materię nauk ekonomicznych.

Poprzez art. 538 § 1 pkt 2 k.s.h. ocena zasadności zastosowanych metod wyceny objęta została regulacją prawa handlowego. Zgodnie z tym przepisem biegły w pisemnej opinii wskazuje metody użyte dla określenia proponowanego w planie podziału stosunku wymiany udziałów lub akcji wraz z oceną zasadności ich zastosowania. Nie ma przeszkód, aby przyjąć różne metody wyceny dla każdej ze spółek uczestniczących w podziale, z tym, że wycena spółki dzielonej powinna być dokonana według wartości godziwej, którą należy rozumieć jako odpowiednik wartości rynkowej¹³. W określonych przypadkach metody te mogą być poddane weryfikacji biegłego.

Podsumowując, decyzją strategiczną zarządów spółek uczestniczących w podziale jest określenie parytetu wymiany przy podziale przez wydzielenie, z uwagi na fakt określenia proporcji w zakresie podwyższenia kapitału zakładowego i kapitału zapasowego w spółce przejmującej. Dodatkowo, przepisy nie precyzują konkretnej metody wyceny, w oparciu o którą zostanie ustalony parytet wymiany. Jednakże wartość zbywcza (godziwa) wydzielanej zorganizowanej części przedsiębiorstwa nie może być nie niższa niż wartość podwyższenia kapitału zakładowego w spółce przejmującej.

III. Dokładny opis i podział składników majątku (aktywów i pasywów)

Przepisy k.s.h. w zakresie przygotowania planu podziału nie precyzują stopnia szczegółowości opisu i podziału składników majątku (aktywów i pasywów) przypisywanych do spółki przejmującej.

8 Art. 154 § 3 k.s.h..

9 Art. 499 § 1 pkt 2) k.s.h.

10 R. Potrzebszcz, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz. Tytuł IV. Łączenie, podział i przekształcanie spółek. Tytuł V. Przepisy karne. Tytuł VI. Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy przejściowe i przepisy końcowe*; (red.) T. Siemiątkowski, R. Potrzebszcz, LexisNexis, Warszawa 2011.

11 U. Roge, *Komentarz do k.s.h.*, red. Z. Jara, wyd. 10, Warszawa 2015.

12 Zob. szerzej na ten temat M. Panfil, A. Szablewski, *Wycena przedsiębiorstwa. Od teorii do praktyki*, Warszawa 2011.

13 A. Szumański, [w:] S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, J. Szwaja, *Komentarz k.s.h.*, wyd. 2, t. IV, Warszawa 2009, s. 877.

„Nie jest jasne, co oznacza, że opis ma być „dokładny” (art. 534 § 1 pkt 7). Powinien to być, jak się wydaje, taki opis, który pozwala na jednoznaczną identyfikację każdego składnika majątkowego spółki dzielonej w celu „zadedykowania” go konkretnej spółce przejmującej albo nowo zawiązanej. Może to być opis zbiorczy, jeżeli tylko taki opis spełnia kryterium jednoznacznej identyfikowalności (np. wyposażenie biurowe określonego lokalu spółki, na które składa się łącznie określona liczba komputerów, biurerek, krzeseł; wierzytelności handlowe od dłużnika X na łączną kwotę y). Dane źródłowe do sporządzenia tego opisu będą znajdować się w szczególności na kontach księgi głównej i ksiąg pomocniczych spółki dzielonej (zob. art. 15-17 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. Dz.U. 2018 poz. 395 (dalej: u.o.r.)¹⁴. Opis przypisywanych aktywów w planie podziału powinien być na tyle szczegółowy, aby jednoznacznie można było wskazać, iż własność danego składnika majątkowego (konkretnego aktywów) przeszła ze spółki dzielonej na spółkę przejmującą. Jednakże „nieprecyzyjne” wskazanie poszczególnych pozycji aktywów oraz pasywów nie powoduje nieważności samego planu podziału.

Plan podziału powinien zawierać, oprócz dokładnego opisu i podziału składników majątku (aktywów i pasywów) podlegających wydzieleniu, również wskazanie ich wartości księgowej oraz wartości godziwej na określony dzień wskazany w planie podziału. Przedmiotowe zalecenie dotyczy kluczowych pozycji, w szczególności aktywów trwałych. Zalecenie to podyktowane jest praktycznymi aspektami wynikającymi z prawa bilansowego w zakresie ujęcia poszczególnych pozycji wg wartości godziwych w ewidencji rachunkowej spółki przejmującej.

IV. Ustalenie wartości majątku spółki dzielonej

Do planu podziału należy również dołączyć m.in.:

- ustalenie wartości majątku spółki dzielonej na określony dzień w miesiącu poprzedzającym złożenie wniosku o ogłoszenie planu podziału¹⁵;
- oświadczenie zawierające informację o stanie księgowym spółki, sporządzoną dla celów podziału na dzień w miesiącu poprzedzającym złożenie wniosku o ogłoszenie planu podziału, przy wykorzystaniu tych samych metod i w takim samym układzie jak ostatni bilans roczny¹⁶.

Przedmiotowe zapisy oznaczają, iż są to minimalne wymagania, które obligatoryjnie powinny być spełnione w planie podziału spółki. Nie wyklucza to jednak wskazania dodatkowych informacji, nie przewidzianych wprost przez przepisy k.s.h., w zakresie wyceny składników majątku w planie podziału. Dla celów sporządzenia informacji o stanie księgowym spółki dzielonej nie jest konieczne przedstawienie nowej inwentaryzacji¹⁷, wartości wykazane w ostatnim bilansie powinny być zmienione tylko w przypadku, gdy jest to konieczne dla odzwierciedlenia zmian w zapisach księgowych¹⁸. Przepisy k.s.h. nie wskazują, w jaki sposób należy ustalić wartość majątku spółki dzielonej na określony dzień w miesiącu poprzedzającym złożenie wniosku o ogłoszenie planu podziału (art. 534 § 2 pkt 3 k.s.h.), analogicznie jak nie czynią tego w przypadku połączenia spółek (art. 499 § 2 pkt 3 k.s.h.). Zgodnie z tezą M. Rodzyńkiewicza¹⁹, art. 499 § 2 pkt 3 k.s.h. nie wskazuje, czy chodzi o wycenę rynkową czy o wycenę księgową: „Porównanie do art. 499 § 2 pkt 4 wskazywałoby, że w pkt. 3 art. 499 § 2 chodzi o coś innego, tj. o wycenę

rynkową, a nie o podanie wartości bilansowej. Jednakże, biorąc pod uwagę sformułowanie przepisu, nie sposób przyjmować, że w odniesieniu do każdej fuzji obligatoryjne jest dokonywanie wycen rynkowych. Możliwe jest także poprzestanie na wycenach bilansowych. A. Szumański (w: S. Sottysiński, Kodeks spółek handlowych, t. IV, s. 331) przyjmuje, że w art. 499 § 2 pkt 3 chodzi o wycenę według tzw. wartości godziwej, co jest tezą wątpliwą, chociażby z tego powodu, że tzw. metoda nabycia, do której odnosi się taka wycena, nie jest jedyną rachunkową metodą rozliczenia fuzji w księgach rachunkowych. W szczególności, jeżeli zachodzą podstawy do rozliczenia fuzji tzw. metodą łączenia udziałów, to nie ma podstaw, aby wymagać dokonywania wycen według tzw. wartości godziwej”.

Podsumowując, pomimo możliwości ustalenia wartości majątku spółki dzielonej w oparciu o różne metody (np. metody księgowe, metody skorygowane księgowe – metoda skorygowana aktywów netto, metody dochodowe, metody porównawcze, czy inne metody lub grupy metod), zalecane przez doradcę jest – przy założeniu kluczowego celu procedury restrukturyzacyjnej – aby plan podziału określał wartość zbywcą (godziwą) spółki dzielonej na określony dzień w miesiącu poprzedzającym złożenie planu podziału do sądu rejestrowego. W oparciu o aktualny stan faktyczny, celowymi do zastosowania byłyby metody: DCF, porównawcze oraz skorygowanych aktywów netto.

V. Zmiana wartości wydzielanej zorganizowanej części przedsiębiorstwa pomiędzy dniem, na który zostaje sporządzony plan podziału, a dniem wydzielenia

Procedura podziału przez wydzielenie, z zastrzeżeniem art. 536 § 4 k.s.h., zakła-

14 M. Rodzyńkiewicz, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, wyd. VI, LexisNexis, Warszawa 2014.

15 Art. 534 § 2 pkt 3) k.s.h.

16 Art. 534 § 2 pkt 4) k.s.h.

17 Art. 534 § 3 pkt 1) k.s.h.

18 Art. 534 § 3 pkt 2) k.s.h.

19 M. Rodzyńkiewicz, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz – art. 499 k.s.h.*, wyd. VI.

da, iż zarząd spółki dzielonej zawiadamia zarząd spółki przejmującej o wszelkich istotnych zmianach w zakresie składników majątkowych (aktywów i pasywów), które nastąpiły między dniem sporządzenia planu podziału a dniem powzięcia uchwały o podziale. Przedmiotowa regulacja poddyktowana jest ochroną członków zarządu spółki przejmującej odpowiedzialnych za pokrycie wkładów w podwyższonym kapitale zakładowym spółki przejmującej. Należy podkreślić, iż w przypadku spółki dzielonej prowadzącej faktyczną działalność gospodarczą w procedurze podziału przez wydzielanie, określona w planie podziału wartość majątku wydzielanego ze spółki dzielonej do spółki przejmującej ulega faktycznej zmianie, z uwagi na to, iż plan podziału przygotowywany jest w oparciu o dane finansowe sporządzane na dzień w miesiącu poprzedzającym przedłożenie planu podziału do Krajowego Rejestru Sądowego, a dzień podziału (tj. dzień wpisu podziału podwyższenia kapitału zakładowego spółki przejmującej) następuje po dniu podjęcia uchwały o podziale spółki dzielonej²⁰. W konsekwencji należy podkreślić, iż istnieje znaczący odstęp czasu (minimum 8 tygodni²¹) pomiędzy tymi datami, w którym to okresie majątek wydzielany ze spółki dzielonej może ulec zmianie, np. należności mogą zostać spłacone, zobowiązania uregulowane, spółka dzielona może dokonać zakupu nowych aktywów, czy też mogą powstać nowe zobowiązania związane z wydzielaną zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa.

Należy podkreślić, iż różnice pomiędzy stanem aktywów i pasywów wykazany w planie podziału w zakresie wydzielanej zorganizowanej części przedsiębiorstwa, a stanem wydzielanych aktywów i pasywów na dzień wydzielania, muszą zostać odzwierciedlone w spółce przejmującej dla celów bilansowych.

Dla celów bilansowych, w celu uproszczenia procedury rozliczenia podziału przez wydzielanie w księgach spółki

przejmującej, warto, aby spółka dzielona przygotowała informacje o wszelkich istotnych zmianach w zakresie składników majątku (aktywów i pasywów), które nastąpiły pomiędzy dniem sporządzenia planu podziału, a dniem powzięcia uchwały o podziale.

VI. Rozliczenie podziału metodą nabycia

Rozliczenie bilansowe przejścia wydzielanej zorganizowanej części przedsiębiorstwa przez spółkę przejmującą może zostać dokonane zgodnie z tzw. metodą nabycia²². Rozliczenie będzie polegało na sumowaniu poszczególnych pozycji aktywów i pasywów spółki przejmującej, według ich wartości księgowej, z odpowiednimi pozycjami aktywów i pasywów przejmowanej zorganizowanej części przedsiębiorstwa, według ich wartości godziwej ustalonej na dzień ich łączenia ze sobą (tj. na dzień wydzielania). Mając na uwadze, iż podział przez wydzielanie zostanie dokonany do spółki przejmującej będącej spółką siostrą do spółki dzielonej, przedmiotowa procedura może być uznana dla celów prawa bilansowego za tzw. przekształcenie pod wspólną kontrolą. W konsekwencji, pomimo iż określenie w planie podziału wartości majątku wydzielanego ze spółki dzielonej do spółki przejmującej potencjalnie mogłoby się odbyć wg wartości księgowej (wg tzw. wartości księgowej netto, nieuwzględniającej wartości godziwej poszczególnych składników) oraz z pominięciem badania planu podziału przez biegłego rewidenta, zalecane przez doradcę jest, aby określenie to było dokonane wg wartości godziwej już w planie podziału.

W przypadku określenia wartości wydzielanej zorganizowanej części przedsiębiorstwa wg wartości księgowych (niższych niż wartość godziwa), spółka przejmująca powinna ująć po stronie pasywów – kapitały własne, tak określoną wartość. Oznacza to, iż mogłoby nie być podstawy

prawnej, aby ująć jako kapitał zapasowy nadwyżkę wartości godziwej przejmowanej zorganizowanej części przedsiębiorstwa przez spółkę przejmującą w wyniku podziału, w stosunku do wartości podwyższenia kapitału zakładowego (odpowiadającej wartości księgowej).

Ewentualna nadwyżka (o dużej wartości) musiałaby być zaprezentowana jako „ujemna wartość firmy”. Mając na uwadze dalsze plany restrukturyzacyjne, w szczególności połączenie spółki przejmującej z jej jedynym udziałowcem, cele biznesowe procedury restrukturyzacyjnej mogłyby nie zostać osiągnięte.

Dodatkowo, w celu:

- uniknięcia ewentualnego ryzyka w zakresie zakwestionowania prawidłowości wskazania przez zarząd spółki przejmującej składników aktywów i pasywów przejmowanej zorganizowanej części przedsiębiorstwa wg wartości innych niż wskazanych w planie podziału,
- uniknięcia wątpliwości w zakresie wskazania skutecznego dla celów bilansowych dokumentu księgowego – będącego podstawą prawną zaksięgowania przeszacowanych, przejmowanych wartości składników rozliczanych metodą nabycia – tj. innego dokumentu niż plan podziału i wartości w nim wskazanych,
- uniknięcia wykreowania znaczącej ujemnej wartości firmy w spółce przejmującej, z uwagi na brak możliwości wykazania tzw. agio emisyjnego jako kapitału zapasowego (gdy dla celów planu podziału zgodnie z k.s.h. zostałaby przyjęta wartość wydzielanego przedsiębiorstwa wg wartości księgowych),

należy rozważyć, aby wartość godziwa wydzielanej zorganizowanej części przedsiębiorstwa wskazana została już w planie podziału, a dodatkowo zosta-

20 Art. 530 § 2 k.s.h.

21 Art. 539 § 1 k.s.h.

22 Art. 44b u.o.r.

ła zaprezentowana informacja w planie podziału o przeszacowaniu do wartości godziwej kluczowych, wydzielanych składników aktywów i pasywów.

Ponadto należy wskazać, iż ewentualne różnice pomiędzy określoną w planie podziału wartością wydzielanej zorganizowanej części przedsiębiorstwa a wartością tej zorganizowanej części przedsiębiorstwa na dzień wydzielenia (tj. na dzień wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego w spółce przejmującej) powinny być odpowiednio odzwierciedlone w księgach rachunkowych spółki przejmującej. Przedmiotowa korekta dotyczyłaby m.in. pozycji dodatniej lub ujemnej wartości firmy i/lub pozostałych przychodów operacyjnych lub pozostałych kosztów operacyjnych.

VII. Podsumowanie

Plan podziału musi wskazywać parytet wymiany, tj. stosunek wymiany akcji spółki dzielonej na udziały spółki przejmującej oraz wysokość ewentualnych dopłat. W konsekwencji, parytet wymiany musi określać liczbę udziałów oraz ich wartość nominalną, którą otrzymają wspólnicy spółki dzielonej w spółce przejmującej. Przepisy k.s.h. nie precyzują metody, w oparciu o którą ma zostać określony parytet wymiany. Przepisy k.s.h. nie określają też metody, w oparciu o którą powinno nastąpić ustalenie wartości majątku spółki dzielonej na określony dzień w miesiącu poprzedzającym złożenie wniosku o ogłoszenie planu podziału. Kluczowym ograniczeniem dotyczącym ustalenia parytetu wymiany jest fakt, iż wartość zbywcza (godziwa) całej wydzielanej

zorganizowanej części przedsiębiorstwa do spółki przejmującej nie może być niższa niż wartość podwyższenia kapitału zakładowego w spółce przejmującej.

W przypadku określenia parytetu wymiany w oparciu o wartości księgowe – co jest dopuszczalne oraz zgodne z k.s.h. i skutkuje ustaleniem wartości wydzielanej zorganizowanej części przedsiębiorstwa również w oparciu o wartości księgowe – maksymalna wartość podwyższenia kapitałów własnych w spółce przejmującej powinna odpowiadać wartości wydzielanej zorganizowanej części przedsiębiorstwa (tj. wartości księgowej). W przypadku przeszacowania przejmowanych aktywów do wartości godziwej w spółce przejmującej, nadwyżka nie mogłaby być uwidoczniiona jako wartość wkładu na kapitale zapasowym. Przedmiotowa nadwyżka zostałaby ukazana m.in. jako ujemna wartość firmy.

Summary

Aleksandra Księżyk

Division by separation – settlement of acquisition by the acquiring company (a new incorporated) assets of the acquired company by a fair market value, acquiring by a purchase method

Very often, the desired effect of the division by separation procedure is presentation for balance sheet purposes by individual acquiring companies or newly established companies of acquired assets from a divided company at its fair (market) value. The strictly binding provisions of the Code of Commercial Companies in the scope of the procedure of division by separation indicate that the division plan in terms of property valuation should indicate at least:

- the exchange parity of shares in a divided company to shares of the acquiring companies or newly-established companies and the amount of any additional payments for shareholders;
- detailed description and distribution of assets (assets and liabilities) as well as permits, concessions or concessions accruing to the acquiring companies or newly established companies.

Exchange parity is usually calculated based on the valuation of assets of companies participating in the division and is the result of the relationship between the value of these shares. There is possibility of determining the value of the assets of the company being divided based on various methods (e.g. accounting methods, adjusted accounting methods – net asset adjusted method, income methods, comparative methods or other methods or groups of methods). Taking into consideration a key objective of division procedure and current state of affairs, relevant method or methods of valuation should be applied. However the key limitation regarding the establishment of the exchange parity is the fact that the (fair) transfer value of the entire organized part of the enterprise divided to the acquiring company can not be lower than the value of the share capital increase in the acquiring company. If the exchange parity, as well as value of the divided company and divided organized part of enterprise is determined based on book values - the maximum value of the increase of share capital in the acquiring company should correspond to the value of the separated organized part of the enterprise (i.e. book value). In the case of revaluation of acquired organized part of enterprise to fair value in the acquiring company, the surplus could not be shown as the value of the contribution to the supplementary capital. This surplus would be shown, among others, as goodwill.



Dominika Kupisz

Adwokat, dyplomowany mediator, wykładowca Izby Adwokackiej w Warszawie. Obecnie właścicielka kancelarii prawnej i podatkowej TaxUP. Wcześniej kierowała praktyką podatkową w międzynarodowej kancelarii prawnej. Ukończyła z wyróżnieniem Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego oraz Szkołę Główną Handlową w Warszawie. Studiowała także w Niemczech na wydziale prawa Universität Konstanz. W 2017 r. wpisana na listę rekomendowanych prawników niemieckojęzycznych, prowadzoną przez ambasadę Niemiec w Warszawie. Posiada ponad 10-letnie doświadczenie w prawie gospodarczym, podatkowym, karno-gospodarczym i zamówieniach publicznych. Certyfikowany mediator w Centrum Mediacyjnym przy Naczelnej Radzie Adwokackiej i stały mediator przy Sądzie Okręgowym w Warszawie. Szkoli aplikantów adwokackich z prawa podatkowego, mediacji oraz postępowania sądowoadministracyjnego. Członkini Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (IFA) oraz Stowarzyszenia Doktorantów i Doktorów Prawa Podatkowego. Założycielka Sekcji Prawa Podatkowego przy Okręgowej Radzie Adwokackiej w Warszawie.

Słowa kluczowe: podatki, opodatkowanie, zagraniczna spółka kontrolowana, zagraniczna jednostka, CFC, dochody, rezydencja podatkowa, instrukcja, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

INSTRUKCJA W ZAKRESIE ROZLICZANIA PODATKU OD DOCHODÓW ZAGRANICZNEJ SPÓŁKI KONTROLOWANEJ (CFC - CONTROLLED FOREIGN COMPANY)

Przepisy o zagranicznej spółce kontrolowanej (CFC – Controlled Foreign Company) są stosunkowo nowym rozwiązaniem w polskim porządku prawnym – weszły w życie 1 stycznia 2015 r. na mocy ustawy z 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw¹ i dotychczas były nowelizowane już kilkakrotnie. Istotne zmiany wprowadzono 1 stycznia 2019 r. – funkcjonowanie CFC uregulowano w art. 24a i art. 27 ust. 2a ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych² oraz w art. 10 ust. 1 pkt 8a, art. 30f i art. 45 ust. 1aa ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³.

