

2

Waluty wirtualne jako nowe źródło przychodów finansowych

DR MARIUSZ MACUZIŃSKI

8

Uprawnienia przedsiębiorcy

w toku kontroli podatkowej

JOLANTA NOWICKA

14

Praca zdalna w kraju

w związku z COVID-19 a rezydencja podatkowa

IWONA JACIECZKO

18

Metody weryfikacji cen transferowych

DR PAWEŁ SANCEWICZ

SPIS TREŚCI

TEMAT NUMERU

- 2** Waluty wirtualne jako nowe źródło przychodów finansowych
DR MARIUSZ MACUDZIŃSKI

PRAWO PODATKOWE

- 8** Uprawnienia przedsiębiorcy w toku kontroli podatkowej
JOLANTA NOWICKA
- 14** Praca zdalna w kraju w związku z COVID-19 a rezydencja podatkowa
IWONA JACIECZKO
- 18** Metody weryfikacji cen transferowych
DR PAWEŁ SANCEWICZ
- 24** Opłata od środków spożywczych
PAULINA MARKOWSKA
- 30** Surowe kryteria „polskiej” ulgi na złe długi w VAT
NATALIA ROSADA

- 34** Darowizna w formie pieniężnej w świetle aktualnego orzecznictwa sądów administracyjnych
MAGDALENA GUŚCIORA

- 40** VAT w Trybunale
DR PAWEŁ MIKUŁA

- 44** Wynagrodzenie *success fee* oraz wydatki związane z przegranym procesem sądowym jako koszt podatkowy w PIT
MAREK RUDY

- 52** Praktyczne problemy opodatkowania komplementariuszy spółek komandytowo-akcyjnych
DOMINIK SZCZYGIEL



Szanowni Państwo,

Za nami kolejny rok i nie będzie zbyt dużą przesadą, jeśli napiszę, że był to najbardziej niezwykły i wymagający czas w całej historii samorządu doradców podatkowych. Rok temu, gdy szykowaliśmy się do świąt i noworocznej zabawy, w najczarniejszych scenariuszach nikt nie przewidywał tego, co się wydarzyło w ciągu tych 12 miesięcy. Pandemia COVID-19 wyrzuciła nasze życie do góry nogami. Doradcy podatkowi dość niespodziewanie znaleźli się na froncie walki ze skutkami tego wirusa. Jako Krajowa Izba Doradców Podatkowych od początku intensywnie włączyliśmy się w tworzenie założeń do przepisów tarczy antykryzysowej. Nasz zespół ekspertów wyłapał liczne błędy w przepisach, które miały pomóc przedsiębiorcom, i dzięki temu zostały one poprawione. A kilka tysięcy doradców podatkowych zaangażowało się całą mocą we wsparcie swoich klientów, tłumaczenie zawilości przepisów pomocowych oraz składanie wniosków o pomoc finansową dla przedsiębiorców. Dziś, mamy prawo z dumą powiedzieć, że doradcy podatkowi zdali ten trudny egzamin.

Mam osobiście dużą satysfakcję także z tego, jak z ograniczeniami spowodowanymi pandemią poradziłam sobie jako organizacja. W marcu, w zasadzie z dnia na dzień, bez specjalnych przygotowań, biuro Krajowej Izby Doradców Podatkowych oraz organy naszego samorządu przeszły na pracę zdalną z wykorzystaniem cyfrowych narzędzi telekomunikacyjnych. Wszystkie procesy zostały utrzymane, przez cały ten rok ani na moment nie przestaliśmy wykonywać obowiązków, które na KIDP nakłada ustawa. Co więcej,

w wielu obszarach pokazaliśmy, że samorząd doradców podatkowych w Polsce jest najbardziej nowoczesnym i najlepiej przygotowanym do wyzwań współczesnego świata samorządem zawodowym w Polsce. To my w 2020 roku wyznaczaliśmy kierunki zmian: jako pierwsi w Polsce przeprowadziliśmy ślubowanie nowych członków naszego samorządu na odległość, wykorzystując narzędzia do wideokonferencji. W listopadzie jako pierwsi w Polsce zwołaliśmy i z sukcesem przeprowadziliśmy Nadzwyczajny Krajowy Zjazd Doradców Podatkowych, który odbył się w 100% online. To niepodważalne dowody na to, jak nowoczesnym i cyfrowym samorządem jesteśmy. Nie ma w tym zresztą przypadku – cyfrowe narzędzia w KIDP wdrażaliśmy konsekwentnie od kilku lat.