1. Komentarz

1.1. Informacje wstępne

Wprowadzenie przepisów ma służyć walce z unikaniem opodatkowania, co osiągnąć przez międzynarodowe planowanie podatkowe, w szczególności przez sztuczne przenoszenie dochodu polskich podmiotów do podmiotów zależnych założonych w jurysdykcjach o bardziej korzystnym poziomie opodatkowania niż obowiązujący w Polsce lub do rajów podatkowych. Przepisy o CFC mają

efektywnie doprowadzić do tego, aby łączny podatek zapłacony od dochodów jednostki zagranicznej był na takim samym poziomie, jak gdyby zagraniczna jednostka zależna była opodatkowana w Polsce. Zasady dotyczące CFC obejmują głównie dochody pasywne, w szczególności:

- 1) z dywidend i innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych,
- 2) ze zbycia udziałów (akcji),
- 3) z wierzytelności,

¹ Dz.U. 2014 poz. 1328.

² T.j. Dz.U. 2018 poz. 1036 (dalej u.p.d.o.p.).

³ T.j. Dz.U. 2018 poz. 1509 (dalej u.p.d.o.f.).

- 4) z odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek,
- 5) z części odsetkowej raty leasingowej,
- 6) z poręczeń i gwarancji.

Nowe przepisy wpisują się również w wytyczne Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), zamieszczone w planie działania Nr 3 projektu Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) oraz w realizację dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego⁴.

1.2. Zmiany wprowadzone od 1 stycznia 2019 roku

W u.p.d.o.p. oraz u.p.d.o.f. uzupełniono definicję zagranicznej spółki kontrolowanej, która od 1 stycznia 2019 r. jest określana jako „zagraniczna jednostka kontrolowana”. Zakres podmiotowy zagranicznych jednostek rozszerzono o trzy grupy podmiotów:

- 1) zagraniczne fundacje, trusty lub inne podmioty/tytuły o charakterze powierniczym,
- 2) zagraniczne podatkowe grupy kapitałowe lub spółki z grupy,
- 3) wydzielone organizacyjnie lub prawnie części zagranicznych spółek lub innych podmiotów mających osobowość prawną lub niemających osobowości prawnej.

Z przesłanki posiadania przez podatnika 50% udziałów, praw głosu lub prawa do uczestniczenia w zysku zagranicznej jednostki usunięto warunek nieprzerwanego ich posiadania przez minimum 30 dni (zatem wystarczy posiadanie ich nawet przez jeden dzień), a dodano bardzo ogólne sformułowanie: „lub sprawuje kontrolę faktyczną nad zagra-

niczną jednostką” (art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. a u.p.d.o.p., art. 30f ust. 3 pkt 3 lit. a u.p.d.o.f.). Wprowadzono też definicję prawa do uczestnictwa w zysku oraz kontroli faktycznej, a także małą klauzulę obejścia prawa (zagadnienia te opisano poniżej).

1.3. Definicja zagranicznej jednostki

W celu prawidłowego stosowania przepisów o CFC, w pierwszej kolejności należy ustalić, czy zagraniczny podmiot zaleźny spełnia definicję jednostki zagranicznej. Zagraniczna jednostka oznacza:

- 1) osobę prawną,
- 2) spółkę kapitałową w organizacji,
- 3) jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej inną niż spółka niemająca osobowości prawnej,
- 4) spółkę niemającą osobowości prawnej, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego państwa siedziby lub zarządu jest ona traktowana jak osoba prawna i podlega w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia,
- 5) fundację, trust lub inny podmiot albo stosunek prawny o charakterze powierniczym,
- 6) podatkową grupę kapitałową lub spółkę z podatkowej grupy kapitałowej,
- 7) wydzieloną organizacyjnie lub prawnie część zagranicznej spółki lub innego podmiotu mającego osobowość prawną albo niemającego osobowości prawnej

– nieposiadające siedziby, zarządu ani rejestracji na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w których polski rezydent podatkowy, samodzielnie lub wspólnie z podmiotami powiązanymi, posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udział w kapitale, prawo głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających lub prawo do uczestnictwa w zysku,

w tym ich ekspektatywę, lub w których w przyszłości będzie uprawniony do nabycia takich praw, w tym jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym, lub nad którymi podatnik sprawuje kontrolę faktyczną.

Przepisy o CFC stosuje się odpowiednio do zagranicznego zakładu polskiego podatnika (np. oddział, przedstawicielstwo, filia), chyba że dochody tego zakładu zostały uwzględnione przez polskiego podatnika w jego podstawie opodatkowania ustalonej na zasadach ogólnych (będzie tak w przypadku istnienia zakładu w kraju, z którym Polska nie podpisała umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania), a także odpowiednio do zakładu w Polsce zagranicznego podatnika (nierezydenta). Przepis art. 24a u.p.d.o.p. (art. 30f u.p.d.o.f.) zawiera własne definicje pojęć: prawo do uczestnictwa w zysku, spółka zależna, kontrola faktyczna, instrumenty finansowe, podmiot powiązany (tutaj definicja obejmuje spółki matki, spółki córki oraz spółki siostry).

1.4. Definicja zagranicznej jednostki kontrolowanej

Kolejnym krokiem jest ustalenie, czy zagraniczna jednostka jest jednostką kontrolowaną. Obie ustawy podatkowe wymieniają trzy kategorie podmiotów klasyfikowanych jako zagraniczne jednostki kontrolowane.

1.4.1. Jednostki mające siedzibę lub zarząd lub zarejestrowane lub położone na terytorium raju podatkowego („Kategoria A”)

Kategorię A tworzą jednostki mające siedzibę lub zarząd lub zarejestrowane lub położone na terytorium lub w kraju, który znajduje się na liście tzw. rajów

⁴ Dz.Urz. UE L 2016 Nr 193, s. 1.

podatkowych (krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową), zgodnie z rozporządzeniem ministra finansów z 28 marca 2019 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych⁵. Nie ma znaczenia czas uczestniczenia podatnika w takiej jednostce oraz wartość udziału w niej, gdyż przepisy u.p.d.o.p. i u.p.d.o.f. (art. 24a ust. 9 u.p.d.o.p., art. 30f ust. 9 u.p.d.o.f.) wprowadzają domniemanie posiadania zawsze wszystkich praw do uczestnictwa w zysku tej jednostki oraz przez cały rok podatkowy. Domniemanie takie zgodnie z literalnym brzmieniem przepisów nie podlega obaleniu.

1.4.2. Jednostki mające siedzibę lub zarząd lub zarejestrowane lub położone na terytorium państwa, z którym brak jest podstawy do wymiany informacji podatkowych („Kategoria B”)

Do Kategorii B należą jednostki mające siedzibę lub zarząd lub zarejestrowane lub położone na terytorium państwa, z którym:

- 1) Polska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej, w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, albo
- 2) Unia Europejska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej

– stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych.

Przepisy u.p.d.o.p. i u.p.d.o.f. wprowadzają i w tym przypadku domniemanie posiadania wszystkich praw do uczestnictwa w zysku takiej jednostki przez cały rok podatkowy, jednakże w przeciwieństwie do jednostek z Kategorii A, dla jednostek z Kategorii B możliwe jest

podważenie takiego domniemanie poprzez wykazanie przez podatnika, że faktycznie przysługujący mu udział, związany z prawem do uczestnictwa w zysku zagranicznej jednostki kontrolowanej, lub okres jego posiadania jest inny (art. 24a ust. 10 u.p.d.o.p., art. 30f ust. 10 u.p.d.o.f.). Jednostkę Kategorii B można także wyłączyć z reżimu przepisów o CFC, jeżeli podatnik wykaże, że nie jest spełniony co najmniej jeden z warunków określonych poniżej dla jednostek Kategorii C. Jednakże nawet wtedy powinna ona być ujęta w rejestrze zagranicznych jednostek (art. 24a ust. 11 u.p.d.o.p., art. 30f ust. 11 u.p.d.o.f.).

1.4.3. Wszystkie pozostałe jednostki spełniające wskazane w ustawie kryteria („Kategoria C”)

Kategorię C tworzą wszystkie pozostałe jednostki spełniające łącznie trzy poniższe warunki:

1) w jednostce tej polski rezydent podatkowy, samodzielnie lub wspólnie z podmiotami powiązanymi, posiada bezpośrednio lub pośrednio ponad 50% udziałów w kapitale lub ponad 50% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub ponad 50% prawa do uczestnictwa w zysku lub sprawuje kontrolę faktyczną nad zagraniczną jednostką (nie jest przy tym istotny czas posiadania takich praw);

2) co najmniej 33% przychodów tej jednostki osiągniętych w roku podatkowym pochodzi z kategorii wymienionych w art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. b u.p.d.o.p. (odpowiednio art. 30f ust. 3 pkt 3 lit. b u.p.d.o.f.). Są to głównie dochody pasywne, takie jak dywidendy, odsetki lub dochody z praw autorskich, ale także dochody pochodzące z transakcji z podmiotami powiązanymi, w przypadku gdy jednostka nie wytwarza w związku z tymi transakcjami wartości dodanej pod

względem ekonomicznym lub ta wartość jest znikoma. Próg 33% przychodów oraz kategorie badanych przychodów odnoszą się jedynie do etapu zakwalifikowania jednostki do kategorii kontrolowanych. W przypadku stwierdzenia, że dana jednostka zagraniczna spełnia kryteria uznania jej za CFC, w podstawie opodatkowania będzie uwzględniać się już cały dochód jednostki – bez względu na to, czy należy on do wymienionych kategorii. Efektywnie prowadzi to do opodatkowania wszelkich dochodów wypracowanych przez CFC, także niebędących dochodami pasywnymi;

3) faktycznie zapłacony podatek dochodowy przez tę jednostkę jest niższy niż różnica między podatkiem dochodowym od osób prawnych, który byłby od niej należny, gdyby jednostka ta była polskim rezydentem podatkowym, a podatkiem dochodowym faktycznie przez nią zapłaconym w państwie jej siedziby, zarządu, zarejestrowania lub położenia. Przez podatek faktycznie zapłacony rozumie się podatek niepodlegający zwrotowi lub odliczeniu w jakiegokolwiek formie, w tym na rzecz innego podmiotu.

W odniesieniu do pierwszego z warunków należy wskazać, że wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa odpowiada:

1) wielkości udziału albo prawa łączącego dowolne dwa podmioty spośród wszystkich podmiotów uwzględnianych przy ustalaniu posiadania pośrednio udziału lub prawa – w przypadku gdy wszystkie wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są równe,

2) najniższej wielkości udziału lub prawa łączącego podmioty, pomiędzy którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana – w przypadku gdy wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są różne,

⁵ Dz.U. 2019 poz. 600.

3) sumie wielkości posiadanych pośrednio udziałów lub praw – w przypadku gdy podmioty, pomiędzy którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana, łączy więcej niż jeden posiadany pośrednio udział lub prawo.

Jeżeli nie jest możliwe ustalenie wysokości prawa do uczestnictwa w zysku zagranicznej jednostki kontrolowanej albo nastąpiło wyłączenie lub ograniczenie tego prawa, dla jego ustalenia przyjmuje się najwyższy, określony procentowo, udział podatnika w kapitale lub prawie głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających tej jednostki.

Sprawowanie kontroli wobec podatkowej grupy kapitałowej ustala się poprzez odniesienie się do spółki dominującej lub wobec wszystkich spółek z grupy. Przy wyliczaniu różnicy, o której mowa w trzecim warunku, nie uwzględnia się zagranicznego zakładu zagranicznej jednostki kontrolowanej, który nie podlega opodatkowaniu lub jest zwolniony z podatku w państwie siedziby zagranicznej jednostki kontrolowanej. W przypadku spółki z podatkowej grupy kapitałowej przez faktycznie zapłacony podatek dochodowy przez tę spółkę należy rozumieć podatek, który zostałby przez tę spółkę zapłacony, gdyby ta spółka nie była częścią podatkowej grupy kapitałowej.

Należy zwrócić uwagę, że chodzi o podatek faktycznie (efektywnie) zapłacony, a nie tylko o jego nominalną wartość. Obliczając hipotetyczny podatek do zapłaty w Polsce, należy uwzględnić wszelkie ulgi, odliczenia itp. Taki sposób uregulowania reżimu prawnego CFC jest w praktyce niezmiernie uciążliwy, gdyż nakłada na podatników obowiązek prowadzenia równoległej księgowości dla zagranicznych jednostek, która ma służyć wyliczeniu hipotetycznego polskiego podatku. Na tę kwestię zwrócił uwagę Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

w interpretacji indywidualnej z 27 grudnia 2018 r.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 27 grudnia 2018 r.⁶

Z brzmienia omawianej regulacji (art. 30f ust. 3 pkt 3 lit. c u.p.d.o.f.) wynika wprost, że za podatek faktycznie zapłacony uznaje się podatek, który zagraniczna spółka (tu: spółka estońska) faktycznie zapłaciła, i podatek taki nie podlega zwrotowi lub odliczeniu w jakiegokolwiek formie, w tym na rzecz innego podmiotu.

Zatem wymaga to porównania nie tylko stawek podatkowych przewidzianych przez przepisy prawa w Estonii i w Polsce, lecz kwoty faktycznie zapłaconego za granicą podatku przez zagraniczną spółkę z kwotą takiego podatku, który byłby od niej hipotetycznie należny w Polsce, gdyby taka spółka była polskim rezydentem podatkowym.

Zapłata podatku w Estonii jest ściśle skorelowana z wypłatą zysku przez spółkę dla jej udziałowców i spółka może odliczać w czasie w sposób nielimitowany jego termin.

W konsekwencji, ponieważ dochód spółki estońskiej podlega opodatkowaniu według stawki 20% dopiero, kiedy wypłaca zyski, to gdy w danym roku podatkowym ich nie wypłaci, nie wystąpi faktyczne opodatkowanie za ten okres. Oznacza to, że spółka estońska nie zapłaci żadnego podatku. Jeśli spółka ta byłaby rezydentem podatkowym w Polsce, a takiego porównania należy dokonać zgodnie z art. 30f ust. 3 pkt 3 lit. c u.p.d.o.f., zapłaciłaby 19% podatek od dochodu nawet w przypadku niewypłacenia zysku w danym roku podatkowym.

Zatem spółkę estońską – w której udziały posiada Wnioskodawca – należy uznać za zagraniczną spółkę kon-

trolowaną w rozumieniu art. 30f ust. 3 u.p.d.o.f.

1.5 Opodatkowanie zagranicznej jednostki kontrolowanej

1.5.1. Podstawa opodatkowania i stawka podatku

Podstawę opodatkowania stanowi kwota odpowiadająca dochodowi zagranicznej jednostki kontrolowanej proporcjonalnie do okresu, w którym jednostka zagraniczna była kontrolowana przez podatnika w jej roku podatkowym (dla jednostek Kategorii A i Kategorii B istnieje domniemanie, że zawsze jest to ich cały rok podatkowy; dla jednostek Kategorii B takie domniemanie można obalić, jeżeli podatnik wykaże, że okres posiadania udziału jest inny), w takiej części, jaka odpowiada posiadanym prawom do uczestnictwa w zysku tej jednostki (dla jednostek Kategorii A i Kategorii B istnieje domniemanie, że podatnikowi przysługiwały wszystkie prawa do uczestnictwa w zysku jednostki; dla jednostek Kategorii B takie domniemanie można obalić), po odliczeniu kwot:

- 1) uwzględnionej w podstawie opodatkowania podatnika dywidendy otrzymanej od zagranicznej jednostki kontrolowanej,
- 2) dochodu z odpłatnego zbycia przez podatnika udziału w zagranicznej jednostce kontrolowanej, w części uwzględnionej w jego podstawie opodatkowania.

Kwoty nieodliczone w danym roku podatkowym podlegają odliczeniu w następnych, kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych. Odliczeniu od dochodu z danej zagranicznej jednostki kontrolowanej podlegają wyłącznie dywidendy otrzymane przez podatnika od tej konkretnej jednostki oraz kwoty otrzymane ze zbycia udziału w tej konkretnej jednostce. Jeżeli w zagranicznej jednostce

6 Sygn. 0112-KDIL3-3.4011.331.2018.2.DS, Legalis.

kontrolowanej Kategorii A lub Kategorii B udział w kapitale, prawo głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub prawo do uczestnictwa w zysku posiada więcej niż jeden polski podatnik, to – w przypadku braku przeciwnego dowodu – przyjmuje się, że udziały tych podatników, związane z prawem do uczestnictwa w zyskach tej jednostki, są równe. Te zasady oznaczają, że domniemanie, iż polski podatnik lub polski podatnik wspólnie z innymi polskimi podatnikami posiadają w takiej jednostce przez cały jej rok podatkowy 100% udziałów w zysku, nie podlega obaleniu.

Od 1 stycznia 2019 r. przepisy u.p.d.o.p. i u.p.d.o.f. zawierają też szczegółowe regulacje dotyczące określenia proporcji przysługujących praw do uczestnictwa w zysku w odniesieniu do fundacji, trustów lub innych podmiotów albo stosunków prawnych o charakterze powierniczym. Należy zwrócić uwagę, że dochód przyporządkowuje się proporcjonalnie do okresu, w którym jednostka zagraniczna była kontrolowana przez podatnika w jej roku podatkowym. Zatem nawet gdyby np. na dzień dywidendy podatnik nie był uprawniony do zysku i faktycznie go nie otrzymał, dochód CFC zostanie mu przypisany w proporcji do okresu jej kontrolowania.

Zwrócono na to uwagę w uzasadnieniu do projektu ustawy zmieniającej przepisy od 1 stycznia 2019 r., wskazując, iż podatnicy CFC mogą uniknąć opodatkowania na mocy tych przepisów, dokonując umorzenia udziałów w CFC lub ich sprzedaży na rzecz innego podmiotu kontrolowanego przez siebie, zanim ta spółka otrzyma dochód w danym roku podatkowym, a następnie odkupić te udziały w następnym roku podatkowym.

Dochodem jest uzyskana w roku podatkowym nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, ustalonymi zgodnie z przepisami polskiej ustawy podatkowej, bez względu na rodzaj źródeł przychodów, ustalona na ostatni dzień roku podatkowego zagranicznej jednost-

ki kontrolowanej. Dochód zagranicznej jednostki kontrolowanej nie podlega pomniejszeniu o straty poniesione w latach poprzednich. Sposób określenia roku podatkowego zagranicznej jednostki kontrolowanej określają co do zasady przepisy kraju, w którym ma ona siedzibę. Jeżeli zagraniczna jednostka kontrolowana nie ma ustalonego roku podatkowego albo rok ten przekracza okres kolejnych, następujących po sobie 12 miesięcy, przyjmuje się, że rokiem podatkowym zagranicznej jednostki kontrolowanej jest rok podatkowy podatnika. Podatek od dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej uzyskanych przez polskiego rezydenta podatkowego wynosi 19% podstawy opodatkowania, bez względu na źródło tego dochodu.

1.5.2. Odliczenia od podatku

Od obliczonego podatku dochodowego odlicza się kwotę równą podatkowi dochodowemu zapłaconemu przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną (za jej rok podatkowy) w państwie jej siedziby lub zarządu, rejestracji albo położenia lub w innym państwie w proporcji, w jakiej pozostaje dochód podmiotu kontrolującego uzyskany z CFC (w trakcie jej roku podatkowego) do całości dochodu tej jednostki ustalonego zgodnie z polską ustawą podatkową (w roku podatkowym jednostki). Kwotę podatku zapłaconego w obcym państwie przelicza się na złote polskie według kursu średniego ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień zapłaty tego podatku lub dzień osiągnięcia dochodu (przychodu). W przypadku podatników podatku dochodowego od osób prawnych odliczenie będzie możliwe pod warunkiem istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Polska, uprawniającej do uzyskania informacji podatkowych, jako że art. 22b u.p.d.o.p. stosuje się odpowiednio.

Dodatkowo podatek do zapłaty przez podatnika z tytułu kontroli nad zagraniczną jednostką kontrolowaną pomniejsza się o podatek zapłacony przez jednostkę zależną (zdefiniowaną wu.p.d.o.p. i u.p.d.o.f.) na podstawie przepisów o kontrolowanych spółkach lub jednostkach zagranicznych obowiązujących w państwie siedziby, zarządu, rejestracji lub położenia jednostki zależnej, jeżeli jednostka zależna:

- 1) posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 50% prawa do uczestnictwa w zysku w tej zagranicznej jednostce kontrolowanej oraz
- 2) jednostka zależna jest polskim rezydentem podatkowym albo zagranicznym rezydentem podatkowym, ale istnieje podstawa prawna, wynikająca z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Polska, lub innej umowy międzynarodowej, której stroną jest Unia Europejska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych.

Powyższa zasada ma na celu wyeliminowanie wielokrotnego opodatkowania tych samych dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej, gdy w łańcuchu kontroli znajduje się kilka podmiotów (jednostki zależne), położonych w państwie stosującym reżim opodatkowania CFC (może to być także kilka podmiotów w łańcuchu, położonych w Polsce). W takiej sytuacji może bowiem dojść do opodatkowania reżimem CFC nawet na każdym szczeblu łańcucha.