Te opisane powyżej oraz inne dokonania KIDP w 2020 roku (nie sposób ich wszystkich zmieścić w tym krótkim tekście) pozwalają mi z nadzieją i spokojem patrzeć na zaczynający się 2021 rok. Pewnie będzie niełatwy, bo do końca kryzysu wywołanego pandemią jeszcze daleko, ale z całą pewnością mogę stwierdzić, że Krajowa Izba Doradców Podatkowych i blisko 9000 doradców podatkowych w Polsce jest doskonale przygotowanych na wyzwania, które przyniesie ten rok. A będzie to rok szczególny, choćby ze względu na fakt, że w maju będziemy obchodzić 25-lecie powstania naszego zawodu i utworzenia samorządu.

Na życzenia z okazji naszego jubileuszu i uroczyste obchody ćwierćwiecza KIDP jeszcze przyjdzie czas. Tymczasem życzę Państwu dużo spokoju, pogody ducha i miłych chwil z lekturą Kwartalnika Doradca Podatkowy. 🐣

PROF. DR HAB. ADAM MARIĄŃSKI
PRZEWODNICZĄCY KRAJOWEJ RADY
DORADCÓW PODATKOWYCH

RADA NAUKOWA „KWARTALNIKA DORADCA PODATKOWY”:

PROF. DR HAB. HANNA LITWIŃCZUK – PRZEWODNICZĄCA, PROF. DR HAB. BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI, PROF. DR HAB. WŁODZIMIERZ NYKIEL, PROF. DR HAB. JAN PAWEŁ TARNO, PROF. DR HAB. ADAM MARIĄŃSKI, PROF. DR HAB. PAWEŁ BORSZOWSKI

Waluty wirtualne

**jako nowe źródło
przychodów finansowych**

Część 1



W ostatnich latach można zaobserwować bardzo dynamiczny rozwój rynku walut wirtualnych. Dotychczas obowiązujące przepisy, które regulują opodatkowanie dochodów osób fizycznych oraz osób prawnych, nie uwzględniały specyfiki transakcji z użyciem tych walut. Powodowało to, szczególnie w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (dalej: u.PIT), wiele wątpliwości interpretacyjnych przy opodatkowaniu dochodów z obrotu kryptowalutami.

Gromadzenie dochodów, których najważniejszym składnikiem jest pieniądź, stanowi proces dość solidnie zakorzeniony w uwarunkowaniach historycznych, tym niemniej trwa nieprzerwanie do chwili obecnej. Dobrym opisem pieniądza jest stwierdzenie, iż jest on środkiem determinującym ludzkie zachowania, gdyż za jego pomocą można wycenić wszystkie rzeczy niezbędne człowiekowi do życia, wszystkie jego pragnienia (być może jest ich zamiennikiem?). Za jego pomocą mierzymy wartość rzeczy, określamy nasze cele i realizujemy siebie¹.

Waluta wirtualna – etymologia zjawiska, źródło pochodzenia, podstawy technologii

Funkcjonowanie waluty wirtualnej wiąże się niewątpliwie z istnieniem pieniądza jako prawnego środka płatniczego. Pieniądź w swej istocie jako prawny środek płatniczy umożliwia umarzanie zobowiązań powstałych w związku z aktywnością podmiotów i uczestników obrotu gospodarczego. Pieniądź jest to tym samym powszechnie akceptowany towar, za pomocą którego dokonuje się płatności za dostarczone dobra lub wywiązuje się z zobowiązań². Służy on także określaniu ekonomicznej wartości nabywanych dóbr oraz świadczonych usług, jak i porównaniu ich wartości. Ma również charakter endogeniczny – tworzą go banki w zakresie, w jakim domaga się tego rynek³.

Współczesne trendy jasno jednak wskazują kierunek ewolucji

pieniądza, jego dematerializacja postępuje. Proces ten rozpoczął się już w drugiej połowie XX w., kiedy rozwój technologii teleinformatycznych umożliwił przechowywanie wartości materialnych w postaci zapisu na dysku komputera⁴. Zwolennicy całkowitego usunięcia fizycznej postaci pieniądza wskazują na wiele pozytywnych aspektów takiej zmiany. Najistotniejszym argumentem jest pełna kontrola aparatu władzy nad przepływami środków pieniężnych, co zdecydowanie ułatwi walkę z korupcją. Przeciwnicy tego rozwiązania są zdania, że jest to zbyt opresyjna forma kontroli, która całkowicie ogranicza ich prywatność. Kolejną zaletą jest uniknięcie ponoszenia kosztów związanych z obsługą, rozliczaniem i kontrolą fizycznego pieniądza⁵.

Dostrzec należy, że coraz chętniej używana jest forma pieniądza wirtualnego, którego najbardziej rozpoznawalnym przedstawicielem jest bitcoin. Charakteryzuje się on całkowitym brakiem fizycznej postaci, przechowywany jest w formie pliku portfela wirtualnego lub za pośrednictwem zewnętrznych serwisów prowadzonych przez osoby trzecie. Nie podlega on żadnej kontroli, a posiadacz bitcoinów może je przelać za pośrednictwem Internetu dowolnemu posiadaczowi adresu bitcoin, nie pozostawiając żadnych śladów i robiąc to zupełnie anonimowo⁶.

Bitcoin i stojąca za nim technologia są czymś niesamowitym. To innowacja, z jaką do tej pory nie mieliśmy styczności. Działa na innych zasadach niż pieniądźze skrywane w naszych kieszeniach, ale może zostać użyta do podobnych celów. Aby

się bogacić, zarabiać, inwestować, ale także bawić i korzystać z życia. A to wszystko bez „wszędobylskich maciek” centralnych systemów walutowych zaglądających „chciwym okiem” do portfeli zwykłych ludzi.

Korporacje inwigilują i zdecydowanie ingerują w naszą prywatność. Bitcoin jest spełnieniem marzeń o demokracji finansowej i niezależności jednostki. Otwiera nam bramy do zupełnie nowego świata, pozbawionego anachronicznych molochów na glinianych nogach, których głównymi zadaniami były obrót naszymi pieniędzmi i kontrola nad nami⁷.

Wprowadzenie kryptowaluty jest całkowitym zastąpieniem fizycznego pieniądza kodem komputerowym. Źródło pochodzenia nazwy, podstaw i założeń waluty wirtualnej, a w swojej istocie jej pierwszego przedstawiciela – bitcoina, należy upatrywać w manifeście ogłoszonym w 2008 roku⁸ przez anonimowego użytkownika (użytkowników) sieci, podpisującego się (podpisujących się) jako Satoshi Nakamoto⁹. Co prawda, udało mu się rozwiązać problem, który od lat był wyzwaniem dla informatyków, to w rzeczy samej nie chodziło tu o stworzenie kryptowaluty, ale o zapewnienie niezaprzeczalności komunikacji pomiędzy nieufającymi sobie podmiotami informatycznymi oraz jej zabezpieczenie przed fałszerstwem¹⁰.

Opublikował on protokół¹¹, w którym wskazał, że elektroniczna gotówka w wersji dystrybucji sieci *peer-to-peer*¹² powinna umożliwić wykorzystanie Internetu do dokonywania płatności wysyłanej bezpośrednio od jednej strony transakcji

Wprowadzenie kryptowaluty jest całkowitym zastąpieniem fizycznego pieniądza kodem komputerowym, jako danych usystematyzowanych i zapisanych chronologicznie w sieciowej strukturze, w tzw. łańcuchu bloków (ang. *blockchain*).

do drugiej, bez przechodzenia przez instytucję finansową. Sieć znaczników czasu dokonywanych transakcji miesza je w ciągły łańcuch oparty na funkcji skrótu, tzw. hashowaniu i kryptografii.

Kryptograficzne podstawy bitcoina należałoby najpierw odnieść do pojęcia kryptologii. Kryptologia (dzieląca się na kryptografię i kryptoanalizę) służy właśnie swoistemu zabezpieczeniu niejawności naszej komunikacji.

Kryptografia natomiast jest nauką zajmującą się szyfrowaniem, czyli procesem przekształcania danych w niemożliwy do odczytania, bez znajomości odpowiedniego klucza, szyfr. W zależności od tego, czy do procesu deszyfrowania wykorzystywany jest ten sam klucz, który brał udział w procesie szyfrowania, czy inny, wyróżniamy system kryptograficzny z kluczem tajnym (ten sam klucz, szyfrowanie symetryczne) oraz system kryptograficzny z kluczem publicznym (różne klucze, szyfrowanie niesymetryczne)¹³.

Definiując tzw. hashowanie, czyli tworzenie skrótu, wskazać należy, że jest to proces generowania danych wyjściowych o stałym rozmiarze z danych wejściowych o zmiennym rozmiarze. Idąc dalej,

cały proces jest możliwy dzięki zastosowaniu specjalnych wzorów matematycznych znanych pod nazwą tzw. funkcji mieszających (inaczej algorytmów haszujących).