1.5.3. Ewidencje oraz rejestry jednostek zagranicznych

Podatnicy są obowiązani do prowadzenia rejestru jednostek zagranicznych oraz dodatkowo odrębnej ewidencji rachunkowej dla każdej CFC. Po zakończeniu roku podatkowego (zagranicznej jednostki kontrolowanej), nie później niż przed upływem terminu do złożenia zeznania o wyso-

kości dochodu zagranicznej jednostki kontrolowanej, osiągniętego w roku podatkowym, podatnicy są obowiązani do zaewidencjonowania zdarzeń zaistniałych w zagranicznej jednostce kontrolowanej w ewidencji odrębnej od ewidencji rachunkowej podatnika, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy (zagranicznej jednostki kontrolowanej).

Kolejnym obowiązkiem jest uwzględnienie, w ewidencji środków trwałych oraz WNIP, informacji niezbędnych do określenia wysokości odpisów amortyzacyjnych. Zatem zagraniczna jednostka prowadzi własną księgowość zgodnie z wymogami swojej rezydencji podatkowej, a kontrolując ją polski rezydent podatkowy prowadzi drugą, równoległą ewidencję rachunkową zgodnie z zasadami polskiej ustawy o podatku dochodowym (na potrzeby reżimu prawnego CFC). W przypadku kontrolowania kilku jednostek zagranicznych dla każdej z nich prowadzi się odrębną ewidencję rachunkową, odrębnie ustala podstawę opodatkowania i wylicza podatek do zapłacenia.

Na żądanie organu podatkowego podatnik jest obowiązany udostępnić, w terminie 7 dni od dnia otrzymania żądania, prowadzone rejestry oraz ewidencje. Jeżeli podatnik nie udostępni tych ewidencji lub rejestrów albo ustalenie dochodu na podstawie prowadzonych ewidencji nie jest możliwe, dochód określa się w drodze oszacowania, przy uwzględnieniu przedmiotu działalności (transakcji), z której dochód został osiągnięty. Do określenia dochodu w drodze oszacowania stosuje się przepisy ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa⁷.

1.5.4. Zeznanie podatkowe

Podatnicy osiągający dochody z działalności prowadzonej przez zagraniczne jednostki kontrolowane są obowiązani składać odrębne zeznanie, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu z zagranicznej jednostki kontrolowanej, osiągniętego w roku podatkowym tej jednostki, do końca dziewiątego miesiąca następnego roku podatkowego tej jednostki. W tym terminie powinni także wpłacić podatek należny. Jeżeli podatnik osiąga dochody z więcej niż jednej zagranicznej jednostki kontrolowanej, składa odrębne zeznanie o dochodach z każdej z tych jednostek. Podatek jest wpłacany jednorazowo, bez zapłaty zaliczek na podatek w ciągu roku. Właściwe będą formularze CIT-CFC oraz PIT-CFC: zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu z zagranicznej spółki kontrolowanej przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych (fizycznych).

1.5.5. Zwolnienie z podatku

Opodatkowane nie są dochody zagranicznej jednostki kontrolowanej, która podlega opodatkowaniu od całości swoich dochodów w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz prowadzi w tym państwie istotną rzeczywistą działalność gospodarczą. Przy ocenie, czy zagraniczna jednostka kontrolowana prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, bierze się pod uwagę w szczególności, czy:

1) zarejestrowanie zagranicznej jednostki kontrolowanej wiąże się z istnieniem przedsiębiorstwa, w ramach którego ta jednostka wykonuje faktycznie czynności stanowiące działalność gospodarczą, w tym w szczególności, czy ta jednostka posiada lokal, wykwalifikowany personel oraz wyposażenie wykorzystywane

w prowadzonej działalności gospodarczej,

2) zagraniczna jednostka kontrolowana nie tworzy struktury funkcjonującej w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych,

3) istnieje współmierność między zakresem działalności prowadzonej przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną a faktycznie posiadanym przez tę jednostkę lokalem, personelem lub wyposażeniem,

4) zawierane porozumienia są zgodne z rzeczywistością gospodarczą, mają uzasadnienie gospodarcze i nie są w sposób oczywisty sprzeczne z ogólnymi interesami gospodarczymi tej jednostki,

5) zagraniczna jednostka kontrolowana samodzielnie wykonuje swoje podstawowe funkcje gospodarcze przy wykorzystaniu zasobów własnych, w tym obecnych na miejscu osób zarządzających.

Należy zwrócić uwagę, że przedstawiony powyżej katalog okoliczności (art. 24a ust. 18 u.p.d.o.p., art. 30f ust. 20 u.p.d.o.f.) nie jest zamknięty – są to tylko przykładowe przesłanki podlegające badaniu. Przy ocenie, czy rzeczywista działalność gospodarcza ma charakter istotny, bierze się pod uwagę w szczególności stosunek przychodów uzyskiwanych przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną z prowadzonej rzeczywistej działalności gospodarczej do jej przychodów ogółem. W przypadku takiej jednostki nie ma konieczności prowadzenia dla CFC odrębnej ewidencji rachunkowej i uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do określenia wysokości odpisów amortyzacyjnych.

Ciekawe i przydatne może okazać się w tym miejscu ostrzeżenie MF⁸ przed

⁷ T.j. Dz.U. 2018 poz. 800.

⁸ Pismo nr 003/17, 12 czerwca 2017 r.

optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych z uwagi na przepisy dotyczące tzw. miejsca zarządu. W piśmie MF wymienia elementy wskazujące o braku miejsca zarządu spółki zagranicznej (SPV) w państwie jej formalnej siedziby, ale podobne elementy można wziąć pod uwagę oceniając prowadzenie rzeczywistej działalności:

- członkami zarządu (dyrektorami) SPV są osoby fizyczne/inne podmioty pełniące te funkcje w sposób usługowy, również równoległe dla innych klientów, niemające doświadczenia zawodowego w zakresie branży/biznesu formalnie prowadzonego przez SPV, zwykle będące rezydentami państwa siedziby SPV (tzw. nominee directors; usługa standardowo zapewniana przez kancelarię prawną lub księgową lub inny podmiot zakładający/dostarczający SPV);
- członkowie zarządu SPV są jednocześnie członkami zarządu w polskich spółkach/innych spółkach z grupy;
- członkowie zarządu SPV przebywają i wykonują swoje funkcje na terytorium Polski (co potwierdza np. ich rezydencja podatkowa/obywatelstwo);
- brak przypisania zakresu obowiązków/kompetencji poszczególnym członkom zarządu SPV;
- brak dokumentacji dotyczącej zadań wykonywanych przez członków zarządu SPV (w tym brak korespondencji dotyczącej prowadzenia jej spraw);
- brak lokalnych adresów e-mail/telefonów/wizytówek członków zarządu SPV;
- wizyty członków zarządu SPV w państwie siedziby spółki są czynnościami formalnymi, polegają na podjęciu uchwały lub podpisaniu umowy,

których treść została ustalona/wynegocjowana w Polsce;

- podpisywanie uchwał/umów/sprawozdań z posiedzeń SPV, głównie przez pełnomocników (niezwiązanych z prowadzeniem spraw SPV – usługa w ramach wsparcia (tzw. „corporate services”), zapewniana zwykle przez kancelarię prawną/inny podmiot zakładający/dostarczający SPV);
- konto bankowe spółki zagranicznej, do którego dostęp jest w Polsce oraz operacje bankowe są zlecane w Polsce lub wręcz następuje pobieranie gotówki kartą „firmową” z bankomatów w Polsce;
- zatrudnienie w spółce jedynie (lub niemal jedynie) personelu administracyjnego (zwłaszcza, gdy jednocześnie świadczy on usługi na rzecz innych podmiotów, w tym w szczególności innych klientów kancelarii prawnej/innego podmiotu dostarczającego SPV);
- outsourcing przez SPV większości jej podstawowych funkcji (m.in. szerokie korzystanie przez SPV z tzw. usług określanych jako „domiciliation”);
- korzystanie w szerokim zakresie z usług powierniczych (tzw. „fiduciary services”);
- konsultowanie decyzji dotyczących SPV głównie z polskimi doradcami (w tym doradcami podatkowymi);
- brak faktycznej możliwości prowadzenia spraw SPV w państwie jej siedziby (brak biura/dostępnej sali konferencyjnej);
- brak przechowywania w siedzibie SPV dokumentacji księgowej/korporacyjnej/prawnej.

Pod uwagę brane są również czynniki, np. związane:

- z zasadnością/celem założenia

przez podatnika SPV (np. inicjatywa w tym zakresie wyszła od doradców prawnych lub podatkowych i założenie spółki nie miało uzasadnienia biznesowego);

- formą jej nabycia (np. korzystanie z gotowych spółek, tzw. „shelf companies”);
- zakresem działalności (np. przeprowadzenie przez SPV tylko jednej transakcji lub jednego typu transakcji, o której decyzja zapadła w Polsce).

1.6. Mała klauzula obejścia prawa

Od 1 stycznia 2019 r. do regulacji dotyczących CFC wprowadzono tzw. małą klauzulę obejścia prawa. Zgodnie z nią dla ustalenia statusu zagranicznej jednostki lub spełnienia warunku kontroli nad zagraniczną jednostką nie uwzględnia się relacji pomiędzy podmiotami, które nie są ustanawiane lub utrzymywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, w tym mających na celu manipulowanie strukturą właścicielską lub tworzenie cyrkularnych struktur właścicielskich. Przykładowo, tworząc sztucznie wiele mniejszych spółek w strukturze, z których każda jest współnikiem kolejnej w zamkniętym obiegu: spółka A współnikiem spółki B, spółka B współnikiem spółki C, spółka C współnikiem spółki A i takie samo powiązanie w drugim kierunku. Pojęcia „manipulowanie strukturą właścicielską” oraz „cyrkularna struktura właścicielska” nie zostały nigdzie zdefiniowane w polskiej ustawie podatkowej i otwierają pole do szerokiej interpretacji przez urzędy skarbowe.

Do kwestii sztucznych struktur odniósł się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 15 września 2016 r.⁹: Kształtując mechanizm opodatkowania dochodów zagranicznych spółek kontrolowanych, państwa członkowskie Unii Europejskiej działają w dość wąskich ramach, wyznaczonych swobodami

⁹ Sygn. akt III SA/Wa 2202/15, podobnie wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 29 grudnia 2016 r., sygn. akt III SA/Wa 2624/15.

traktatowymi w interpretacji nadanej im przez orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej: w szczególności chodzi o wyrok z 12 września 2006 r. w sprawie Cadbury Schweppes, sygn. C-196/04 oraz postanowienie z 23 kwietnia 2008 r. w sprawie Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, sygn. C-201/05. W obu sprawach Trybunał orzekł, że zróżnicowane traktowanie podatkowe na podstawie przepisów dotyczących CFC i wynikające z niego niekorzystne położenie spółek będących rezydentami, posiadających spółkę zależną podlegającą w innym państwie członkowskim niższemu poziomowi opodatkowania, mogą utrudniać wykonywanie swobody przedsiębiorczości przez takie spółki, zniechęcając je do zakładania, nabywania lub posiadania spółki zależnej w państwie członkowskim, w którym podlega ona takiemu poziomowi opodatkowania – stanowią one zatem ograniczenie swobody przedsiębiorczości. Jednakże ograniczenie to może być uzasadnione zwalczaniem unikania opodatkowania w przypadku,

gdy takie uwzględnienie (dochodu zagranicznej spółki kontrolowanej) dotyczy jedynie czysto sztucznych struktur, których celem jest uniknięcie podatku krajowego, który w normalnych okolicznościach byłby należny. W konsekwencji należy zaniechać stosowania takiej formy opodatkowania, jeżeli okaże się, na podstawie elementów obiektywnych i możliwych do sprawdzenia przez osoby trzecie, że niezależnie od istnienia motywów natury podatkowej, spółka rzeczywiście ma siedzibę w przyjmującym państwie członkowskim i faktycznie wykonuje tam działalność gospodarczą (pkt. 52-54 i 64-66 wyroku Trybunału). Owe elementy obiektywne i możliwe do sprawdzenia nawiązują do fizycznego istnienia spółki, w tym posiadania lokalu, personelu i wyposażenia (katalog otwarty).

2. Wyjaśnienie do wzoru instrukcji

2.1. Stosowanie instrukcji

Instrukcja podlega zastosowaniu w stosunku do dochodów zagranicz-

nych jednostek kontrolowanych, osiągniętych przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych i podatników podatku dochodowego od osób fizycznych.

2.2. Podmioty stosujące instrukcję

Instrukcję stosują podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych.

2.3. Akty prawne stosowane w instrukcji

Podatnicy wdrażający instrukcję w zakresie rozliczania podatku od dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej stosują:

- 1) art. 24a i art. 27 ust. 2a u.p.d.o.p.,
- 2) art. 10 ust. 1 pkt 8a, art. 30f, 30c ust. 6 i art. 45 ust. 1aa u.p.d.o.f.

3. Wzór instrukcji rozliczania strat z lat ubiegłych

Wzór

Instrukcja w zakresie rozliczania podatku od dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej (CFC – Controlled Foreign Company)

W

(jednostka)

§ 1

[Zakres stosowania]

Instrukcja podlega wdrożeniu w przypadku posiadania przez podatnika (podatku dochodowego od osób prawnych lub od osób fizycznych) za granicą jakichkolwiek jednostek zależnych.

§ 2

[Dział zobowiązany do wdrożenia instrukcji]

Do wdrożenia instrukcji są zobowiązani:

1) dział księgowości,

2) biuro rachunkowe – w przypadku powierzenia prowadzenia księgowości podmiotowi uprawnionemu, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

§ 3

[Procedura]

1. Dział księgowości lub biuro rachunkowe prowadzące księgi podatkowe podatnika prowadzi rejestr odpowiednich zagranicznych jednostek.

2. Dział księgowości lub biuro rachunkowe prowadzące księgi podatkowe podatnika dokonuje analizy istnienia zagranicznej jednostki kontrolowanej od dochodów, której należy zapłacić podatek zgodnie z krajową ustawą podatkową.

3. Dział księgowości lub biuro rachunkowe prowadzące księgi podatkowe podatnika ustala, czy zaistniały warunki do wyłączenia opodatkowania zagranicznej jednostki kontrolowanej zgodnie z ustawą podatkową, tj. czy prowadzi istotną rzeczywistą działalność gospodarczą oraz gromadzi w tym zakresie niezbędną dokumentację.

4. W przypadku ustalenia, że istnieją zagraniczne jednostki kontrolowane, których dochody powinny zostać opodatkowane w Polsce, dział księgowości podatnika lub biuro rachunkowe prowadzące księgi rachunkowe podatnika ewidencjonuje zdarzenia zaistniałe w zagranicznej jednostce kontrolowanej w odrębnej (indywidualnej dla tej zagranicznej jednostki) ewidencji rachunkowej, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy (tej zagranicznej jednostki). Ponadto uwzględnia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacje niezbędne do określenia wysokości odpisów amortyzacyjnych.

5. Dział księgowości lub biuro rachunkowe prowadzące księgi podatkowe podatnika ustala podstawę opodatkowania odrębnie w odniesieniu do każdej jednostki kontrolowanej, zgodnie z zasadami ujętymi w ustawie podatkowej, oraz oblicza należny podatek dochodowy.

6. Dział księgowości lub biuro rachunkowe prowadzące księgi podatkowe podatnika ustala kwotę podatku dochodowego zapłaconego przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną, podlegającą odliczeniu od należnego podatku dochodowego. Ponadto ustala zaistnienie warunku umożliwiającego takie odliczenie.

7. Dział księgowości lub biuro rachunkowe prowadzące księgi podatkowe podatnika ustala kwotę podatku zapłaconego przez jednostkę zależną na podstawie przepisów o kontrolowanych spółkach lub jednostkach zagranicznych obowiązujących w państwie siedziby, zarządu, rejestracji lub położenia jednostki zależnej, pomniejszającą należny podatek dochodowy. Ponadto ustala zaistnienie warunków umożliwiających takie odliczenie.

8. Dział księgowości lub biuro rachunkowe prowadzące księgi podatkowe podatnika przygotowuje zeznanie podatkowe (CIT-CFC lub PIT-CFC) oraz ustala ostateczną kwotę podatku należnego do wpłaty do właściwego urzędu skarbowego.

9. Po zakończeniu roku podatkowego dział księgowości lub biuro rachunkowe prowadzące księgi podatkowe podatnika dokonuje wewnętrznej kontroli dokonanych w trakcie roku czynności w zakresie rozliczania podatku od dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej.

10. Główny księgowy podejmuje czynności sprawdzające, mające na celu potwierdzenie prawidłowości rozliczenia podatku od dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej, prawidłowego prowadzenia rejestru zagranicznych jednostek, prawidłowego prowadzenia ewidencji rachunkowej dla każdej zagranicznej jednostki kontrolowanej, uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do określenia wysokości odpisów amortyzacyjnych dla każdej zagranicznej jednostki kontrolowanej oraz terminowości złożenia zeznania i wpłaty podatku dla odpowiedniej zagranicznej jednostki kontrolowanej.

Summary

Dominika Kupisz

Characteristics of the Polish regulations on a foreign controlled company

The rules regarding Controlled Foreign Company were implemented into the Polish tax system in 2015 and since then they have been already many times amended. Most recent and significant changes were introduced starting from January 2019. CFC rules cover now despite companies and partnerships also foreign foundations, trusts and entities of a similar nature as well as tax capital groups. The provisions are in line with Action 3 BEPS Project (Base Erosion and Profit Shifting) and are implementing Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market.



Artykuł pochodzi z książki „Instrukcje księgowe i podatkowe 2019” + płyta CD, wydanej przez Wydawnictwo C.H. Beck w 2019 r.; <https://www.ksiegarnia.beck.pl/18052-instrukcje-ksiegowe-i-podatkowe-2019-plyta-cd-artur-holda>.



Mariusz Pogoński

Doradca podatkowy. Absolwent Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku.

Słowa kluczowe: podatki, certyfikat rezydencji podatkowej, podatek dochodowy od osób prawnych, podatek dochodowy od osób fizycznych, płatnik, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

INSTRUKCJA POSŁUGIWANIA SIĘ CERTYFIKATEM REZYDENCJI PODATKOWEJ

W przypadku dokonywania płatności na rzecz zagranicznego podmiotu jednostka dokonująca takiej wypłaty powinna przeanalizować, czy nie ciąży na niej obowiązki płatnika podatku zgodnie z art. 26 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹ (w przypadku zapłaty za świadczenia wykonane na rzecz płatnika przez zagraniczne osoby prawne) bądź odpowiednio art. 41 ust. 4 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych² (przy zapłacie za świadczenia wykonane przez zagraniczne osoby fizyczne). Jeśli przedmiotem wypłaty są świadczenia określone w szczegółowych przepisach u.p.d.o.p. bądź u.p.d.o.f., to wówczas na płatniku ciąży obowiązek poboru i potrącenia od wypłacanej kwoty podatku zryczałtowanego. W jakiej wersji powinien być dostarczony certyfikat rezydencji podatkowej, aby mógł być uznany za wystarczającą podstawę do odstąpienia od poboru podatku przez płatnika bądź zastosowania przez niego obniżonej stawki podatku?

1. Wprowadzenie

Wysokość stawek podatkowych podatku zryczałtowanego jest określona w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p. (odpowiednio w art. 29 ust. 1 oraz art. 30a u.p.d.o.f.) i co do zasady wynosi:

- 1) 20% – m.in. z tytułu odsetek wypłaconych osobom prawnym, należności licencyjnych, a także usług doradczych,
- 2) 19% – m.in. z tytułu odsetek wypłaconych osobom fizycznym, a także z tytułu dywi-

dend wypłaconych zagranicznym osobom fizycznym oraz prawnym,

- 3) 10% – m.in. z tytułu uzyskanych w Polsce przychodów przez zagraniczne przedsiębiorstwa żeglugi powietrznej.

Jednak zgodnie z art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p. i odpowiednio art. 41 ust. 2a u.p.d.o.f. płatnik stosuje stawkę obniżoną, wynikającą z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, albo odstępuje od poboru podatku zgodnie z taką umową, o ile siedziba zagranicznego podatnika zostanie udo-

¹ T.j. Dz.U. 2018 poz. 1036 (dalej u.p.d.o.p.).

² T.j. Dz.U. 2018 poz. 1509 (dalej u.p.d.o.f.).

kumentowana dla celów podatkowych uzyskanym od podatnika certyfikatem rezydencji podatkowej.