Kryptograficzne funkcje haszujące (inaczej funkcje skrótu) leżą tym samym u podstaw idei oraz struktury walut wirtualnych. To właśnie dzięki funkcjom haszującym wraz z innymi rozproszonymi systemami (architekturą *peer-to-peer*), decentralizacją, usługą znaczenia czasem, są w stanie osiągnąć odpowiednią do ich działania integralność, zachowując przy tym bezpieczeństwo danych w nich zapisanych, usystematyzowanych i zapisanych chronologicznie w sieciowej strukturze, w tzw. łańcuchu bloków (ang. *blockchain*). W efekcie finalnym sumą tych rozwiązań stał się publiczny i jawny technologicznie rozproszony rejestr (ang. *distributed ledger technology* – DLT), do którego dostęp może uzyskać każdy¹⁴.

Blockchain stanowi sieć, łańcuch składający się z bloków, których nie da się złamać, zafałszować czy też zmienić, bowiem bezpieczeństwo technologii oparte jest na zakodowanej strukturze kryptograficznej. Każdy blok zawiera informacje o konkretnie zdefiniowanej liczbie

transakcji w kolejności chronologicznej. Bloki informacji połączone są w łańcuch, w którym każdy kolejny element zależy od poprzedniego. Zapisanie transakcji w bloku *blockchain* jest nieodwracalne. Jednocześnie każdy z użytkowników sieci posiada całkowitą anonimowość, gdyż dane zapisywane przez łańcuch blokowy dotyczą jedynie informacji o samych transakcjach.

Każdy blok zawiera unikatowy identyfikator (hash) poprzedniego bloku, który jest czymś w rodzaju cyfrowego odcisku palca i łączy bloki w ciąg¹⁵. Generowanie bloku to wykonanie przez sprzęt pracy polegającej na rozwiązaniu zadania matematycznego¹⁶.

Łańcucha bloków, jako księgi rachunkowej transakcji, przy obecnej technologii i mocy obliczeniowej komputerów nie da się podrobić. Podstawową cechą *blockchaina* jest „niezaprzeczalność” – w praktyce oznacza to, że raz zapisana informacja pozostaje niezmienną na zawsze, a żadnego wcześniej wprowadzonego zapisu nie da się usunąć ani sfałszować. Wszystko dzięki temu, że komunikaty o nowych zdarzeniach wysyłane są jednocześnie do wszystkich uczestników systemu. Wymagane jest przy tym

Kryptowaluta to szczególny rodzaj tokena płatniczego, ewentualnie hybrydowego, oparty na swobodnym modelu przepływu środków, mający mieć z założenia cechy pieniądza, i dlatego nazwa ta posiada człon „waluta”.

dostosowanie się do określonych reguł wynikających z dynamicznie zmieniających się warunków panujących w systemie¹⁷. Szacuje się, że do złamania sieci *blockchain* potrzebna jest moc obliczeniowa równa połowie Internetu¹⁸.

W *blockchainie* nie ma jednej, centralnej instytucji będącej tą „zaufaną trzecią stroną” (ang. *trusted third party*) – jest ona rozproszona (i zastąpiona przez tzw. „górników”). I w dodatku można jej ufać, nawet jeśli nie zna się tożsamości osób, które za takimi jednostkami stoją¹⁹.

Technologia *blockchain* to z pewnością przyszłość większości autoryzowanych w przestrzeni wirtualnej transakcji, systemów finansowych i bankowości²⁰, jak i wyzwanie dla administracji publicznej, a w szczególności administracji skarbowej, w tym systemu uwierzytelniania dokumentów, podpisu cyfrowego i sposobu przetwarzania płatności podatkowych. *Blockchain* zmienia dosłownie wszystko – od dokonywania płatności po sposoby pozyskiwania finansowania na rynkach prywatnych.

W szeroko rozumianej kategorii „*blockchainowych* rejestrów i repozytoriów” znajduje się miejsce na przykład dla rejestru akcji

lub udziałów spółki, repozytorium dokumentów bankowych, rejestru obrotu dziełami sztuki, rejestru dłużników, rejestru klientów banku wykorzystywanego w ramach procedury „poznaj swojego klienta” (ang. *Know Your Customer*) oraz rejestru dostaw towarów²¹.

System transakcji zawieranych w czasie rzeczywistym mógłby też zostać uzupełniony publiczną kryptowalutą VATcoin. VATcoiny mogłyby pełnić rolę waluty rozliczeniowej w całym systemie podatku od towarów i usług. W taki cyfrowy sposób firmy mogłyby rozliczać się zarówno pomiędzy sobą (w zakresie VAT), jak i z urzędami skarbowymi. Przy połączeniu z systemem DICE²², VATcoin wyposażone w inteligentne kontrakty sterujące praktycznie same, bez interwencji człowieka, mogłyby płynąć tam gdzie należy, a w trakcie płatności podatków do fiskusa byłyby cyfrowo „spalane”. Koncepcja VATcoin ma podobną użyteczność jak mechanizm podzielonej płatności (*split payment*). Ale ma jedną przewagę – możliwość natychmiastowego zwrotu VAT chroni firmy przed ryzykiem utraty płynności finansowej.