2. Definicja certyfikatu rezydencji podatkowej

Zgodnie z definicją zawartą w art. 4a pkt 12 u.p.d.o.p. oraz art. 5a pkt 21 u.p.d.o.f. certyfikat rezydencji podatkowej jest zaświadczeniem o miejscu siedziby podatnika (bądź odpowiednio miejsca zamieszkania – w przypadku podatników będących osobami fizycznymi) dla celów podatkowych, wydanym przez właściwy organ administracji podatkowej państwa miejsca siedziby bądź zamieszkania tego podatnika. Certyfikat rezydencji podatkowej musi zatem spełniać następujące warunki:

- 1) musi to być dokument wydany zgodnie z regulacjami wewnętrznymi danego państwa (w praktyce z reguły jest to dokument albo w wersji papierowej albo w wersji elektronicznej),
- 2) w treści dokumentu musi znajdować się stwierdzenie, że dany podatnik posiada miejsce siedziby dla celów podatkowych (bądź miejsce zamieszkania – w przypadku podatników będących osobami fizycznymi) w danym państwie,
- 3) musi to być dokument wystawiony przez właściwy organ administracji podatkowej tego państwa.

Powyższe warunki wskazują, że za certyfikat rezydencji nie może być uznany dokument potwierdzający rejestrację spółki w rejestrze handlowym ani miejsce zameldowania pod danym adresem w przypadku osoby fizycznej. Ponadto certyfikatem rezydencji podatkowej nie jest dokument potwierdzający opłacanie podatków lokalnych, gdyż celem certyfikatu jest

potwierdzenie miejsca dla potrzeb rozliczania podatków centralnych, a nie lokalnych.

3. Forma certyfikatu rezydencji podatkowej

Przepisy podatkowe definiują, czym jest certyfikat rezydencji podatkowej i jakie musi spełniać warunki dany dokument, aby został uznany za dający prawo do zastosowania niższej stawki podatkowej bądź odstępiania od poboru podatku przez płatnika. Jednak żaden przepis podatkowy nie określa wprost, w jakiej wersji certyfikat powinien być dostarczony, aby mógł być uznany za wystarczającą podstawę do odstępiania od poboru podatku przez płatnika bądź zastosowania przez niego obniżonej stawki podatku. W praktyce obrotu gospodarczego spotyka się m.in. następujące formy certyfikatu rezydencji podatkowej:

- 1) w wersji papierowej z oryginalnymi podpisami osób uprawnionych do jego wystawienia,
- 2) w wersji papierowej jako wydruk wersji elektronicznej bądź jako skan wersji papierowej z oryginalnymi podpisami,
- 3) w wersji elektronicznej.

Brak regulacji ustawowej powodował – zwłaszcza w stanie prawnym obowiązującym do końca 2018 r. – że istniał spór z organami podatkowymi dotyczący tego, czy wystarczające jest pozyskanie przez płatnika wersji elektronicznej certyfikatu rezydencji podatkowej, czy też powinna to być zawsze oryginalna wersja papierowa.

Stanowisko organów podatkowych w stosunku do tego, która forma certyfikatu rezydencji podatkowej jest wymagana dla skutecznego odstępiania

od poboru podatku bądź zastosowania niższej stawki podatkowej, było rozbieżne. Jak się jednak wydaje, dominował pogląd o wymogu pozyskiwania przez płatnika papierowej wersji certyfikatu rezydencji podatkowej. Jeśli organy interpretujące godziły się na zaakceptowanie elektronicznej wersji certyfikatu rezydencji podatkowej, to z reguły pod takim warunkiem, że w danym kraju pozyskanie certyfikatu rezydencji podatkowej w innej niż elektroniczna forma było niemożliwe. Dopiero w nowszych stanowiskach prezentowanych przez organy interpretujące kształtuje się bardziej liberalna linia interpretacyjna, uznająca, że certyfikat może być dostarczony elektronicznie również wówczas, gdy w danym kraju wydawane są certyfikaty zarówno elektroniczne, jak i papierowe³. Jednak generalnie zawsze powinna to być oryginalna wersja certyfikatu (ewentualnie jego poświadczona notarialnie kopia), a nie kopia bez zachowania żadnej szczególnej formy⁴.

Niejednolitość podejścia organów interpretujących do tej kwestii oraz generalnie restrykcyjna linia tego podejścia stanowiła istotny problem dla obrotu gospodarczego, zwłaszcza w odniesieniu do transakcji z dużymi podmiotami zagranicznymi, które gdyby miały dostarczać do każdego indywidualnego płatnika podatku z Polski oryginalny papierowy certyfikat rezydencji podatkowej, musiałyby przeorganizować swoje wewnętrzne procedury i przygotowywać ich znaczne ilości. Nie chcąc tego robić, te podmioty stosowały praktyczne podejście, udostępniając jedynie elektroniczne wersje swojego certyfikatu rezydencji podatkowej, co nie zawsze wychodziło naprzeciw oczekiwaniom polskich płatników świadomych ryzyka podatkowego związanego z restrykcyjnym podejściem polskich organów interpretacyjnych do omawianej kwestii.

3 Por. np. interpretację Dyrektora KIS z 31 lipca 2017 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.79.2017.2.AT, Legalis oraz z 7 stycznia 2019 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.603.2018.1.BM, Legalis.

4 Por. np. interpretację Dyrektora KIS z 19 kwietnia 2018 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.117.2018.2.BG, Legalis.

To zagadnienie było istotne również z tego względu, że certyfikat rezydencji podatkowej – zgodnie z art. 26 ust. 1i u.p.d.o.p. oraz art. 41 ust. 9a u.p.d.o.f. – zasadniczo powinien być aktualizowany co rok. Ustawodawca postanowił częściowo uregulować powyższą kwestię, przewidując możliwość posługiwania się w określonych sytuacjach kopią certyfikatu rezydencji podatkowej – i to bez konieczności zachowania szczególnej formy.

4. Możliwość posługiwania się kopią certyfikatu rezydencji podatkowej

Tę kwestię reguluje wprowadzony przez ustawę z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw⁵ art. 26 ust. 1n i 1o u.p.d.o.p. oraz art. 41 ust. 9e u.p.d.o.f. Z tych przepisów wynika, że w przypadku przychodów, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p. (odpowiednio art. 29 ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.f.) miejsce siedziby (odpowiednio zamieszkania – w przypadku osób fizycznych) podatnika dla celów podatkowych może zostać potwierdzone kopią certyfikatu rezydencji, jeżeli kwota należności wypłacanych na rzecz tego samego podmiotu nie przekracza 10 000 zł w roku kalendarzowym (odpowiednio w roku podatkowym – w przypadku osób fizycznych), a informacje wynikające z przedłożonej kopii certyfikatu rezydencji nie budzą uzasadnionych wątpliwości co do zgodności ze stanem faktycznym.

Zatem tę preferencję wprowadzono przy uwzględnieniu dwóch warunków. Po pierwsze, dotyczy to tylko wybranych rodzajów płatności realizowanych za granicą. Chodzi tu bowiem tylko o płatności z tytułów określonych w art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p. (odpowiednio art. 29 ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.f.),

a więc z tytułu świadczeń:

- 1) doradczych,
- 2) księgowych,
- 3) badania rynku,
- 4) usług prawnych,
- 5) usług reklamowych,
- 6) zarządzania i kontroli,
- 7) przetwarzania danych,
- 8) usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu,
- 9) gwarancji i poręczeń,
- 10) świadczeń o podobnym charakterze do wyżej wymienionych.

W konsekwencji możliwość udokumentowania miejsca siedziby bądź zamieszkania zagranicznego kontrahenta dla celów podatkowych kopią certyfikatu rezydencji podatkowej jest niedopuszczalna w przypadku dokonywania za granicę płatności z innych tytułów niż wyżej wymienione, tj. np. odsetek czy należności licencyjnych.

Po drugie, wprowadzona preferencja dotyczy wyłącznie takich należności, których kwota wypłacona na rzecz tego samego zagranicznego odbiorcy nie przekracza 10 000 zł w roku kalendarzowym (podatkowym). To oznacza, że polski płatnik może stosować obniżoną stawkę podatkową bądź odstępować od poboru podatku przy płatnościach do powyższej wysokości, ale w przypadku przekroczenia w ciągu roku powyższego progu granicznego będzie zobowiązany pozyskać oryginalny certyfikat rezydencji.

Przykład

Polska spółka wypłaca za granicę należności z tytułu zakupionych usług licencyjnych. Od początku stycznia 2019 r. spółka poniosła koszty licencji wynoszące w przeliczeniu 8 000 zł. We wrześniu 2019 r., w związku z rozwojem

swojej działalności, spółka dokupiła więcej licencji na nowe komputery, ponosząc dodatkowo koszt 4 000 zł. To oznacza, że o ile przy pierwszej płatności polska spółka mogła zastosować kopię certyfikatu rezydencji podatkowej (w praktyce odstępując od poboru podatku zryczałtowanego), o tyle przy wypłacie kolejnej części wynagrodzenia potrzebny jest oryginał certyfikatu rezydencji, gdyż w skali roku wartość płatności przekroczyła próg 10 000 zł.

Opisana wyżej zmiana wydaje się zmianą korzystną dla polskich płatników nabywających usługi zza granicy. Należy jednak zwrócić uwagę na co najmniej dwie kwestie praktyczne. Po pierwsze, korzystne rozwiązania dotyczą wyłącznie płatności niskokosztowych. W przypadku podmiotów dokonujących większych płatności omawiana zmiana nie będzie miała praktycznego znaczenia, a w rzeczywistości może nawet stanowić utrudnienie. O ile w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2018 r. nie było szczegółowych regulacji podatkowych dotyczących formy certyfikatu rezydencji podatkowej, o tyle w toku ewentualnej kontroli podatkowej płatnik mógł argumentować, że posiadana kopia certyfikatu jest wystarczająca dla udokumentowania możliwości zastosowania stawki podatku z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania i jego stanowisko nie było pozbawione racji. W obecnym stanie prawnym oczywiste jest, że posługiwanie się kopią certyfikatu rezydencji podatkowej w przypadku płatności przekraczających próg 10 000 zł nie jest już możliwe.

Z powyższą kwestią wiąże się drugie zagadnienie. Mianowicie nie ma ustawowej definicji pojęcia „kopia certyfikatu rezydencji podatkowej”. W świetle wydawanych dotychczas interpretacji

⁵ Dz.U. 2018 poz. 2159, dalej ustawa zmieniająca.

podatkowych organy interpretujące traktowały jako kopię certyfikatu rezydencji podatkowej wersję papierową niezawierającą oryginalnego pisemnego podpisu osoby go wystawiającej oraz skan z papierowej wersji oryginalnej do wersji elektronicznej (wersja elektroniczna wygenerowana od razu jako postać elektronicznego dokumentu była traktowana jak wersja elektroniczna spełniająca z reguły przesłanki pozwalające uznać ją za pełnoprawny certyfikat rezydencji podatkowej).

Ta niedoskonałość legislacyjna powoduje, że między organami podatkowymi a płatnikami powstaną spory interpretacyjne co do traktowania określonych certyfikatów jako kopii, co będzie dotyczyć zwłaszcza wersji elektronicznej, przy której trudno jest stwierdzić, czy została ona wygenerowana pierwotnie w postaci elektronicznej, czy też stanowi jedynie skan wersji papierowej.

Przy okazji powyższej zmiany, na mocy ustawy zmieniającej wprowadzono do u.p.d.o.p. jeszcze jedną modyfikację. Dotyczy ona wymogu formalnego, wskazanego w art. 26 ust. 1d u.p.d.o.p. Zgodnie z tym przepisem w przypadku wypłaty należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 u.p.d.o.p. na rzecz nierezydentów prowadzących działalność na terytorium RP zagraniczny zakład, polscy płatnicy, aby odstąpić od poboru podatku zryczałtowanego od tych wypłat, oprócz certyfikatu rezydencji podatkowej muszą także pozyskać pisemne oświadczenie potwierdzające, że wypłacane należności są związane z działalnością tego zakładu.

Jednak ustawa zmieniająca wprowadziła wyjątek od powyższej zasady. Zgodnie bowiem z art. 26 ust. 1o u.p.d.o.p. warunku, o którym mowa w art. 26 ust. 1d u.p.d.o.p., nie stosuje się do NBP w zakresie wypłat należności z tytułu odsetek lub dyskonta

na rzecz podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p. (a więc zasadniczo nierezydentów), będących bankami lub instytucjami kredytowymi w rozumieniu ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Prawo Bankowe⁶, prowadzącymi działalność na terytorium RP poprzez oddział będący zagranicznym zakładem, jeżeli wypłata należności jest dokonywana w związku z realizacją przez NBP polityki pieniężnej oraz te należności są związane z działalnością tego zagranicznego zakładu. Wprawdzie zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. NBP jest podmiotem zwolnionym podmiotowo z podatku dochodowego od osób prawnych, jednak nie został zwolniony z obowiązku wykonywania funkcji płatnika polskiego podatku w przypadku dokonywania płatności zagranicznych. Zryczałtowany podatek dochodowy pobierany przez polskiego płatnika jest podatkiem tego zagranicznego podatnika z tytułu przychodów osiąganych w Polsce za pośrednictwem polskiego płatnika.

Wzór

Instrukcja postępowania się certyfikatami rezydencji podatkowej w

(jednostka)

§ 1

Zakres stosowania

Instrukcja polega na wdrożeniu postępowania w przypadku postępowania się certyfikatami rezydencji podatkowej.

§ 2

Dział zobowiązany do wdrożenia instrukcji

Do wdrożenia instrukcji zobowiązani są:

- 1) dział księgowości,

6 T.j. Dz.U. 2018 poz. 2187.

2) biuro rachunkowe – w przypadku powierzenia prowadzenia księgowości podmiotowi uprawnionemu, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

§ 3

Procedura

1. Dział księgowości lub biuro rachunkowe prowadzące księgi podatkowe podatnika analizuje, czy jednostka dokonuje transakcji z następującymi podmiotami:

1) osobami zagranicznymi będącymi nierezydentami podatkowymi, tj. posiadającymi miejsce siedziby bądź zarządu dla celów podatkowych za granicą (w przypadku osób prawnych) albo posiadającymi miejsce zamieszkania dla celów podatkowych za granicą (w przypadku osób fizycznych),

2) polskimi oddziałami zagranicznych przedsiębiorców.

2. W razie ustalenia, że jednostka dokonuje transakcji z podmiotami określonymi w pkt. 1, dział księgowości lub biuro rachunkowe analizuje, czy wśród płatności dokonywanych na rzecz tych podmiotów znajdują się płatności z tytułów określonych w art. 21 ust. 1 u.p.d.o.p. albo art. 29 ust. 1 oraz art. 30a u.p.d.o.f., w tym przede wszystkim z tytułu:

1) odsetek,

2) dywidend,

3) praw autorskich,

4) usług niematerialnych polegających na świadczeniu usług doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze.

3. W razie ustalenia, że dokonywane są płatności określone w pkt. 2, dział księgowości lub biuro rachunkowe weryfikuje, czy posiada ważny certyfikat rezydencji podatkowej podmiotu, na rzecz którego dokonywana jest płatność z tytułów określonych w pkt. 2, i dokonuje następujące czynności:

1) w przypadku posiadania ważnego certyfikatu rezydencji podatkowej – dokonuje płatności na rzecz odbiorcy z zastosowaniem stawki podatku u źródła wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a w przypadku wypłaty dokonywanej na rzecz polskiego oddziału zagranicznego przedsiębiorcy odstępuje od poboru podatku u źródła pod warunkiem pozyskania certyfikatu rezydencji podatkowej jednostki macierzystej tego oddziału oraz dodatkowo oświadczenia tego oddziału potwierdzającego, że uzyskiwane świadczenia są związane z prowadzonym przez ten podmiot polskim oddziałem tego przedsiębiorcy;

2) w przypadku nieposiadania certyfikatu rezydencji podatkowej bądź gdy ważność certyfikatu rezydencji podatkowej wygasta – występuje do odbiorcy płatności o dostarczenie oryginału bądź poświadczonej notarialnie kopii oryginalnego certyfikatu rezydencji podatkowej albo certyfikatu rezydencji podatkowej w wersji elektronicznej (o ile przepisy podatkowe państwa rezydencji odbiorcy płatności przewidują wydawanie certyfikatów rezydencji podatkowej w takiej formie), a w przypadku niedostarczenia ważnego certyfikatu rezydencji podatkowej, najpóźniej do dnia płatności potrąca podatek u źródła według stawek wynikających z art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p. albo art. 29 ust. 1 i art. 30a u.p.d.o.f.

4. Ważność certyfikatu rezydencji podatkowej ustala się na dzień dokonywania płatności według następujących zasad:

1) w przypadku certyfikatu rezydencji podatkowej zawierającego okres jego ważności – certyfikat rezydencji podatkowej uznawany jest za ważny przez okres jego ważności wskazany w jego treści,

2) w przypadku certyfikatu rezydencji podatkowej niezawierającego okresu jego ważności – certyfikat rezydencji podatkowej uznawany jest za ważny przez następujące po sobie 12 miesięcy, licząc od dnia jego wydania przez właściwą władzę podatkową obcego państwa.



Artykuł pochodzi z książki „Instrukcje księgowe i podatkowe 2019” + płyta CD, wydanej przez Wydawnictwo C.H. Beck w 2019 r.; <https://www.ksiegarnia.beck.pl/18052-instrukcje-ksiegowe-i-podatkowe-2019-plyta-cd-artur-holda>.

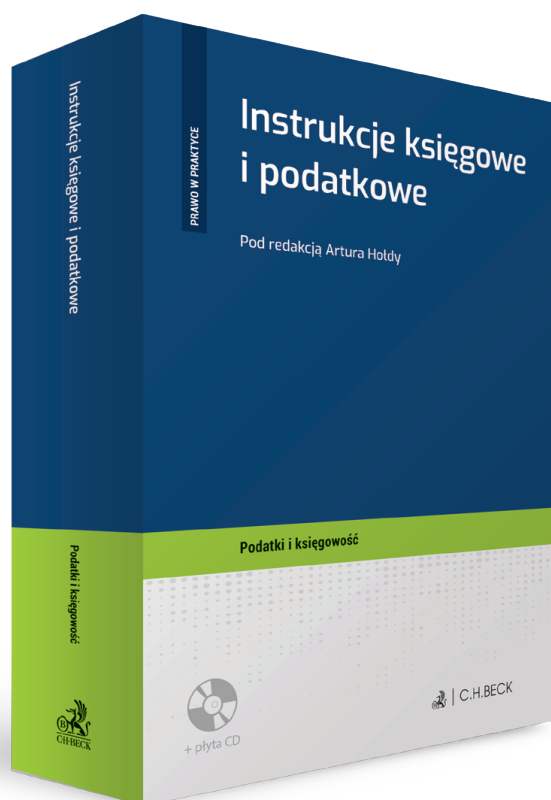
Summary

Mariusz Pogoński

Instructions on how to use a tax residence certificate

In the case of payment for services provided by foreign entities, the Polish payer should analyze whether he is obliged to fulfil his tax remitter obligations. If the payments concern parts of specific type of services listed in Polish tax law i.e. a licenses, interests, dividends or part of intangible services (i.e. advisory or guarantee), the tax remitter is obliged to collect and transfer for tax authorities withholding tax from amount paid for foreign entity. Standard rate of withholding tax depends of nature of services providing by foreign entity and is 20% (i.e. licenses and advisory services) or 19% (i.e. dividends) or 10% (i.e. revenue gaining by foreign air navigations companies). However according to Polish tax law, tax remitter can adopt reduced tax rate provided by double tax treaties if tax remitter gained from foreign entity certificate of tax residence confirming that this foreign entity is a taxpayer in their country of residence. The author presents the rules of certificate of tax residence under Polish tax law.

INSTRUKCJE KSIĘGOWE I PODATKOWE



**Kompleksowe ujęcie
67 zagadnień księgowych
i podatkowych przez pryzmat
instrukcji, z uwzględnieniem
zmian podatkowych i księgowych
wprowadzonych od 1.1.2019 r.**

**Cena 179 zł
Objętość: 1350 stron**

W książce znajdą Państwo m.in.:

- zaktualizowaną na 2019 r. politykę rachunkowości jednostki,
- wzorcową dokumentację podatkową cen transferowych za 2019 r.,
- zasady wypełniania formularza MDR-1 dotyczącego schematów podatkowych,
- instrukcję sporządzania dokumentów sprawozdawczych w formie elektronicznej,
- wyjaśnienia do nowych zasad rozpoznawania kosztów i przychodów podatkowych w związku z wykorzystywaniem samochodów osobowych,
- instrukcję w zakresie zaliczania do kosztów podatkowych opłat wynikających z umów leasingu lub najmu samochodów osobowych,
- wyjaśnienia do nowych zasad w zakresie ulgi na badania i rozwój (w tym nowej ulgi IP Box).

**Do książki dołączona jest płyta CD, na której znajdą Państwo
131 wzorów dokumentów w plikach Word – gotowych do pracy!**



ksiegarnia.beck.pl



ZWOLNIENIA GRUPOWE PRACOWNIKÓW

W polskim porządku prawnym zasady zwolnień grupowych uregulowane są w ustawie z 13 marca 2003 r. o szczególnych zasadach rozwiązywania z pracownikami stosunków pracy z przyczyn niedotyczących pracowników¹. W prawie Unii Europejskiej obowiązuje w tym obszarze dyrektywa Rady 98/59/WE z 20 lipca 1998 r. w sprawie zbliżenia ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do zwolnień grupowych².

1. Wprowadzenie

Ustawę o zwolnieniach grupowych stosuje się do pracodawców zatrudniających co najmniej 20 pracowników, bez względu na status organizacji zatrudniającej. Może to być sektor publiczny bądź prywatny. Przy ustalaniu poziomu zatrudnienia uwzględnia się wszystkich pracowników pracujących na umowie o pracę, niezależnie od wymiaru czasu ich pracy. Ustawę stosuje się przede wszystkim wtedy, gdy podstawą rozwiązania stosunku pracy jest wypowiedzenie, ale także jeśli stosunek pracy ustaje na mocy porozumienia stron. Do zakresu regulacji tej ustawy nie zostały włączone sytuacje niezwłocznego rozwiązania stosunku pracy oraz rozwiązanie umowy o pracę wskutek upływu czasu, na jaki została zawarta.

2. Definicja zwolnienia grupowego

Definicja zwolnienia grupowego jest ujęta w art. 1 ust. 1 ustawy o zwolnieniach grupowych. Artykuł ten stanowi, iż „przepisy ustawy stosuje się w razie konieczności rozwiązania przez pracodawcę zatrudniającego co najmniej 20 pracowników stosunków pracy z przyczyn niedotyczących pracowników, w drodze wypowiedzenia dokonanego przez pracodawcę, a także na mocy porozumienia stron, jeżeli w okresie nieprzekraczającym 30 dni zwolnienie obejmuje co najmniej:

- 1) 10 pracowników, gdy pracodawca zatrudnia mniej niż 100 pracowników;
- 2) 10% pracowników, gdy pracodawca zatrudnia co najmniej 100, jednak mniej niż 300 pracowników;

Dr Maciej Chakowski

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

Przemysław Ciszek

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

Gabriel Vilkas

Prawnik w C&C Chakowski & Ciszek. Jest specjalistą z zakresu prawnych i podatkowych aspektów zatrudniania w Polsce i na Ukrainie. Jest stałym współpracownikiem kancelarii C&C Chakowski & Ciszek. Jest absolwentem Szkoły Prawa Ukraińskiego przy Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego. Posiada zaawansowaną znajomość języka rosyjskiego, ukraińskiego i litewskiego. Zajmuje się projektami doradczymi i szkoleniowymi związanymi z zatrudnieniem i świadczeniem usług w krajach byłego ZSRR. Specjalizuje się w sprawach obejmujących indywidualne prawo pracy, delegowanie pracowników w ramach świadczenia usług oraz zatrudnianie cudzoziemców.

Słowa kluczowe: prawo, pracodawca, pracownicy, zwolnienia grupowe, zakład pracy, stosunek pracy, umowa o pracę, Kodeks pracy, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

1 Dz.U. 2018 poz. 1969, dalej: ustawa o zwolnieniach grupowych.

2 Dz. Urz. WE L 225 z 12 sierpnia 1998 r., dalej: Dyrektywa Rady 98/59.

3) 30 pracowników, gdy pracodawca zatrudnia co najmniej 300 lub więcej pracowników – zwanego dalej „grupowym zwolnieniem”.

Wskazane ilości liczbowe dotyczące pracowników znajdują zastosowanie, gdy następuje rozwiązanie stosunków pracy z inicjatywy pracodawcy na mocy porozumienia stron, jeżeli dotyczy to co najmniej 5 pracowników. Ustalenie liczby zwolnionych pracowników wymaga przyjęcia określonego sposobu liczenia 30-dniowego terminu, o którym mowa w definicji ustawowej pojęcia zwolnienia grupowego. W wyroku Sądu Najwyższego z 20 września 1994 r.³ wskazano, iż termin ten należy liczyć od daty złożenia pierwszego oświadczenia woli pracodawcy, w tym wypowiedzenia umowy lub porozumienia stron. Ten ostatni aspekt zostaje dodany, ponieważ przytoczony wyrok został wydany na kanwie poprzednio obowiązującej regulacji, mianowicie ustawy z 28 grudnia 1989 r. o szczególnych zasadach rozwiązywania z pracownikami stosunków pracy z przyczyn dotyczących zakładu pracy oraz o zmianie niektórych ustaw⁴, gdy to wskazana regulacja ograniczała jej zastosowanie tylko do wypowiedzenia złożonego przez pracodawcę bez możliwości zakończenia stosunku pracy na mocy porozumienia stron.

3. Kryteria doboru do zwolnienia

Pracodawca, typując osoby do zwolnienia z przyczyn nie dotyczących pracowników, nie może kierować się całkowitą dowolnością. Pracodawca dokonujący zwolnień grupowych powinien wykazać, że zastosował obiektywne, sprawiedliwe kryteria doboru pracownika do zwolnienia i wziął przy tym pod uwagę wszystkich pracowników, których doty-

czą przyczyny zmuszające go do rozwiązania stosunku pracy. Potwierdzone to zostało w orzeczeniu Sądu Najwyższego z 8 sierpnia 2006 r., gdzie skład orzekający ponadto wskazał, że nie ma wskazanej liczby kryteriów, które pracodawca powinien zastosować, jednak im więcej takich kryteriów w rzeczywistości pracodawca weźmie pod uwagę, tym łatwiej będzie mu wykazać, że jego ocena była rzetelna i zobiektywizowana. Kryteriami, jakimi kierować się będzie pracodawca, mogą być różnego rodzaju okoliczności dotyczące pracownika, istotne z punktu widzenia potrzeb i interesów pracodawcy, np. związane z: rodzajem kwalifikacji, wykształceniem, dotychczasowym przebiegiem zatrudnienia, stażem pracy, zdobytymi kwalifikacjami. Zasadność takiego podejścia została potwierdzona w wyroku Sądu Najwyższego z 1 czerwca 2012 r. Ustalając kryteria doboru, pracodawca powinien mieć na uwadze w szczególności zasadę niedyskryminacji pracowników. Dokonując wyboru konkretnych pracowników, z którymi pracodawca zamierza rozwiązać stosunek pracy, warto przede wszystkim kierować się potrzebami zakładu pracy.

Wybierając pracowników przeznaczonych do zwolnienia istnieje możliwość wybrania jednego, najbardziej istotnego z punktu widzenia pracodawcy kryterium (np. doświadczenie zawodowe) i pominięcia innych, mających mniejsze znaczenie dla pracodawcy. Pracodawca, dokonując zwolnień, każdorazowo powinien kierować się zasadą zatrzymania w firmie jak najbardziej wartościowych pracowników.

Na uwagę zasługuje fakt, iż ustalone kryteria doboru pracowników przewidzianych do zwolnienia w postaci poziomu kwalifikacji czy stażu pracy nie wyklu-

czają możliwości zwolnienia pracownika mającego wyższe w porównaniu z innymi kwalifikacje zawodowe i staż pracy, jeżeli pracownik ten nie przestrzega dyscypliny pracy. Teza ta została potwierdzona w wyroku Sądu Najwyższego z 6 marca 2003 r.⁷.

4. Procedura zwolnienia grupowego

Przeprowadzenie zwolnień grupowych powinno się odbyć w granicach wyznaczonych przez ustawę. W pierwszej kolejności pracodawca jest obowiązany skonsultować z działającymi u niego zakładowymi organizacjami związkowymi zamiar przeprowadzenia grupowego zwolnienia. W takiej sytuacji pracodawca przedstawia na piśmie zakładowym organizacjom związkowym informacje o: przyczynach zamierzonego zwolnienia grupowego, liczbie zatrudnionych pracowników i grupach zawodowych, do których oni należą, grupach zawodowych pracowników objętych zamiarem grupowego zwolnienia, okresie, w ciągu którego nastąpi taki zwolnienie, o kryteriach doboru pracowników, kolejności dokonywanych zwolnień oraz propozycjach rozstrzygnięcia spraw pracowniczych związanych z zamierzonym grupowym zwolnieniem, a jeżeli obejmują one świadczenia pieniężne, pracodawca jest obowiązany dodatkowo przedstawić sposób ustalania ich wysokości. Pracodawca, u którego nie działają zakładowe organizacje związkowe, prowadzi konsultacje z przedstawicielami pracowników.

Przekazane związkom informacje pracodawca przekazuje na piśmie właściwemu powiatowemu urzędowi pracy, z wyłączeniem informacji dotyczących sposobu ustalania wysokości świadczeń pieniężnych przysługujących pracow-

3 Sygn. akt I PRN 63/94.
4 Dz.U. 1990 poz. 19 ze zm.
5 Sygn. akt I PK 50/06.
6 Sygn. akt II PK 258/11.
7 Sygn. akt I PK 82/02.

nikom. Pracodawca, po przekazaniu związkowi zawodowemu tych informacji, ma obowiązek przeprowadzić konsultację w celu zawarcia porozumienia w sprawie zwolnień grupowych. Ustawa ustala czas tych konsultacji na 20 dni.

Jeżeli nie jest możliwe zawarcie porozumienia pracodawcy ze wszystkimi działającymi u niego organizacjami związkowymi ani z organizacjami reprezentatywnymi, zasady postępowania dotyczące zwolnień grupowych pracodawca ustala samodzielnie w regulaminie, uwzględniając, w miarę możliwości, propozycje przedstawione w czasie konsultacji przez zakładowe organizacje związkowe.

W razie zawarcia porozumienia lub w przypadku wydania regulaminu zwolnień, pracodawca ma obowiązek zawiadomić na piśmie właściwy powiatowy urząd pracy o przyjętych ustaleniach dotyczących grupowego zwolnienia, w tym o liczbie zatrudnionych i zwalnianych pracowników oraz o przyczynach ich zwolnienia, okresie, w ciągu którego

ma być dokonane zwolnienie, a także o przeprowadzonej konsultacji zamierzonego grupowego zwolnienia z zakładowymi organizacjami związkowymi lub z przedstawicielami pracowników wyłonionymi w trybie przyjętym u danego pracodawcy. Procedury konsultacyjne z przedstawicielami pracowników są, podobnie jak obowiązek powiadomienia o zwolnieniach właściwej władzy publicznej, standardem wynikającym z prawa międzynarodowego, m.in. Dyrektywy Rady 98/59 oraz Konwencji Międzynarodowej Organizacji Pracy nr 158⁸.

5. Ochrona zatrudnionych

Rozwiązanie z pracownikiem stosunku pracy nie może nastąpić wcześniej niż po upływie 30 dni od dnia zawiadomienia powiatowego inspektora pracy, a w przypadku gdy nie jest ono wymagane, nie wcześniej niż po upływie 30 dni od daty zawarcia porozumienia bądź wydania regulaminu. W przypadku niezawarcia porozumienia w sprawie zwolnień pracodawca ma obowiązek przeprowadzenia indywidualnych konsultacji

ze związkiem zawodowym dotyczącym każdego planowanego rozwiązania w trybie art. 38 ustawy z 26 czerwca 1974 r. - Kodeks pracy⁹, który stanowi, iż o zamiarze wypowiedzenia pracownikowi umowy o pracę zawartej na czas nieokreślony, pracodawca zawiadamia na piśmie reprezentującą pracownika organizację związkową, podając przyczynę uzasadniającą rozwiązanie umowy.

6. Podsumowanie

W artykule została podjęta próba przedstawienia ram prawnych instytucji zwolnień grupowych w polskim ustawodawstwie, czerpiącym swą normatywną treść z regulacji prawa unijnego. W 2018 r. odnotowano 30,2 tys.¹⁰ pracowników w ramach zgłoszeń do powiatowych urzędów pracy w sytuacji zwolnień grupowych. W 2019 r. przewidywana tendencja będzie wzrastająca, zatem coraz więcej pracodawców będzie korzystać z tej instytucji. Dotyczy to w szczególności dużych firm, mających swe siedziby w największych polskich miastach.

8 Konwencja Nr 158 Międzynarodowej Organizacji Pracy, dotycząca rozwiązania stosunku pracy z inicjatywy pracodawcy, która weszła w życie 23 listopada 1985 r., http://www.dialog.gov.pl/gfx/mpips/userfiles/_public/tom%20II.pdf.

9 T.j. Dz.U. 2018 poz. 917.

10 Dane statystyczne ze strony internetowej Ministerstwa Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej.

Summary

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Ciszek, Gabriel Vilkas

Group dismissals of employees

In the Polish legal order, the rules of group dismissals are regulated in the Act of 13 March 2003 on special rules for terminating employment relationships for reasons not attributable to employees (hereinafter: Act on collective dismissals). In European Union law there is a Council Directive 98/59 / EC of 20 July 1998 on the approximation of the laws of the member states relating to collective dismissals.



Mikołaj Stanisławski

Associate w Russell Bedford. Adwokat. Od 2017 r. związany z kancelarią Russell Bedford Poland. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. W latach 2008-2011 r. odbył aplikację adwokacką. Od 2011 r. wpisany na listę adwokatów przy Okręgowej Radzie Adwokackiej w Warszawie. W 2016 r. ukończył Podyplomowe Studium Podatków i Prawa Podatkowego UW. Specjalizuje się w sprawach podatkowych oraz karno-skarbowych.

Słowa kluczowe: prawo, podatki, opodatkowanie, postępowanie dowodowe, przychody, ujawnione źródła, źródła nieujawnione, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

PRZEBIEG POSTĘPOWANIA DOWODOWEGO W SPRAWACH DOTYCZĄCYCH OPODATKOWANIA PRZYCHODÓW NIEZNAJDUJĄCYCH POKRYCIA W UJAWNIONYCH ŹRÓDŁACH LUB POCHODZĄCYCH ZE ŹRÓDEŁ NIEUJAWNIONYCH W ŚWIELE PRZEPISÓW USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH W BRZMIENIU OBOWIĄZUJĄCYM OD 1 STYCZNIA 2016 ROKU

W niniejszym artykule przedstawiony został model postępowania dowodowego przeprowadzanego w toku postępowania dotyczącego opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Aktualnie obowiązujące zasady opodatkowania tego rodzaju przychodów zostały wprowadzone poprzez nowelizację ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹. Ustawą z 16 stycznia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy - Ordynacja podatkowa² ustawodawca zdecydował się na dodanie do u.p.d.o.f. Rozdziału 5a, który w zamiarze miał precyzyjnie regulować kwestie związane z tym opodatkowaniem. Przywołana nowelizacja u.p.d.o.f. była konsekwencją dwóch wyroków Trybunału Konstytucyjnego³, na mocy których stwierdzono, iż przepisy regulujące dotychczas omawianą materię były niekonstytucyjne.

1. Wprowadzenie - nowelizacja u.p.d.o.f.

W przytoczonym Rozdziale 5a ustawodawca stworzył nowy, kompleksowy system opodatkowania przychodów nieznajdujących pokry-

cia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. W rozdziale tym:

- zdefiniowano przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub

1 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1509, dalej u.p.d.o.f.

2 Dz.U. 2015 poz. 251, dalej ustawa nowelizująca.

3 Por. wyroki TK z 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09, Dz.U. 2013 poz. 985 i z 29 lipca 2014 r., sygn. akt P 49/13, Dz.U. 2014 poz. 1052.

pochodzących ze źródeł nieujawnionych;

- przyjęto zasadę, iż w pierwszej kolejności należy dążyć do ustalenia źródła pochodzenia przychodów i ich opodatkowania stawką inną niż według stawki sankcyjnej;
- określono, w jakich sytuacjach organ podatkowy może ustalić wysokość zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, a w jakich podatek od przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych;
- wskazano, że zobowiązanie podatkowe z tytułu opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych nie będzie powstawać, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie zostanie doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku, w którym powstał obowiązek podatkowy;
- wprowadzono domniemanie, że uzyskane przez podatnika przychody wynikają z czynności, które mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy; domniemanie to będzie można obalić wykazując, że przychody wynikają z czynności niemożących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy⁴.

Należy zwrócić uwagę, iż nowelizacja nie wprowadziła żadnych modyfikacji w zakresie dowodów, za pomocą których organ może dokonywać ustaleń stanowiących podstawę do wydania decyzji w sprawie. Wobec tego zastosowanie w trakcie postępowania podatkowego dotyczącego dochodów nieujawnionych będzie miało w dalszym ciągu Rozdział 11 Działu IV ustawy z 29

sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa⁵ w niezmodyfikowanej postaci. Istotnym *novum* w regulacji dotyczącej przepisów o opodatkowaniu przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych jest opisana w art. 25g ust. 7 u.p.d.o.f. norma, na podstawie której organy podatkowe będą dążyć do opodatkowania określonych przychodów (dochodów) z określonych źródeł pochodzenia zgodnie z właściwymi przepisami. Możliwość taka będzie miała miejsce w przypadku ustalenia w toku postępowania źródła pochodzenia przychodów (dochodów) i ich wysokości. Jednocześnie stwierdzenie takiego faktu wykluczać będzie możliwość uznania takich przychodów (dochodów) jako przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych⁶.

Ważną zmianą wprowadzoną przez ustawę nowelizującą jest nowy przepis zawarty w art 2 ust. 6 u.p.d.o.f. Było to podyktowane faktem, iż w dotychczasowej praktyce organów podatkowych spotykano się ze stosowaną przez podatników obroną przed uiszczeniem podatku dochodowego, która polegała na tłumaczeniu, że przychody przeznaczone na pokrycie poniesionych wydatków pochodzą z działalności przestępczej. Takie przedstawienie źródła pochodzenia przychodów stawiało organy podatkowe w trudnej sytuacji powodującej konieczność udowodnienia, iż źródło przychodów było w rzeczywistości inne. Zgodnie z brzmieniem u.p.d.o.f. obowiązującym od 1 stycznia 2016 r. przyjmuje się, że przychody podatnika pochodzą z czynności, które mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, chyba że z dowodu przedłożonego przez podatnika można wykazać istnienie przeciwnego stanu

faktycznego (tj., że przychody pochodzą z działalności przestępczej lub z innych czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy)⁷. Nadto omawiana nowelizacja wprowadziła zmiany w o.p. Dodany art. 68 § 4a o.p. stwierdza, iż zobowiązanie podatkowe z tytułu opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy w tym zakresie. Rozszerzono również zakres przypadków, kiedy może zostać zastosowana procedura czynności sprawdzających poprzez wprowadzenie pkt. 4 w art. 272 o.p., na podstawie którego będzie można dokonywać weryfikacji poniesionych przez podatnika wydatków i uzyskanych przychodów (dochodów) nieopodatkowanych – w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania z tytułu przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

2. Osoby, które mogą posiadać przychody niezajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych

Z uwagi na charakter postępowania w sprawach przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, w obszarze zainteresowania organów podatkowych pozostają dość specyficzne grupy osób. Listę takich osób znaleźć można w wytycznych Ministra Finansów dla urzędów kontroli skarbowej i urzędów skarbowych, dotyczących postępowania w sprawie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnio-

4 Uzasadnienie do projektu ustawy nowelizującej, <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/druk.xsp?nr=3032>, s. 6.

5 T.j. Dz.U. 2018 poz. 800, dalej o.p.

6 Tamże, s. 17.

7 J. Marciniuk (red.), *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, wyd. 17, Warszawa 2016, s. 813-814.

nych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych z grudnia 2010 r.⁸. Są to osoby „nabywające mienie znacznej wartości, osoby o wyrazistej majątności, bądź osoby, co do których istnieje przypuszczenie, iż mogą uzyskiwać inne niż deklarowane dochody, w tym m.in.:

- nabywcy nieruchomości o znacznej wartości na terenie całego kraju, a także poza granicami RP,
- nabywcy rzeczy ruchomych o znacznej wartości oraz luksusowych usług (np. wycieczek zagranicznych),
- osoby kupujące dobra luksusowe: jachty, łodzie motorowe, drogie samochody, samoloty, drogi sprzęt elektroniczny, antyki, dzieła sztuki, wyroby jubilerskie, wyposażenie wnętrz itp.,
- inwestorzy giełdowi,
- osoby posiadające znaczne lokaty bankowe oraz posiadające rachunki w wielu bankach,
- nabywcy znacznych ilości udziałów lub akcji w spółkach prawa handlowego,
- właściciele nowo powstałych firm, ze szczególnym uwzględnieniem osób młodych – w kręgu zainteresowania powinny znaleźć się osoby likwidujące firmy po krótkim okresie ich działania, a następnie zakładające nowe podmioty działające w tej samej lub pokrewnej branży,
- przedsiębiorcy stale ponoszący stratę z prowadzonej działalności gospodarczej lub wykazujący bardzo niskie dochody, a jednocześnie nabywający mienie znacznej wartości,
- osoby niedeklarujące żadnych dochodów, a ponoszące znaczne wydatki,
- osoby młode, nabywające nieru-

chomości oraz inne dobra ruchome o znacznej wartości,

- darczyńcy i pożyczkodawcy znacznych wartości,
- uczestnicy fikcyjnych transakcji (tzw. słupy) oraz osoby firmujące cudzą działalność gospodarczą,
- przedstawiciele określonych grup zawodowych, tzw. wolnego zawodu (np. lekarze, prawnicy, ekonomiści, inżynierowie, architekci, geodeci, rzemieślnicy patentowi, tłumacze, księgowi),
- osoby wpłacające kaucje sądowe o znacznej wartości,
- urzędnicy administracji publicznej i samorządowej podejrzani o działania korupcyjne i/lub postrzegani jako niewspółmiernie majątni w porównaniu z ich oficjalnym wynagrodzeniem,
- osoby mające dostęp do informacji finansowych, które mogą być przedmiotem zainteresowania innych podmiotów (członkowie zarządu spółek z udziałem Skarbu Państwa oraz spółek komunalnych, menadżerowie, dyrektorzy przedsiębiorstw),
- prezesi spółdzielni mieszkaniowych, członkowie komisji przetargowych lub inne osoby mające bezpośredni wpływ na wyniki przetargów,
- członkowie zarządów i rad nadzorczych spółek handlowych zarejestrowanych w tzw. rajach podatkowych oraz osoby współdziałające z tymi firmami,
- osoby zaniżające przychody z działalności gospodarczej, nieposiadające kas fiskalnych, w tym w szczególności działające w handlu na bazarach oraz osoby świadczące usługi dla ludności, tj. budowla-

ne, gastronomiczne, przewozowe, związane z kulturą fizyczną itp.”⁹.