Może się okazać, że koncepcja wprowadzająca cyfrowy obieg faktur

w oparciu o technologie *blockchain* czy nawet utworzenie w przyszłości krajowej kryptowaluty do rozliczeń podatkowych będą „krokiem milowym” w skutecznej walce z unikaniem opodatkowania²³.

Pomimo iż to bitcoin uważany jest dzisiaj za synonim waluty wirtualnej, to nie stanowi on jedynej waluty, która jest przedmiotem obrotu w sieci Internet. Wraz z rozwojem cyfryzacji oraz popularyzacją innowacyjnych metod płatności, zaczęły powstawać coraz to nowsze kryptowaluty. Obecnie na rynku istnieje ponad 1500 walut wirtualnych²⁴ (altcoinów), czyli alternatywnych do bitcoina kryptowalut. A ich liczba stale rośnie.

Kryptowaluty, waluty wirtualne – definicja pojęć, odniesienie normatywne

Waluta wirtualna (kryptowaluta), jak sama nazwa wskazuje, co prawda nosi cechy waluty, jednakże jej wartość jest odwzorowana w przestrzeni wirtualnej. Jako zdecentralizowana waluta cyfrowa do swojego działania wykorzystuje komputery i sieć Internet, i w swojej istocie stanowi księgę transakcji, w której płatność jest

dokładnie odnotowana z adresem portfela odbiorcy i nadawcy, datą, godziną i kwotą. W sensie informacyjnym jest zdecentralizowaną bazą informacji o przepływach pewnych wartości liczbowych między kontami użytkowników systemu.

Kryptowaluta to szczególnie rodzaj tokena płatniczego, ewentualnie hybrydowego, oparty na swobodnym modelu przepływu środków, mający mieć z założenia cechy pieniądza, i dlatego nazwa ta posiada człon „waluta”. Działa w oparciu o program komputerowy wykorzystujący odpowiednie rozwiązania kryptograficzne, stąd dodany został człon „krypto”. Kryptowalutę tworzy zatem określona ilość tokenów, które są zaszyfrowanym zapisem. Kryptowaluty są nośnikami wartości. Źródłem tej wartości jest wyłącznie subiektywne poczucie właściciela, motywowane głównie użytecznością posiadania kryptowaluty. Użyteczność kryptowalut polega zaś przede wszystkim na możliwości dokonywania rozlicznych transakcji poza zasięgiem państwowych instytucji kontroli finansów²⁵.

Można przychylić się do poglądu, że instrument ten jest kojarzony z jakąś formą waluty o niematerialnym charakterze, której funkcjonowanie w przestrzeni internetowej opiera się w znacznej mierze na kryptografii²⁶. Choć zdaniem niektórych autorów samo pojęcie kryptowaluta nie jest prawidłowe, gdyż niewłaściwie odnosi się do istoty zjawiska. Znacznie lepsze byłoby określenie „waluta kryptograficzna”²⁷. Ten pogląd podzielają również inni badacze²⁸. W literaturze można spotkać także określenie „waluta kryptologiczna”²⁹.

Warte podkreślenia wydaje się, że waluta wirtualna funkcjonuje w systemie finansowym, ale nie została opracowana przy współudziale żadnej instytucji finansowej. W związku z tym jest nowatorskim

i prostym systemem, który odcina się od tradycyjnych systemów rozliczeniowych. Popularyzację idei pieniądza cyfrowego należy wiązać w dużej mierze z komputeryzacją i informatyzacją obrotu bezgotówkowego realizowanego przez banki³⁰ oraz pojawieniem się pieniądza elektronicznego wykorzystywanego poza placówkami instytucji finansowych³¹.

Kryptowaluty stanowią instrument bardzo szeroko wykorzystywany przez uczestników rynków finansowych i indywidualnych inwestorów. Jednocześnie postrzega się je często jako pieniądz przyszłości z uwagi na takie ich zalety, jak (rzekomy) brak presji inflacyjnej (typowej dla fiducjarnych jednostek pieniężnych, emitowanych przez współczesne banki centralne), wygoda i szybkość obsługi czy przejrzystość i bezpieczeństwo transakcji tymi jednostkami. Można je zatem postrzegać jako sposób na reformę i zwiększenie stabilności współczesnych systemów pieniężnych³².