Ujawnienie instrukcji ministra finansów spotkało się z szerokim odzewem w prasie¹⁰, a także wśród parlamentarzystów. Fakt tak rozbudowanej listy osób, wobec których potencjalnie może zostać wszczęte postępowanie, tłumaczono w odpowiedzi udzielonej przez Ministerstwo Finansów na interpelację poselską, „że to jedynie przykładowe obszary zainteresowania organów skarbowych, w których, na podstawie dotychczasowych doświadczeń, możliwe jest ryzyko wystąpienia dochodów nieujawnionych”¹¹. Podano również, iż najliczniejszą grupą osób ukrywającą dochody są osoby prowadzące działalność gospodarczą, a sprawy prowadzone wobec takich osób stanowiły 61,8% ogółu prowadzonych spraw. Do grupy podwyższonego ryzyka można również zaliczyć osoby wchodzące w struktury zorganizowanych grup przestępczych oraz członków ich rodzin, czy szerzej, osoby czerpiące korzyści z działalności przestępczej¹². Biorąc pod uwagę treść art. 2 ust. 6 u.p.d.o.f., możliwość wydania decyzji w sprawie takich osób jest jak najbardziej realna. Podaje się także, iż instytucja opodatkowania przychodów nieujawnionych może być zastosowana nie tylko w celu zwalczania szarej strefy. Może ona być również wykorzystywana wobec podatników, którzy „rozdysponowują swój majątek kosztem wierzyciela podatkowego – Skarbu Państwa, czy też przekazują środki pieniężne pochodzące z przestępstwa, które na podstawie przepisów prawa karnego powinny ulec podatkowi”¹³.

8 <http://www.hfhrpol.waw.pl/precedens/images/stories/wytyczne%20MF.pdf>; dostępność 31 marca 2016 r.

9 Wytyczne ministra finansów z grudnia 2010 r., s. 4-5.

10 Zob. P. Rochowicz, *Czarna lista fiskusa*, „Rzeczpospolita”, 10 maja 2012 r., <http://www.rp.pl/artukul/872762-Czarna-lista-fiskusa.html#ap-1>.

11 Odpowiedź Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia Ministra – na interpelację nr 4891 w sprawie wydanej przez Ministerstwo Finansów instrukcji dotyczącej osób podejrzanych o ukrywanie dochodów; <http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=333BA09C>.

12 I. Kowalska, *Zasady odpowiedzialności podatnika z tytułu nieujawnionych dochodów*, „Przegląd Podatkowy” 2/2006, s. 15.

3. Weryfikacja realizacji zobowiązań podatkowych za pomocą czynności sprawdzających

W przypadku, kiedy organy skarbowe stwierdzą istnienie w roku podatkowym nadwyżki wydatku nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi, powinno zostać przeprowadzone postępowanie mające na celu wyjaśnienie takiego stanu rzeczy. Weryfikacja ta następuje poprzez przeprowadzenie kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. Poprzedzać je może przeprowadzenie czynności sprawdzających, opisanych w Dziale V o.p. Wprowadzenie do przepisów o.p. pkt. 4 w art. 272 zakończyło dotychczas występujące w praktyce spory co do możliwości zastosowania Działu V o.p. także do przychodów nieujawnionych¹⁴. Rozszerzenie zakresu czynności, jakie można przeprowadzić na podstawie art. 272 o.p. spotkało się jednak z krytyką. Zarzuty dotyczące pkt. 4 art. 272 o.p. sprowadzają się do kwestionowania zasadności prowadzenia czynności sprawdzających wobec spraw dotyczących przychodów nieujawnionych, gdyż celem przewodnim czynności sprawdzających jest korekta deklaracji składanych przez podatnika. Wprowadzenie możliwości prowadzenia czynności sprawdzających również w stosunku do przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych prowadzić może do wyeliminowania cech odróżniających postępowanie podatkowe od czynności sprawdzających¹⁵.

W związku z obowiązującym brzmieniem przepisów o.p. dostrzegalny jest problem, który powstał przez rozszerzenie zakresu czynności przewidzianych art. 272 o.p. Mianowicie Dział V o.p. nie zawiera żadnych dalszych uprawnień, które mogłyby przysługiwać organom

skarbowym w związku z prowadzoną weryfikacją poniesionych przez podatnika wydatków i uzyskanych przychodów. Tym samym obecnie można jedynie domniemywać, za pomocą jakich działań będą realizowane czynności sprawdzające w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Katalog tych działań jest ściśle określony w przepisach art. 272-280 o.p. Mając na względzie specyfikę przychodów nieujawnionych, których istotą pozostaje fakt, iż podatnik tych przychodów wcześniej nie zgłaszał do opodatkowania we właściwych deklaracjach podatkowych, wydaje się, iż organ prowadzący czynności sprawdzające po powzięciu wiadomości o zaistnieniu u podatnika nadwyżki wydatku nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi, mógłby na podstawie art. 274a § 2 o.p. jedynie wezwać podatnika do złożenia stosownych wyjaśnień co do poprawności złożonych deklaracji. Organ, aby móc przeprowadzić taką czynność, musiałby wskazać przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych zawartych w deklaracji, zatem musiałby wcześniej posiadać wiedzę, która pozwalałaby mu przypuszczać, że deklaracje złożone przez podatnika nie są rzetelne.

Taki sposób zastosowania art. 274a § 2 o.p. w przypadku postępowań dotyczących dochodów nieujawnionych miał miejsce w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2015 r. i spotkał się z krytyką jako niezgodny z prawem. Wydaje się, iż wprowadzenie pkt. 4 do art. 272 o.p. spowoduje jedynie usankcjonowanie dotychczas spotykanego w praktyce organów skarbowych trendu polegającego na poprzedzaniu kontroli podatkowej czy postępowania podat-

kowego przeprowadzeniem czynności sprawdzających.

4. Wszczęcie postępowania lub kontroli podatkowej w sprawach dotyczących przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych

Podstawą umożliwiającą wszczęcie postępowania lub kontroli podatkowej przez organy skarbowe jest posiadanie wiedzy na temat istnienia nadwyżki wydatków nad przychodami podatnika w danym roku podatkowym lub w poprzednich latach. Ważnym zagadnieniem, które pojawia się na tym etapie jest rozstrzygnięcie wątpliwości czy postępowanie podatkowe prowadzone w związku z ewentualnym istnieniem przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych powinno być poprzedzone przeprowadzeniem kontroli podatkowej. Żaden przepis o.p. nie nakazuje wprost przeprowadzenia kontroli podatkowej, zanim nastąpi wszczęcie postępowania podatkowego. Wydaje się, iż zaniechanie przeprowadzenia kontroli podatkowej pozbawiłoby organy podatkowe możliwości przeprowadzenia szeregu czynności, które z uwagi na charakter postępowania w sprawach dotyczących przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych mogłyby być przydatne. W toku kontroli podatkowej można żądać od podatnika złożenia pisemnych wyjaśnień na podstawie art. 287 § 3 i 4 o.p. Art. 288 o.p. daje także możliwość, aby upoważniony pracownik organu przeprowadzający kontrolę podatkową mógł wejść na teren, do budynku lub lokalu mieszkalnego kontrolowanego w celu dokonania oględzin

13 D. Strzelec, *Opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych*, Warszawa 2015, s. 53.

14 Zob. P. Pietrasz, *Czynności sprawdzające a opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Pr. i Pod. 2008, nr 11, s. 25.

15 Zob. D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015, s. 146.

i przeszukania lokali mieszkalnych, innych pomieszczeń lub rzeczy. Aby przeprowadzić taką czynność, w myśl art. 288 § 2 o.p. niezbędne jest uzyskanie zgody prokuratora, którą wydaje się na wniosek organu podatkowego. Artykuł 288 o.p. może mieć szczególne zastosowanie w przypadku spraw dotyczących przychodów nieujawnionych.

Zgodnie z art. 282b § 1 o.p. organ podatkowy co do zasady ma obowiązek zawiadomić kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Wyjątki od tej zasady określone są w art. 282c o.p. Zgodnie z § 1 pkt 1 lit c tegoż przepisu, organ podatkowy nie zawiadamia kontrolowanego w sytuacji, kiedy sprawa dotyczy opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Cel, dla którego wprowadzono to uregulowanie do art. 282c o.p. nie budzi wątpliwości. Przeprowadzenie niezapowiedzianego przeszukania może dostarczyć organowi podatkowemu istotnych informacji, a także dowodów niezbędnych do prawidłowego określenia wysokości wydatków dokonanych przez podatnika. Przeszukanie u wytypowanego podatnika powinno być przeprowadzone po uprzednim rozpoznaniu. Dodatkowo, takie przeszkucie powinno być przeprowadzone z udziałem biegłego¹⁶. Działania takie są jak najbardziej zrozumiałe. Złożoność stanów faktycznych w tego typu sprawach powoduje, iż udział biegłego wydaje się niezbędny dla prawidłowej oceny chociażby ruchomości znajdujących się w lokalach mieszkalnych podatników. Dostrzeżenie faktu posiadania przez podatnika ruchomości mogących stanowić dużą wartość, umieszczenie ich w protokole sporządzonym z przeprowadzonej kontroli,

a następnie ich wycena na dalszym etapie postępowania ma zasadnicze znaczenie dla prawidłowego ustalenia wysokości wydatku poniesionego przez podatnika w roku podatkowym.

Należy zwrócić uwagę, iż w dotychczasowej praktyce organów podatkowych często w tego typu postępowaniach sięgano po uprawnienie wynikające z art. 285a § 3 i 4 o.p., na podstawie którego można było zażądać od kontrolowanego złożenia oświadczenia o stanie majątkowym. Organ podatkowy mógł zażądać złożenia takiego oświadczenia w sytuacji, kiedy zachodziło uzasadnione przypuszczenie, że kontrolowany nie ujawnił wszystkich obrotów lub przychodów mających znaczenie dla określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego.

Oświadczenie takie składane było pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań. W związku z postępowaniem dotyczącym dochodów nieujawnionych, możliwość taka istniała w każdym przypadku. Wyraźnie była jednak widoczna różnica między złożeniem oświadczenia na podstawie art. 285a § 3 i 4 o.p., a oświadczeniami składanymi przez stronę w toku postępowania podatkowego na podstawie art. 180 § 2 o.p. czy też zeznaniem strony, składanym na podstawie art. 199 o.p. W toku postępowania podatkowego strona miała możliwość wypowiedzenia się jednak tylko i wyłącznie po wyrażeniu przez nią na to zgody. Przepisy z art. 285a § 3 i 4 o.p. zostały jednak uchylone na mocy ustawy z 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw¹⁷, dzięki czemu od 1 stycznia 2016 r. wzmocnieniu uległa sytuacja podatnika, wobec którego prowadzona będzie kontrola podatkowa w oparciu o brzmienie aktualnie obowiązujących

przepisów Działu VI o.p. Wyrażna odmiennność postępowania podatkowego od kontroli podatkowej w kontekście przysługujących organom podatkowym uprawnień pozwala na stwierdzenie, iż poprzedzenie postępowania podatkowego kontrolą podatkową stanowić będzie zwykłą praktykę organów podatkowych w sprawach dotyczących przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

5 Postępowanie dowodowe w postępowaniu dotyczącym przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych

5.1 Zagadnienia ogólne

Analizując poszczególne elementy postępowania dowodowego w sprawach dotyczących dochodów nieujawnionych, konieczna jest również wzmianka o ogólnych zasadach postępowania podatkowego. Zasady te, biorąc pod uwagę specyfikę postępowania podatkowego w omawianym zakresie, zyskują szczególne znaczenie. Opisane w art. 120-129 o.p. ogólne zasady postępowania podatkowego mają na celu zapewnienie ochrony praw strony w toku postępowania podatkowego. Zasady te, z pewnymi wyjątkami, stanowią powtórzenie ogólnych zasad postępowania zawartych w ustawie z 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego¹⁸. W o.p. brak jest przeniesienia zasady uwzględnienia interesu społecznego i słusznego interesu strony. Dość istotnej modyfikacji poddano zasadę informowania. Artykuł 9 k.p.a. nakłada na organ postępowania obowiązek należytego i wyczerpującego informowania stron o okolicznościach faktycznych i prawnych, które mogą

¹⁶ Wytoczne ministra finansów, *op. cit.*, s. 22.

¹⁷ Dz.U. 2015 poz. 631, z późn. zm.

¹⁸ T.j. Dz.U. 2018 poz. 2096, dalej k.p.a.

mieć wpływ na ustalenie ich praw i obowiązków będących przedmiotem postępowania administracyjnego. Zdanie drugie tego przepisu nakazuje, by organy czuwały nad tym, aby strony i inne osoby uczestniczące w postępowaniu nie poniosły szkody z powodu nieznamości prawa, i w tym celu udzielają im niezbędnych wyjaśnień i wskazówek. Odpowiednik tej zasady, zawarty w art. 121 § 2 o.p., nakłada na organy podatkowe znacznie mniej rygorystyczne obowiązki, gdyż nakazuje jedynie udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania. Specyfika postępowania podatkowego stanowi uzasadnienie dla takiego ograniczenia obowiązków organu podatkowego, zwłaszcza w toku postępowania dotyczącego dochodów nieujawnionych. Podatnik będzie mógł jednak poszukiwać ochrony w innych zasadach ogólnych.

Wydaje się, iż na gruncie postępowania w sprawie dochodów nieujawnionych prowadzonego na podstawie Rozdziału 5a u.p.d.o.f. najistotniejsze znaczenie będą miały zasady prawdy materialnej i czynnego udziału strony w postępowaniu, opisane w art. 122 i 123 o.p. Zasadne staje się pytanie, na ile opisane w tych przepisach zasady zostały zmodyfikowane regulacją zawartą w art. 25g u.p.d.o.f.?

Zawarta w art. 25g ust 1 u.p.d.o.f. zasada, iż to na stronie spoczywa ciężar dowodu w zakresie wykazania przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych stanowiących pokrycie wydatku, powoduje swego rodzaju wymuszenie na tej stronie czynnego udziału w postępowaniu, co do tej pory stanowiło jedynie jej prawo.

Wiążąc tę zasadę z normą zawartą w art. 25g ust 3 u.p.d.o.f., która uprawnia stronę do uprawdopodobnienia uzyskania przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych, stanowiących pokrycie wydatku, modyfikacja ogólnej zasady zawartej w art. 123 o.p. staje się wyraźnie widoczna. Wprowadzenie zaś domniemania (w przypadku nieudowodnienia lub nieuprawdopodobnienia przychodów (dochodów), o których mowa w zdaniu pierwszym art. 25g ust 3 u.p.d.o.f., że przychody (dochody) te uznaje się za przychody ze źródeł nieujawnionych) w sposób wyraźny modyfikuje zasadę z art. 122 o.p., na podstawie której organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego.

Z uwagi na fakt, iż postępowanie dotyczące dochodów nieujawnionych i jego zakończenie w postaci wydania decyzji określającej niesie ze sobą znaczną ingerencję w sferę majątkową podatnika, wymagana jest od organów podatkowych szczególna skrupulatność stosowania przepisów procedury podatkowej. Organ podatkowy w tym postępowaniu ma możliwość dokładnego zbadania wydatków poniesionych przez podatnika w roku i porównania ich ze zgłoszonymi do opodatkowania bądź zwolnionymi z opodatkowania wartościami. Zatem podatnik musi mieć pełne spektrum możliwości wyjaśnienia źródeł pochodzenia danych środków finansowych, które w ocenie organu podatkowego są „podejrzane”. Z tego powodu w orzecznictwie NSA dostrzegalne jest wyraźne stanowisko domagające się prowadzenia postępowania podatkowego w tego typu sprawach z drobiazgowym przestrzeganiem przepisów o.p.¹⁹.

Istotne znaczenie dla postępowania w sprawach dotyczących dochodów nieujawnionych będzie miała też zasada z art. 2a o.p., wg której niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. Przepis ten wprowadzony został do o.p. na mocy art. 1 ustawy z 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw²⁰. Artykuł 2a o.p. nakazuje zatem rozstrzygać wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego²¹, jednakże biorąc pod uwagę fakt, iż szczegółowe kwestie związane z postępowaniem w zakresie opodatkowania dochodów nieujawnionych umiejscowione są w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, możliwość jego zastosowania nie budzi wątpliwości. Wprowadzenie zasady *in dubio pro tributario* do przepisów o.p. kończy dotychczasowy spór co do możliwości faktycznego jej zastosowania w trakcie postępowania podatkowego. Bezpośrednio z treści tego przepisu wynika, iż rozstrzygane na korzyść podatnika mogą być jedynie wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego (zdefiniowanych w art. 3 pkt 2 o.p.). Zatem zasada ta nie będzie miała zastosowania do ewentualnych wątpliwości co do stanu faktycznego sprawy. Dla tej materii w dalszym ciągu aktualna pozostanie zasada swobodnej oceny dowodów, szczegółowo określona w art. 191 o.p.

5.2 Środki dowodowe w postępowaniu dotyczącym przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych

Organy podatkowe, po przystąpieniu do przeprowadzenia postępowania do-

19 Zob. P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007, s. 163-164.
20 Dz.U. 2015 poz. 1197.

21 Art. 3 okt 1 o.p. wskazuje, iż ilekroć w ustawie mowa jest o ustawach podatkowych – rozumie się przez to ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich.

tyczącego dochodów nieujawnionych, powinny działać w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego (art. 122 o.p.). Organ będzie wyjaśniał ten stan faktyczny za pomocą dowodów, którymi może być wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy i jednocześnie nie jest sprzeczne z prawem (art. 180 o.p.). Norma zawarta w tym artykule jest szczególnie istotna w sprawach dotyczących dochodów nieujawnionych. Podatnik bowiem w toku postępowania będzie mógł korzystać z szerokiego spektrum środków dowodowych, dzięki którym wykaże źródło pochodzenia środków finansowych, za pomocą których dokonał konkretnych, kwestionowanych przez organy skarbowe wydatków. Otwarty katalog dowodów jest niezbędny dla ochrony praw podatnika w tego typu postępowaniach, gdyż niekiedy postępowania dotyczą wydatków podatnika poniesionych w latach poprzednich, a udowodnienie źródła pochodzenia środków finansowych, właśnie z uwagi na upływ lat, może powodować istotne trudności w przedstawieniu odpowiednich dowodów z dokumentów. Po raz kolejny przywoływana specyfika tego postępowania powoduje, iż można wyszczególnić środki dowodowe, które będą szczególnie ważne w toku postępowania dotyczącego dochodów nieujawnionych. Takim dowodem z pewnością będzie dowód z przesłuchania strony, przeprowadzony na podstawie art. 199 o.p. Jest to naturalną konsekwencją wprowadzenia do u.p.d.o.f. uregulowania zawartego w art. 25g ust. 1 oraz ust. 3. Przeniesienie ciężaru dowodu na podatnika wymusza na nim aktywny udział w postępowaniu, czego wyrazem może być składanie zeznań w toku postępowania.

Podatnik nie ma obowiązku składania zeznań, jednak w jego szeroko pojętym interesie jest skorzystanie z prawa, jakie daje mu art. 199 o.p. Specyfiką zeznań składanych przez podatnika w toku po-

stępowania podatkowego jest uprzednie uzyskanie zgody na ich złożenie, która musi być wyraźnie i kategorycznie wyrażona, co powinno znaleźć odzwierciedlenie w stosownym oświadczeniu, złożonym do protokołu sporządzanego w związku z tą czynnością.