W zakresie badanego zagadnienia dostrzec należy, że klasyfikowanie w systemie finansowym walut wirtualnych oraz istoty ich funkcjonowania jest również odzwierciedleniem wielu opinii, stanowisk, jak i poglądów ważnych europejskich instytucji i organów finansowych, w tym m.in. Europejskiego Urzędu Nadzoru Bankowego, Europejskiego Banku Centralnego, Parlamentu Europejskiego³³, Rady Europejskiej³⁴, Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju³⁵, Grupy Specjalnej do spraw Przeciwdziałania Praniu Brudnych Pieniędzy³⁶.

Otóż, m.in. zgodnie z definicją zaproponowaną przez Europejski Urząd Nadzoru Bankowego, „kryptowaluty”, „waluty wirtualne” lub „waluty cyfrowe” są cyfrową reprezentacją wartości, nieemitowaną przez bank centralny ani organ publiczny, niekoniecznie powiązaną z walutą określonego kraju, lecz uznawaną przez

osoby fizyczne i prawne za środek płatniczy. Mogą one być przenoszalne, przechowywane albo podlegać handlowi elektronicznemu. Jednak pod względem formalnoprawnym nie są one pieniądzem elektronicznym³⁷, a określenie waluta ma formę umowną. Z kolei zgodnie ze stanowiskiem Europejskiego Banku Centralnego „wirtualna waluta jest rodzajem nieuregulowanych, cyfrowych pieniędzy, które są emitowane i zwykle kontrolowane przez jego twórców i wykorzystywane i akceptowane przez członków określonej wirtualnej społeczności”³⁸.

Wydaje się również istotnym spostrzeżenie, że spełnienie przez nią wszystkich cech pieniądza nie oznacza, że kryptowaluta wpisuje się w legalną definicję pieniądza. Do tego potrzebne jest uznanie jej za legalną alternatywę, a zatem przyznanie jej ze strony prawodawcy definicji legalnej, która mieści się w ramach tego, co rozumiemy przez pojęcie środka płatniczego. Biorąc pod uwagę istniejące w wielu systemach prawnych założenie „monopolu banku centralnego”, tzn. powierzenie jednemu podmiotowi wyłączności na wydawanie znaków pieniężnych oraz innych funkcji związanych z bezpieczeństwem obrotu gotówkowego i bezgotówkowego, funkcje te mogą się różnić w zależności od systemu prawnego – to kryptowaluta nie jest uznawana za pieniądz w rozumieniu definicji legalnych w większości krajów na świecie³⁹. ↪



**DR MARIUSZ
MACUZIŃSKI,
DORADCA PODATKOWY**

Adiunkt na Wydziale Administracji i Bezpieczeństwa Narodowego Akademii im. Jakuba z Paradyża w Gorzowie Wlkp.