Na gruncie brzmienia przepisów u.p.d.o.f. obowiązujących przed 1 stycznia 2016 r. istniał pogląd negujący przydatność dowodu z przesłuchania strony, zwłaszcza w toku postępowania dotyczącego dochodów nieujawnionych²². Wynikało to z faktu, że istniało przypuszczenie, iż podatnik będzie składał zeznania o treści zmierzającej do zaprzeczenia faktowi posiadania nieujawnionych źródeł przychodów (dochodów) czy też prezentowania źródeł pochodzenia środków finansowych w taki sposób, aby utrudnić czy uniemożliwić ich weryfikację przez organy skarbowe, podając przykładowo, że wydatki w roku podatkowym zostały sfinansowane z nierządu, jaki uprawniał podatnik. Istniał też pogląd, iż dowód taki nie może wnieść do prowadzonego postępowania żadnych nowych informacji, gdyż podatnik, będąc najlepiej poinformowanym co do źródeł pochodzenia wydatkowanych przez niego środków, jest jednocześnie bezpośrednio zainteresowany, aby w toku prowadzonego postępowania ustalono jak najkorzystniejszy dla podatnika stan faktyczny²³. Przyjmowanie takiej taktyki przez podatników powodowało niejednokrotnie, iż organy skarbowe traktowały ten dowód sceptycznie. Poglądy takie przestały być aktualne z uwagi na przerzucenie ciężaru dowodu na podatnika, a także z powodu opisanej w art. 191 o.p. zasady nakładającej na organy skarbowe obowiązek oceny czy dana okoliczność została udowodniona dopiero na podstawie całego zebranego w sprawie materiału dowodowego.

Tak sformułowane prawa i obowiązki podmiotów uczestniczących w postępowaniu dotyczącym przychodów nieujawnionych powodują, iż dowód z przesłuchania strony można określić jako najistotniejszy dowód, który winien zostać przeprowadzony w toku postępowania.

Tezę taką wolno sformułować nawet mimo tego, iż przepisy o.p. nie zawierają zapisu wprost nakazującego przeprowadzenie tego dowodu. Jego przeprowadzenie powinno zostać poprzedzone gruntownym przygotowaniem i znajomością konkretnej sprawy przez osobę dokonującą czynności. Jest to niezbędne, albowiem w zależności od zaprezentowanego przez podatnika źródła pochodzenia środków finansowych, w dalszym toku postępowania następować będzie weryfikacja przedstawionych przez podatnika okoliczności. Jak wynika z wytycznych ministra finansów z 2010 r. w sytuacji, kiedy strona postępowania powoływać się będzie „na czynności i zdarzenia, których nie jest w stanie udokumentować w formie pisemnej (brak dokumentów z powodu upływu zbyt długiego czasu, niezachowanie formy pisemnej dla określonych czynności prawnych itp.) kluczowe znaczenie będzie miało zebranie materiału, który pozwoli zakwestionować składane na dalszym etapie postępowania oświadczenia, ze względu na nieścisłości lub też sprzeczności”²⁴. Wydaje się, iż tak sformułowane wytyczne ministra finansów, z uwagi na aktualne brzmienie przepisów regulujących postępowanie dotyczące przychodów nieujawnionych straciły nieco na aktualności. Przyczyny tego dopatrywać się można w przeniesieniu ciężaru dowodu na podatnika, który winien wykazać, że przychody (dochody) opodatkowane lub przychody (dochody) nieopodatkowane stanowiły pokrycie wydatku. W stosunku zaś do przychodów (dochodów) opodatkowa-

22 Por. D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, op. cit., s. 176-177.

23 Por. P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007, s. 171.

24 Wytyczne ministra finansów, op. cit., s. 23.

nych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych, o których mowa w art. 25b ust 4 pkt 3 u.p.d.o.f., które stanowiły pokrycie wydatku i nastąpiło przedawanie tego zobowiązania podatkowego, to na podatniku spoczywa jedynie obowiązek ich uprawdopodobnienia. Jest zatem wyraźnie widoczne rozróżnienie między dwoma „rodzajami” przychodów (dochodów), których wykazanie jako stanowiące pokrycie wydatku konieczne jest dla uniknięcia potraktowania przychodów (dochodów) podatnika w oparciu o treść art. 25b ust 1 pkt 1 i 2 u.p.d.o.f.

Do katalogu środków dowodowych związanych z aktywnym uczestnictwem strony postępowania zaliczyć trzeba również złożenie oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej, które odbierane jest w celu potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego, przewidziane art. 180 § 2 o.p. Odebranie takiego oświadczenia jest dopuszczalne w sytuacji, kiedy żaden przepis prawa nie wymaga urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego w drodze zaświadczenia. Możliwość odebrania od strony oświadczenia w trybie przewidzianym art. 180 § 2 o.p. niesie ze sobą istotne problemy. Z jednej strony oświadczenie takie winno być traktowane jako zwykły środek dowodowy, który podlega ocenie przez organ prowadzący postępowanie. Jednak dostrzegalny jest problem, który pozwala na przyjęcie wniosku, iż składanie oświadczeń w toku postępowania dotyczącego dochodów nieujawnionych może być uznane za bezprzedmiotowe²⁵.

Odnoszenia wymaga także praktyka stosowana przez organy skarbowe w toku postępowań dotyczących przychodów nieujawnianych, związana z pośiłkowaniem się uprawnieniem wynikającym z art. 155 o.p. Na podstawie tego

przepisu wzywano podatnika do złożenia wyjaśnień, albowiem uznawano, iż jest to niezbędne do ustalenia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia.

Domaganie się przez organ skarbowy od podatnika złożenia wyjaśnień cechuje się tym, iż w razie braku jego reakcji na takie wezwanie istnieje możliwość nałożenia na niego kary porządkowej. Co więcej, strona nie może się uchylić od złożenia takich wyjaśnień, odmawiając na nie zgody, gdyż takie uprawnienie przysługuje wyłącznie w przypadku przesłuchania strony. W praktyce spotykano się z zastępowaniem przeprowadzenia dowodu z przesłuchania strony właśnie wzywaniem strony do złożenia wyjaśnień. Z uwagi na problem z zakwalifikowaniem takich wyjaśnień do środków dowodowych mogących stanowić podstawę rozstrzygnięcia, spotkać się można z głosami krytyki organów skarbowych, które sięgają po uprawnienie z art. 155 o.p.²⁶. Opisane wątpliwości zrodziły się w związku z wytworzoną przez organy podatkowe praktyką wzywania podatnika do przedstawienia wyjaśnień odnośnie do ewidencji środków trwałych prowadzonych przez przedsiębiorstwa telekomunikacyjne. Jak wskazywano, szczegółowa analiza takich ewidencji (w opisywanym przypadku ewidencji kabli telekomunikacyjnych) byłaby dla pracowników organów podatkowych utrudniona i czasochłonna. Wobec tego, korzystając z uprawnień wynikających z art. 155 o.p., postanowiono jakoby „przerzucić” na podatnika konieczność przedstawienia informacji, na podstawie których możliwe byłoby wymierzenie podatku. Ewentualne wyjaśnienia podatnika stanowiłyby zatem podstawę ustaleń faktycznych organu podatkowego w danej sprawie. Podniesiono zarzut, iż takie informacje powinny być uzyskiwane w drodze przesłuchania

strony na podstawie art. 199 o.p. Jednak aby je uzyskać, wymagana jest zgoda strony. Takiego uprawnienia podatnik nie ma w przypadku zażądania od niego złożenia wyjaśnień. Z tego powodu postulowano, aby podatnik traktował takie wezwanie do złożenia wyjaśnień jako konieczność złożenia zeznań. Następnie, na podstawie art. 199 o.p. mógłby odmówić zgody na złożenie takich „wyjaśnień”. Ewentualnie podatnik mógłby uznać, że został skutecznie wezwany do złożenia wyjaśnień, jednak ich szczegółowy zakres mógłby objąć materię, która powinna być uzyskiwana przez organ podatkowy li tylko w drodze przesłuchania, w związku z czym miałby prawo do odmowy ich złożenia.

Orzecznictwo dopuszcza jednak taką praktykę w oparciu o treść 180 o.p., uznając złożone wyjaśnienia jako dowód, gdyż zgodnie z tym przepisem dowodem może być wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy i nie jest sprzeczne z prawem. Zaznacza się jednak, iż czynność ta nie może być dokonana z zamiarem obejścia prawa, które daje stronie możliwość odmowy udzielenia zgody na jej przesłanie²⁷. Równie ważnym i często pojawiającym się dowodem w toku postępowań dotyczących przychodów nieujawnionych będzie dowód z przesłuchania świadków. Zgodnie z art. 196 § 1 o.p. zasadą jest, że świadkiem może być każdy, kto posiada wiedzę dotyczącą przedmiotu postępowania podatkowego i taka osoba nie ma prawa odmówić złożenia zeznań (wyjątek dotyczy małżonka strony, wstępnych, zstępnych i rodzeństwa strony oraz powinowatych pierwszego stopnia, jak również osób pozostających ze stroną w stosunku przysposobienia, opieki lub kurateli). Podobnie jak w postępowaniach dotyczących innych gałęzi prawa, o.p. przewiduje pewną grupę

25 Por. D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, op. cit., s. 186-187.

26 Por. B. Brzeziński, W. Morawski, *Zastępowanie zeznań strony jej wyjaśnieniami – przykład obejścia prawa przez organ podatkowy*, „Przegląd Podatkowy” 5/2011, s. 6-11.

27 D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, op. cit., s. 179.

osób, które nie mogą być świadkami. Zgodnie z art. 195 o.p. będą to osoby niezdolne do postrzegania oraz komunikowania swoich spostrzeżeń, osoby obowiązane do zachowania w tajemnicy informacji niejawnych na okoliczności objęte tajemnicą, jeżeli nie zostały, w trybie określonym obowiązującymi przepisami, zwolnione z obowiązku zachowania tej tajemnicy, a także duchowni prawnie uznanych wyznań – co do faktów objętych tajemnicą spowiedzi.

Aktualnie obowiązujące przepisy regulujące opodatkowanie dochodów nieujawnionych powodują, iż zgłaszanie przez strony postępowania wniosków o przesłuchanie świadków będzie częstszą praktyką. Jest to konsekwencją zmian, jakie wprowadził ustawodawca w u.p.d.o.f., które weszły w życie 1 stycznia 2016 r., na mocy których podatnicy będą mogli wskazywać, jako źródło dokonanych wydatków, przychody, które dotychczas nie zostały zgłoszone do opodatkowania.

Można zatem założyć, iż podatnicy będą zgłaszać wnioski o przesłuchanie świadków na okoliczność wysokości osiąganych dochodów w okresach wcześniejszych, poprzedzających te kwestionowane przez organy skarbowe, na okoliczność osiągnięcia dochodów za granicą itp. Istnieje też możliwość, że podatnicy, chcąc uniknąć zastosowania przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych do osiągniętych przez nich przychodów (dochodów), będą składali wnioski o przesłuchanie świadków na okoliczność, iż zgromadzone przez nich mienie lub wysokość wydatkowych w roku podatkowym środków pochodzą z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Przyjęte w art. 2 ust 6 u.p.d.o.f. domniemanie nakazuje, aby w przypadku braku przeciwnego dowodu uznawać, że przychody te pochodzą z czynności, które mogą być przedmiotem prawnie skutecz-

nej umowy. Zatem jeśli podatnik będzie dążył do wykazania tezy przeciwnej, będzie zmuszony do podjęcia inicjatywy dowodowej, za pomocą której będzie mógł to potwierdzić. Środkiem do osiągnięcia tego celu w pierwszej kolejności będzie dowód z zeznania świadka, za pomocą którego podatnik będzie mógł udowodnić, że przychody pochodzą z przestępstwa lub innej aktywności, która nie może być uznana za prawnie skuteczną umowę. Zawarte w art. 2 ust. 6 u.p.d.o.f. sformułowanie „w przypadku braku przeciwnego dowodu” otwiera przed podatnikami dość szerokie możliwości. Taki zapis w ustawie nie stoi na przeszkodzie, aby wyłącznie jednym dowodem obalić domniemanie, że przychody pochodzą z czynności mogącej być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Hipotetycznie można przyjąć, iż podatnik przedstawi dowód w postaci zeznania świadka, za pomocą którego będzie wykazywał, że źródłem finansowania wydatku są przychody z czynów zabronionych. Tym samym spełniłaby się przesłanka z art. 2 ust 6 u.p.d.o.f. istnienia dowodu przeciwnego, co zamykałoby organom skarbowym drogę do wydania decyzji w związku z prowadzonym postępowaniem dotyczącym dochodów nieujawnionych. Szczegółowej analizy tego przepisu należy się jednak spodziewać w orzeczeniach sądów administracyjnych, które będą badać zaskarżone przez podatników niekorzystne dla nich decyzje.

Istotnym aspektem postępowania dowodowego w toku prowadzonej sprawy dotyczącej nieujawnionych dochodów będzie badanie dowodów z dokumentów. Dowody z dokumentów w toku postępowania będą obejmować szerokie spektrum środków dowodowych. W pierwszej kolejności będą to księgi podatkowe podatnika i składane przez niego deklaracje, a także inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego

albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe (art. 181 o.p.). W toku postępowania wykorzystane mogą zostać również dokumenty pochodzące z banków i innych instytucji finansowych (art. 182-185 o.p.). Zawarte w art. 181 o.p. sformułowanie „w szczególności” pozwala jednak podatnikom na przedstawienie w toku postępowania również innych dokumentów, urzędowych bądź prywatnych, za pomocą których wywodzić będą korzystne dla siebie skutki prawne. Bogactwo stanów faktycznych w sprawach dotyczących dochodów nieujawnionych wskazuje, iż dokumentem takim może być zarówno bilet lotniczy, jak też paszport z pieczęciami²⁸.

Interesującym zagadnieniem jest również możliwość wykorzystania w toku postępowania dotyczącego dochodów nieujawnionych dowodu z opinii biegłego. Możliwość przeprowadzenia takiego dowodu dopuszcza art. 197 § 1 o.p., który stanowi, iż w przypadku, gdy w sprawie wymagane są wiadomości specjalne, organ podatkowy może powołać na biegłego osobę dysponującą takimi wiadomościami, w celu wydania opinii.

Należy zwrócić uwagę, że art 197 § 2 o.p. przewiduje możliwość obligatoryjnego przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego w sytuacji, kiedy wymagają tego przepisy prawa podatkowego. Przepisy Rozdziału 5a o.p. nie określają wprost konieczności przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego. Istotne jest jednak zawarte w art. 25g ust. 6 u.p.d.o.f. odesłanie do jej art. 19. Będzie ono miało zastosowanie w sytuacji, kiedy podatnik nie dysponuje dowodami potwierdzającymi wartość mienia zgromadzonego w roku podatkowym. Wartość tego mienia będzie ustalana w oparciu o sporządzoną na potrzeby postępowania podatkowego opinię biegłego. Możliwość skorzystania z opinii biegłego zaistnieje również w momencie identyfikacji majątku po-

28 Wyrok NSA z 18 czerwca 2015 r., sygn. akt II FSK 938/15.

datnika, którego wartość może sugerować, iż podatnik ten uzyskuje dochody przekraczające dochody zgłoszone do opodatkowania. Takie sytuacje mogą mieć miejsce w przypadku ujawnienia u podatnika nietypowych ruchomości, antyków czy dzieł sztuki. Dostrzeżenie tego typu majątku przez osobę nieposiadającą wiedzy specjalistycznej jest niejednokrotnie utrudnione, albowiem osoba nieposiadająca kierunkowego wykształcenia oraz doświadczenia nie jest w stanie prawidłowo ocenić nie tylko wartości danej ruchomości, ale również tego, iż dany obiekt może przedstawiać dużą wartość. Mając na względzie fakt, iż znacząca większość postępowań podatkowych prowadzonych w tym zakresie dotyczy jednak osób prowadzących działalność gospodarczą, które ukrywają rzeczywistą wysokość przychodów z tego źródła, a ilość stanów faktycznych dotyczących tego typu majątku będzie z pewnością niewielka, to jednak nie można ich całkowicie wykluczyć. Mimo iż podatnicy posiadający tego typu majątek będą przede wszystkim w zakresie zainteresowania organów ścigania, to nie można wykluczyć, iż przepisy Rozdziału 5a o.p. również będą miały zastosowanie w ich przypadku. Wobec tego możliwość przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego w toku postępowania dotyczącego przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych jest jak najbardziej realna.

Mając na względzie powyższe uwagi, zasadne wydaje się, aby w toku prowadzenia postępowania dokonywać szczegółowych oględzin ruchomości należących do podatnika. Możliwość taką dopuszcza art. 198 o.p., który stanowi, iż w razie potrzeby organ podatkowy może przeprowadzić oględziny.

Konieczność przeprowadzenia oględzin wydaje się uzasadniona w sytuacji, kiedy organ podatkowy posiada informacje, iż podatnik może zostać objęty postępowaniem w zakresie dochodów nieujaw-

nionych i podatnik ten jest w posiadaniu ruchomości o dużej wartości. W takiej sytuacji przeprowadzenie oględzin wytypowanych ruchomości może spowodować, że zostanie ujawniony rzeczywisty majątek podatnika, który następnie zostanie zbadany przez odpowiednich biegłych posiadających wiedzę specjalistyczną, umożliwiającą określenie wartości tych przedmiotów. Można również założyć, że organy podatkowe, dysponując informacjami, iż podatnik jest w posiadaniu majątku, którego wycena będzie wymagała przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego, będą uznawały konieczność uczestniczenia przez odpowiedniego biegłego już przy pierwszych czynnościach dokonywanych w ramach postępowania. Pozwoli to na prawidłowe zidentyfikowanie majątku podatnika. Uwzględniając charakterystykę postępowania, dowody, jakie będą przeprowadzane w jego toku można sklasyfikować w następujący sposób. Do pierwszej grupy dowodów zaliczyć trzeba zeznania podatnika, które ujmować należy szeroko – jako pochodzące od niego wszelkie informacje i wyjaśnienia. Drugą grupę tworzyć będą wszelkie dowody zgromadzone przez organ podatkowy, które potwierdzają zasadność wszczęcia postępowania podatkowego i wydania decyzji dotyczącej określenia przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Trzecią grupę dowodów stanowić będą dowody, których przeprowadzenia domagał się będzie podatnik, w celu wykazania, iż poniesione wydatki i zgromadzone mienie zostało pokryte przy pomocy przychodów opodatkowanych lub przychodów nieopodatkowanych w rozumieniu art. 25b ust 3 i 4 u.p.d.o.f. Do klasyfikacji tej można jeszcze zaliczyć ewentualnie dowody, które będą przeprowadzane przez organ podatkowy w celu podważenia okoliczności, jakie chce udowodnić podatnik przy pomocy zgłaszanych przez niego dowodów. Przedstawione powyżej omówienie dowodów, które mogą

być przeprowadzone w toku postępowania dotyczącego opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, stanowi podstawę do wydania decyzji, w której ustala się wysokość dochodów (przychodów) podatnika.

Podsumowanie

Celem niniejszego artykułu jest przybliżenie modelu postępowania dowodowego przeprowadzanego w toku postępowania dotyczącego opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych w oparciu o przepisy u.p.d.o.f., obowiązujące od 1 stycznia 2016 r., po wejściu w życie ustawy nowelizującej. Należy zauważyć, że wyraźne określenie zakresu obowiązków zarówno strony, jak i organu podatkowego wyeliminuje wcześniej istniejące problemy co do tego, na kim ciąży obowiązek dowodzenia w toku postępowania podatkowego. Trzeba też podkreślić, iż ustawodawca przewidział w art. 25g ust. 7 u.p.d.o.f. możliwość opodatkowania na zasadach ogólnych przychodów, co do których w toku postępowania podatkowego zostanie wykazane ich źródło pochodzenia. Będzie to miało wpływ na postępowanie dowodowe, albowiem podatnicy będą mogli w toku postępowania wykazywać, za pomocą środków dowodowych, iż uzyskane przez nich przychody pochodziły z konkretnych źródeł określonych w u.p.d.o.f. Dzięki temu można będzie uniknąć opodatkowania przychodów stawką 75%, co nie było możliwe na podstawie wcześniejszych regulacji.

Omawianą zmianę należy ocenić pozytywnie. Przepisy Rozdziału 5a u.p.d.o.f. regulują zagadnienie w sposób zdecydowanie bardziej precyzyjny w porównaniu do przedtem obowiązujących przepisów. Pozwala to przypuszczać, że praktyka i orzecznictwo w sprawach dotyczących tego źródła przychodu nie

będą budzić tak wielu kontrowersji. Dzięki temu znacząco się też zmniejszyło ryzyko wytworzenia praktyki sto-

sowania prawa niezgodnej z normami demokratycznego państwa prawnego. Tezę tę potwierdza fakt, że przepisy

obowiązują od ponad trzech lat i jak na razie brakuje opinii domagających się ich zmiany.

Summary

Mikołaj Stanisławski

The course of evidence in cases regarding taxation of revenues not covered by the disclosed sources or from sources not disclosed in the light of the provisions of the Personal Income Tax Act as in force from 1 January 2016

The article is an attempt to look at the evidentiary model carried out in the course of evidence regarding taxation of revenues not covered by coverage in disclosed sources or from undisclosed sources. The current taxation rules for this kind of revenues have been introduced through a comprehensive amendment to Act of 26 July 1991 on personal income tax. The legislator decided to add the Chapter 5a to the Act on personal income tax, which was intended to precisely regulate the taxation of such income.



POJĘCIE ZORGANIZOWANEJ CZĘŚCI PRZEDSIĘBIORSTWA W USTAWACH PODATKOWYCH

Uznanie zespołu składników materialnych i niematerialnych za zorganizowaną część przedsiębiorstwa na gruncie przepisów ustaw podatkowych ma często fundamentalne znaczenie dla określenia skutków podatkowych różnego rodzaju transakcji. Na gruncie ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹ każda forma zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa jest uznawana za czynność, która nie podlega temu podatkowi, ze wszystkim tego konsekwencjami. Z kolei na gruncie ustaw o podatku dochodowym, jeżeli przedmiot wkładu niepieniężnego (aportu) jest zorganizowana część przedsiębiorstwa, to nie ustala się przychodu na dzień jego wniesienia. Jeszcze bardziej doniosłe w skutkach są konsekwencje podziału spółek kapitałowych, gdy wydzielany majątek (a przy podziale przez wydzielenie również majątek pozostający w spółce dzielonej) nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa – po stronie określonych uczestników restrukturyzacji wystąpi m.in. obowiązek wykazania przychodu, który klasyfikowany jest jednocześnie do przychodów z zysków kapitałowych.

Wprowadzenie – definicja zorganizowanej części przedsiębiorstwa

We wszystkich ustawach podatkowych, w których jest mowa o zorganizowanej części przedsiębiorstwa, obowiązuje taka sama definicja. Przez zorganizowaną część przedsiębiorstwa rozumie się organizacyjnie i fi-

nansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania (art. 4a pkt 4 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od

Paweł Dymłang

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

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



Słowa kluczowe: podatki, przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa, nieruchomości, zespół składników materialnych i niematerialnych, zobowiązania, orzecznictwo, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

¹ T.j. Dz.U. 2018 poz. 2174, dalej u.p.t.u.

osób prawnych², dalej u.p.d.o.p., art. 5a pkt 4 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³, dalej u.p.d.o.f., art. 2 pkt 27e) u.p.t.u.

Warto zwrócić uwagę, że definicja występująca na gruncie u.p.t.u. stanowi jednocześnie implementację art. 19 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁴. Przepis ten stanowi, że w przypadku przekazania, odpłatnie lub nieodpłatnie lub jako aportu do spółki całości lub części majątku, państwa członkowskie mogą uznać, że dostawa towarów nie miała miejsca i że w takim przypadku osoba, której przekazano towary, będzie traktowana jako następca prawny przekazującego. W przypadkach gdy odbiorca nie podlega w pełni opodatkowaniu, państwa członkowskie mogą przedsięwziąć środki niezbędne w celu uniknięcia zakłóceń konkurencji. Mogą także przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania poprzez wykorzystanie przepisów niniejszego artykułu. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z 10 listopada 2011 r.⁵ uznał, iż stwierdzenie, że nastąpiło przekazanie przedsiębiorstwa lub jego samodzielnej części w rozumieniu tego przepisu wymaga, by całość przekazanych składników pozwalała na prowadzenie samodzielnej działalności gospodarczej (podobnie TSUE w wyroku z 27 listopada 2003 r.⁶). Okoliczność, że zorganizowaną część przedsiębiorstwa tworzy zespół składników majątkowych zdolny do prowadzenia niezależnej (samodzielnej) działalności gospodarczej należy rozumieć w ten sposób, że w kształcie, w jakim zespół ten jest zbywany, może on wyko-

nywać określone zadania gospodarcze. Innymi słowy, realizacja określonych zadań gospodarczych możliwa jest z wykorzystaniem tego określonego zespołu składników majątkowych, nie zaś dopiero w połączeniu z innymi składnikami majątkowymi, czy też dopiero w połączeniu z przedsiębiorstwem nabywcy.

Jak uznał NSA w wyroku z 24 listopada 2016 r.⁷, zawarte w definicji występującej na gruncie u.p.t.u. cechy zorganizowanej części przedsiębiorstwa, takie jak wyodrębnienie organizacyjne, finansowe i funkcjonalne (rozumiane jako przeznaczenie do realizacji określonych zadań gospodarczych) składają się na akcentowaną w orzecznictwie TSUE zdolność majątku lub jego części do prowadzenia niezależnej działalności gospodarczej. Niemal identyczne brzmienie przepisów w pozostałych ustawach podatkowych (u.p.d.o.p. oraz u.p.d.o.f. – nieistotna różnica w porównaniu do u.p.t.u., polegająca na użyciu sformułowania „oznacza to” w miejsce „rozumie się”) definiujących zorganizowaną część przedsiębiorstwa wymaga przyjęcia tezy, że o ile przestrzegane są podstawowe zasady wykładni prawa podatkowego, znaczenie nadane temu pojęciu przez ustawodawcę jest takie same zarówno w podatku dochodowym, jak i podatku od towarów i usług.

Z tak skonstruowanej definicji wynika, że w kontekście ww. ustaw podatkowych o zorganizowanej części przedsiębiorstwa można mówić wtedy, gdy spełnionych jest kumulatywnie szereg przesłanek. Dopiero ich spełnienie pozwala na uznanie, że występuje „zdolność majątku lub jego części do prowadzenia niezależnej działalności gospodarczej”.

Wydzielenie w istniejącym przedsiębiorstwie

Istotną, a często w praktyce kwestią lekceważoną przez nieświadomych przedsiębiorców jest fakt, że zorganizowana część przedsiębiorstwa musi być wyodrębniona na trzech płaszczyznach: organizacyjnej, finansowej oraz funkcjonalnej już w istniejącym przedsiębiorstwie. Nie chodzi bowiem o przeniesienie zespołu składników majątkowych, które po włączeniu do majątku nabywcy i podjęciu określonych działań (np. zawarciu umów najmu, zatrudnieniu lub wydzieleniu grupy pracowników do obsługi tej działalności) będą mogły funkcjonować jako niezależny zakład (dział, wydział itp.), ale o przekazanie takiego zespołu składników majątkowych, który już jest zdolny do samodzielnego funkcjonowania w takim charakterze.

Organizacyjny aspekt wyodrębnienia oznacza, że składniki tworzące „część przedsiębiorstwa” powinny mieć cechę zorganizowania. Cecha ta powinna występować w „istniejącym przedsiębiorstwie”, a więc w ramach działalności prowadzonej przez podatnika i dotyczyć określonego zespołu składników tworzących część tego przedsiębiorstwa (np. w postaci oddzielnej jednostki organizacyjnej, oddziału). Wyodrębnienie organizacyjne oznacza, że zorganizowana część przedsiębiorstwa zostaje wyodrębniona w oficjalnych dokumentach, np. statucie, regulaminie organizacyjnym; ponadto okoliczność wyodrębnienia zorganizowanej części przedsiębiorstwa może (ale nie musi) być zarejestrowana poprzez odpowiedni wpis w KRS. Przykładowo „przy ocenie wyodrębnienia określonych składników majątkowych pod uwagę należy brać sytuację istniejącą w pod-

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

3 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1509.

4 Dz.U. UE L 347.

5 Wyrok TSUE z 10 listopada 2011 r., Finanzamt Lüdenscheid przeciwko Christel Schriever, C-444/10.

6 Wyrok TSUE z 27 listopada 2003 r., Zita Modes Sarl przeciwko Administration de l'enregistrement et des Romains, C-497/01, Lex 155324.

7 Sygn. akt. I FSK 1316/15.

miocie wnoszącym wkład, w którym winny one stanowić pewną całość. Nie jest natomiast wystarczająca sama możliwość prowadzenia w przyszłości przy ich wykorzystaniu odrębnego zakładu⁸. Podsumowując, konieczne jest istnienie i funkcjonowanie zorganizowanej części przedsiębiorstwa w ramach istniejącego przedsiębiorstwa zbywcy.

Aspekt finansowy wyodrębnienia oznacza, że powinno być możliwe przypisanie wyodrębnionemu zespołowi składników majątkowych, w strukturach podatnika, określonych wskaźników finansowych, w tym zwłaszcza przychodów i kosztów oraz należności i zobowiązań realizowanych przez ten zespół. Takie przypisanie wymienionych wielkości powinno być możliwe w szczególności przy wykorzystaniu np. systemu księgowo-rachunkowego⁹.

Aspekt funkcjonalny wyodrębnienia oznacza, że wyodrębniony zespół składników majątkowych winien służyć realizacji określonych zadań gospodarczych. Zorganizowana część przedsiębiorstwa musi stanowić funkcjonalnie odrębną całość, tj. obejmować elementy niezbędne do samodzielnego prowadzenia działań gospodarczych i posiadać potencjalną zdolność do funkcjonowania jako samodzielnny podmiot gospodarczy. Składniki majątkowe materialne i niematerialne zorganizowanej części przedsiębiorstwa mają umożliwić podjęcie działalności gospodarczej w ramach odrębnego samodzielnego przedsiębiorstwa¹⁰. W praktyce istotne jest ustalenie, czy przenoszony majątek stanowi na tyle zorganizowany zespół składników materialnych i niematerialnych (w tym kompleks praw, obowiązków i rzeczy), iż zdolny jest do realizacji zadań gospodar-

czych przypisywanych przedsiębiorstwu. Aby zatem część mienia przedsiębiorstwa mogła być uznana za jego zorganizowaną część, musi ona obiektywnie (a nie tylko w subiektywnym przekonaniu przedsiębiorcy) posiadać potencjalną zdolność do funkcjonowania na rynku jako samodzielnny podmiot gospodarczy. Składniki majątkowe materialne i niematerialne wchodzące w skład zorganizowanej części przedsiębiorstwa muszą umożliwić podjęcie działalności gospodarczej w ramach odrębnego samodzielnego przedsiębiorstwa.

Reasumując, przesłanki wyodrębnienia organizacyjnego, finansowego i funkcjonalnego muszą być spełnione już w ramach przedsiębiorstwa, które planuje transakcję mającą za przedmiot zbycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa – przed tą transakcją. Przesłanka funkcjonalnego wyodrębnienia nie jest spełniona, gdy występuje dopiero u podmiotu, do którego określony zespół składników majątkowych i niemajątkowych został przeniesiony.

Zespół składników materialnych i niematerialnych

Z ww. definicji wynika, że zorganizowana część przedsiębiorstwa musi stanowić zespół składników materialnych i niematerialnych, co oznacza, że elementami takiego zespołu powinny być w szczególności aktywa trwałe, obrotowe, zobowiązania, a także czynnik ludzki, czyli kadra pracownicza. Definicja ustawowa nie zakłada, by wszystkie te składniki musiały wystąpić kumulatywnie. Przepisy stanowią jednak jednocześnie o „zespole” składników materialnych i niematerialnych.

W tym kontekście warto przytoczyć stanowisko prezentowane w orzecznictwie, że czynność prawna może dotyczyć sprzedaży przedsiębiorstwa (w tym zorganizowanej jego części – przyp. aut.) pomimo wyłączenia pewnych elementów majątku (w tym wymienionych *expressis verbis* w art. 551 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny¹¹) z czynności prawnej zbycia przedsiębiorstwa, jeżeli wyłączenia nie przekreślają istoty definicji pojęcia „przedsiębiorstwo” w znaczeniu przedmiotowym. Znaczenie to obejmuje każdy zespół składników niematerialnych i materialnych służących do realizacji określonych zadań gospodarczych, bez względu na to, czy obejmuje on całość, czy jedynie część majątku danego podmiotu¹².

Biorąc powyższe pod uwagę, z pewnością nie mamy do czynienia z zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa w sytuacji zbycia pojedynczych składników – te nigdy nie będą stanowiły zespołu zdolnego do prowadzenia działalności gospodarczej. Z tego też względu transakcja mająca za przedmiot wyłącznie nieruchomość nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa. I tu w praktyce, w niektórych sytuacjach mogą pojawić się problemy...

Nieruchomości z umową

Otóż wśród przedstawicieli fiskusa oraz wśród części sądów orzekających w pierwszej instancji¹³ rodzą się wątpliwości w sytuacji, gdy wraz z np. zbywaną nieruchomością mamy do czynienia z przeniesieniem praw i obowiązków wynikających z umów najmu/dzierżawy tejże nieruchomości. Jedynie Naczelny Sąd Administracyjny wydaje się mieć w tej kwestii dość jednoznacz-

8 Por. wyrok NSA z 23 sierpnia 2018 r., sygn. akt II FSK 2288/16.

9 Por. wyrok NSA z 15 listopada 2012 r., sygn. akt II FSK 692/11.

10 Por. wyrok NSA z 23 sierpnia 2018 r., sygn. akt II FSK 2288/16.

11 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1025.

12 Por. wyrok NSA z 3 sierpnia 2017 r., sygn. akt II FSK 3183/16.

13 Por. nieprawomocny wyrok WSA w Łodzi z 10 stycznia 2018 r., sygn. akt I SA/Łd 1031/17.

ne stanowisko. W opinii NSA nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa zbycie nieruchomości, nawet wówczas, gdy wraz z tą czynnością nabywca, jako nowy właściciel wstępuje w prawa i obowiązki wynikające z umów najmu zawartych z najemcami przez poprzedniego właściciela. W wyroku NSA z 26 stycznia 2018 r.¹⁴ sąd uznał, że jeżeli nabywca będzie wynajmować nabyte nieruchomości (wstępuje na zasadach cesji w umowy zawarte przez dotychczasowego właściciela), ale jego rola – w odróżnieniu od tego, co wcześniej robił zbywca – ogranicza się wyłącznie do ich biernego posiadania (nabywca nie przejmuje żadnych pracowników zbywcy, który w dalszym ciągu zarządza nieruchomościami), to nie można nabytych nieruchomości uznać za zorganizowaną część przedsiębiorstwa. Sąd wykazał brak organizacyjnego i finansowego wyodrębnienia, w ramach prowadzonego przedsiębiorstwa zbywcy, działalności związanej z nieruchomościami.

Poprzednio, bo w wyroku z 24 listopada 2016 r.¹⁵, NSA również stwierdził, że zabudowane nieruchomości same w sobie nie tworzą całości zdolnej do prowadzenia samodzielnej działalności gospodarczej, a tym samym nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa, nawet jeżeli były wykorzystywane przez sprzedawcę również do działalności gospodarczej polegającej na wynajmowaniu tych nieruchomości lub ich części albo znajdujących się na nich obiektów budowlanych i ich części (analogiczne stanowisko zajął NSA w wyroku z 30 listopada 2017 r.¹⁶).

Same nieruchomości nie tworzą całości zdolnej do prowadzenia samodzielnej działalności gospodarczej, o ile nie

są finansowo i organizacyjnie wyodrębnione w strukturze sprzedającego. Wykorzystanie nieruchomości przez sprzedającego w celu ich wynajmu, podobnie jak przez nabywcę, nie przesądza, że przedmiotem transakcji jest zorganizowana część przedsiębiorstwa. We wszystkich wyrokach NSA akcentuje, że bez elementu finansowego i organizacyjnego nie można mówić o zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Nieruchomości w budowie

Za przedsiębiorstwo, a tym bardziej za jego zorganizowaną część przedsiębiorstwa nie mogą być uznane prowadzone przedsięwzięcia budowlane polegające na budowie nieruchomości (np. lokali biurowych). Tak uznał np. NSA w wyroku z 30 listopada 2017 r.¹⁷, w którym zaakcentował fakt, że w obiektach, których budowa nie została ukończona, nie mogła być u zbywcy prowadzona działalność gospodarcza, a w ślad za tym nie istniała zorganizowana część przedsiębiorstwa, która mogła być dalej transferowana. Nawet jeśli po zakupie nieruchomości nabywca kontynuuje działalność polegającą na budowie nieruchomości oraz na wynajmie lokali, to skoro budynki są obiektami w budowie i nie nadają się do prowadzenia działalności gospodarczej, to w takiej sytuacji mamy do czynienia ze sprzedażą przedsięwzięcia budowlanego, a nie przedsiębiorstwa budowlanego (lub jego zorganizowanej części).

Zobowiązania

Wbrew pojawiającym się w przeszłości twierdzeniom, że brak przeniesienia należności i zobowiązań powoduje, że nie mamy do czynienia ze zbyciem

zorganizowanej części przedsiębiorstwa¹⁸, należy uznać, że składniki materialne i niematerialne wchodzące w skład zorganizowanej części przedsiębiorstwa powinny zostać przeniesione w takim kształcie, aby umożliwić nabywcy podjęcie działalności gospodarczej w ramach odrębnego przedsiębiorstwa. Taka kwalifikacja nie jest uzależniona zatem od przeniesienia wszystkich zobowiązań związanych z danym zespołem składników. Stanowisko to znalazło potwierdzenie w wyroku NSA z 12 maja 2011 r.¹⁹, w którym to wyroku sąd podkreślił, iż definicja zorganizowanej części przedsiębiorstwa nie wymaga, aby bezwzględnie wszystkie zobowiązania musiały wchodzić w skład przenoszonych majątku, a tylko te, bez których zorganizowana część przedsiębiorstwa traci swój funkcjonalny charakter: „w przypadku, gdy zbywca wykazuje wolę przekazania zobowiązań wraz z pozostałą częścią przedsiębiorstwa, a na przeszkodzie skutecznej transakcji stoi jedynie brak zgody wierzyciela na zmianę dłużnika, to fakt ten nie powinien mieć wpływu na ocenę, czy mamy do czynienia z zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa czy też nie”. W ocenie Sądu, rozpatrując definicję zorganizowanej części przedsiębiorstwa należy mieć na uwadze, poza wykładnią gramatyczną, także wykładnię funkcjonalną.

Podsumowanie

Bogate orzecznictwo dotyczące wykładni pojęcia zorganizowanej części przedsiębiorstwa jest dowodem na nieustające spory przedsiębiorców z organami podatkowymi. Co ciekawe, podatnicy mają często większą świadomość odnośnie do konsekwencji prawno-po-

14 Sygn. akt I FSK 1127/17.

15 Sygn. akt I FSK 1316/15.

16 Sygn. akt I FSK 418/16.

17 Tamże.

18 Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 9 marca 2012 r., nr IPPP1/443-1773/11-2/BH.

19 Sygn. akt II FSK 2222/09.

datkowych podejmowanych czynności, jeżeli ich przedmiotem jest zorganizowana część przedsiębiorstwa, niż co do

właściwego pojmowania tego pojęcia. Dotyczy to w szczególności sytuacji, gdy wśród składników majątku pojawia się

nieruchomość. Dopiero szczegółowa analiza wielu przesłanek pozwala na prawidłową kwalifikację podatkową.

Summary

Paweł Dymłang

Set of tangible and intangible assets as an on going concern under the provisions of tax laws

Recognition of a set of tangible and intangible assets as an organized part of a business (more identified with the concept of „on going concern”) under the provisions of tax laws is fundamental for determining the tax consequences of various types of transactions. This article presents the conditions for the application of such a qualification and an up-to-date review of jurisdiction in this area.



AKADEMIA

www.rbakademia.pl



SZKOLENIA ZAMKNIĘTE

Z ZAKRESU KADR,
PŁAC I KSIĘGOWOŚCI
Z MOŻLIWOŚCIĄ
DOFINANSOWANIA
Z UE I KFS

Russell Bedford Poland Akademia dysponuje profesjonalną kadrą trenerów i specjalistów posiadających ogromną wiedzę merytoryczną i warsztat praktyczny, co w połączeniu z licznymi kontaktami w branży hotelarskiej daje nieograniczone możliwości przy organizowaniu szkoleń in-company. Dzięki dopasowaniu merytorycznemu do indywidualnych potrzeb uczestników zapewniają one najwyższą skuteczność.



Kontakt

Kinga Szostak

Manager ds. kluczowych klientów

T: +48 533 339 801

E: kinga.szostak@russellbedford.pl

„Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”

Cykl ukazowania się: miesięcznik

Redakcja:

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

Skład i łamanie:

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

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

Recenzenci: dr Rafał Nawrot, radca prawny Michał Gendek

Wydawca

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

PARTNERZY MERYTORYCZNI

MIESIĘCZNIKA

„DORADZTWO PRAWNE I PODATKOWE
RB BIULETYN”

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



C&C Chakowski & Ciszek spółka jawna



Paweł Dymłang Kancelaria Prawno-Podatkowa



www.russellbedford.pl

 Russell Bedford
taking you further