- 1_M.** Szymankiewicz, *Bitcoin, wirtualna waluta Internetu*, Gliwice 2014, s. 11.
- 2_D.** Begg, S. Fischer, R. Dornbusch, *Makroekonomia*, Warszawa 2003, s. 94.
- 3_Z.** Knakiewicz, *Problemy kreacji i regulacji euro*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1998, nr 1, s. 169.
- 4_S.** Kubiczek, *Od barteru do pieniądza wirtualnego – charakterystyka procesu dematerializacji pieniądza*, Katowice 2015, s. 10.
- 5_The Future of Money**, OECD Publications Service 2002, s. 13.
- 6_H.** Żukowska, *Obrót bezgotówkowy w Polsce*, Lublin 2013, s. 372.
- 7_K.** Kopańko, M. Kozłowski, *Bitcoin, złoto XXI wieku*, Gliwice 2015, s. 13.
- 8_***Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System*, <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf> [dostęp: 14.03.2020].
- 9_**Wydaje się dość interesujące zestawienie tak brzmiącej nazwy albo imienia i nazwiska podmiotu z ich japońskimi odpowiednikami. Otóż, określenie *satoshi* używa się bowiem w Japonii dla pochwalenia człowieka, którego myśli są niezwykle trzeźwe i przenikliwe. *Nakamoto* zaś to zbitka dwóch wyrazów: *naka* oznaczającego wnętrze i *moto* odnoszącego się do fundacji. Stąd też zasadna być może jest teoria, że podmiot ten wywodzi się z finansowego świata korporacyjnego, któremu zaczęły uwiierać współczesne zasady świata finansów opartych na papierowym pieniądzu bez pokrycia.
- 10_**<https://bitcoin.org/pl/technologie-blockchain/> [dostęp: 13.03.2020].
- 11_**<https://bitcoin.org/bitcoin.pdf> [dostęp: 13.03.2020].
- 12_**Model komunikacji w sieci komputerowej zapewniający wszystkim węzłom sieci (hostom) te same uprawnienia, w odróżnieniu od architektury klient-serwer. W sieciach P2P każdy węzeł sieci zwany hostem, czyli komputer użytkownika, może jednocześnie pełnić rolę klienta i serwera. Każdy host spełnia rolę serwera, przyjmując połączenia od innych użytkowników sieci, oraz klienta, łącząc się i wysyłając i/lub pobierając pliki z innych hostów działających w tej samej sieci P2P, <https://pl.wikipedia.org/wiki/Peer-to-peer> [dostęp: 09.03.2020].
- 13_**http://www.bezpieczenstwo.naszastrona.pl/publikacje/kryptologia_kryptografia.php [dostęp: 09.03.2020].
- 14_**<http://itwiz.pl/najwieksze-banki-na-swiecie-inwestuja-w-blockchain-podstawe-bitcoin/> [dostęp: 10.03.2020].
- 15_E.** Frankowski, P. Barański, M. Bronowska, *Technologia Blockchain i jej potencjał w podatkach*, Raport Deloitte 2017, s. 6.
- 16_M.C.** Khouw, M.W. Guthner, *The Option Edge. An Intuitive Approach to Generating Consistent Profits for the Novice to the Experienced Practitioner*, Wiley, New Jersey 2016, s. 271.
- 17_**<https://klubjagiellonski.pl/2017/06/20/blockchain-dla-laikow-na-czym-polega-technologie-ktora-ma-zmienic-swiat/> [dostęp: 10.03.2020].
- 18_**<https://norbertbiedrzycki.pl/business-insider-blockchain-warto-o-nim-wiedziec/> [dostęp: 10.03.2020].
- 19_**<https://bitcoin.org/pl/technologie-blockchain/> [dostęp: 13.03.2020].
- 20_**Należy zauważyć, że banki szacują, że technologia blockchain może obniżyć koszty sektora finansowego o co najmniej 20 miliardów dolarów, głównie dzięki lepszej infrastrukturze rozliczeniowej; D. Szymański, *Banki, obudźcie się! Blockchain albo zmiecieć was z powierzchni ziemi, albo zrobić z was bogów*, <https://businessinsider.com.pl/finanse/kryptowaluty/blockchain-i-kryptowaluty-a-banki-raport-cb-insights/4dwh7ck> [dostęp: 10.03.2020].
- 21_K.** Zacharzewski, M. T. Kłoda, *Przeгляд zastosowania technologii blockchain w wymiarze sprawiedliwości w wybranych państwach*, Instytut Wymiaru Sprawiedliwości, Prawo Prywatne, Warszawa 2019, s. 234.
- 22_**DICE to system podatkowego compliance dla podatków VAT, który wykorzystuje szyfrowanie faktur w celu zabezpieczenia danych transakcyjnych, wymienianych między sprzedającym i kupującym, zarówno w obrocie krajowym, jak i zagranicznym, jednocześnie powiadamiając zainteresowane jurysdykcje o szczegółach transakcji.
- 23_A.** Cieślak-Wróblewska, *Kryptowaluty w służbie administracji skarbowej*, „Rzeczpospolita” z 14.06.2019 r., s. A19.
- 24_**<https://e-kursy-walut.pl/> [dostęp: 10.03.2020].
- 25_J.** Konieczny, R. Prabucki, R. Wielki, *Kryptowaluty. Perspektywa kryminologiczna i kryminalistyczna*, Warszawa 2018, s. 34.
- 26_A.** I. Piotrowska, *Bitcoin. Płatnicze i inwestycyjne zastosowanie kryptowaluty*, Warszawa 2018, s. 12.
- 27_M.** Szymankiewicz, *Wirtualna...*, op.cit., s. 22.
- 28_Ł.** Stefanowicz, R. Wiśniewski, G. Bazydło, *Możliwości zastosowania waluty kryptograficznej Bitcoin*, [w:] *Transakcje i monety internetowe. Kryptologia a biznes – bezpieczeństwo stosowane*, M. Węgrzyn, J. Jabłoński, M. Nowakowski (red.), Legionowo 2014, s. 79–86; Ł. Dopierala, A. Borodo, *Znaczenie waluty kryptograficznej bitcoin jako środka wymiany*, „Współczesna Gospodarka” 2014, Vol. 5, Iss. 2, s. 1.
- 29_R.** Kurek, *Alternatywne waluty wirtualne*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H: Oeconomia” 2014, Vol. XLVIII, No. 3, s. 191.
- 30_P.** Schaal, *Pieniądz i polityka pieniężna*, Warszawa 1996, s. 19.
- 31_T.** Zieliński, *Elektroniczna formuła pieniądza symbolicznego*, [w:] *Pieniądz współczesny a kryzysy finansowe*, H. Zadora, T. Zieliński (red.), Warszawa 2012, s. 55–56; M. K. Krawczyk, *Money is What Money Does: Prospects for an Electronic Money Payments System in Japan*, [w:] *Global Information Technology and Competitive Financial Alliances*, Y. Kurihara, S. Takaya, N. Yamori (red.), Hershey-London 2006, s. 222.
- 32_P.** Marszałek, *Kryptowaluty – pojęcie, cechy, kontrowersje*, „Studia BAS” 2019, Nr 1(57), s. 107.
- 33_***Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 26 maja 2016 r. w sprawie wirtualnych walut (2016/2007(INI))*, tekst przyjęty PA_TA(2016)0228.
- 34_***Konkluzje Rady w sprawie zwalczania finansowania terroryzmu*, Rada Europejska, 12.02.2016 r., <https://www.consilium.europa.eu/pl/press/press-releases/2016/02/12/conclusions-terrorism-financing/> [dostęp: 15.03.2020].
- 35_**„OECD Working Paper on Finance, Insurance and Private Pensions” 2014, No. 37, OECD Publishing.
- 36_***Virtual Currencies Key Definitions and Potential AML/CFT Risks*, <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Virtual-currency-key-definitions-and-potential-aml-cft-risks.pdf> [dostęp: 15.03.2020].
- 37_**https://www.knf.gov.pl/o_nas/komunikaty?articleId=57363&p_id=18 [dostęp: 08.03.2020].
- 38_**<https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/virtualcurrencyschemes201210en.pdf> [dostęp: 15.03.2020].
- 39_G.** Selgin, *Milton Friedman and the Case against Currency Monopoly*, „Cato Journal”, Vol. 28, No. 2, s. 287.

Uprawnienia przedsiębiorcy
**w toku kontroli
podatkowej**



*Negatywny wynik kontroli podatkowej
to w rzeczywistości marzenie każdego kontrolowanego,
ale aby to się udało, nie wystarczy rzetelne i niewadliwe
prowadzenie ksiąg rachunkowych, należy też mieć
na względzie regulacje ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r.
Ordynacja podatkowa ze szczególnym
uwzględnieniem działu VI.*

JOLANTA NOWICKA

Wdobie licznych kontroli podatkowych prowadzonych przez urzędy skarbowe, w których kontrolujący coraz częściej dążą do ujawnienia nieprawidłowości, a tym samym uchybień w rozliczeniach, i w konsekwencji wskazania zaniżenia zobowiązania podatkowego przez kontrolowanego, niezmiernie istotne jest, aby podmiot, u którego ma być lub już jest prowadzona kontrola, podejmował przemyślane czynności procesowe i działał w sposób, który istotnie może przyczynić się do ostatecznego rezultatu przedmiotowej kontroli.

Kontrola podatkowa

Działania organów podatkowych służą ochronie interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa, dlatego też kontrola podatkowa jest jednym z istotnych narzędzi ustawodawcy do weryfikacji poprawności rozliczeń podatkowych. Kontroli prowadzonej przez organy podatkowe podlegają nie tylko przedsiębiorcy, ale i osoby nieprowadzące działalności gospodarczej, a także płatnicy i inkasenci. Otrzymanie przez podmiot zawiadomienia informującego o zamiarze przeprowadzenia kontroli podatkowej przez organ powinno wyzwoić szereg usystematyzowanych działań u każdego, kto otrzymał przedmiotowe zawiadomienie, w tym w każdej firmie, gdyż właściwe zaangażowanie może mieć wpływ na cały jej przebieg. Zachowanie czujności, dedykowanie wyznaczonej osoby do kontaktów z kontrolującymi, eliminowanie błędów popełnianych podczas wstęp-

nej fazy kontroli podatkowej poprzez świadome działanie kontrolowanego to kluczowa reakcja, jaka powinna towarzyszyć w trakcie przedmiotowej kontroli.

Istota merytoryczna kontroli podatkowej sprowadza się przede wszystkim do zweryfikowania rzetelności zadeklarowanej podstawy opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i regulowania podatków, ujawnienia niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej, w tym wykrycia zatajonych dochodów, czyli dochodów z nieujawnionych źródeł.

W tym miejscu należy zaznaczyć, że w procedurze kontroli podatkowej ustawodawca przewidział wiele narzędzi prawnych, regulujących współpracę organu podatkowego z kontrolowanym przedsiębiorcą, w tym umożliwiających nadzór i patrzyenie „na ręce” organowi. Istotne znaczenie ma fakt, aby kontrolowany podmiot podejmował przemyślane działania, z zaplanowaną z góry strategią, świadomie wykorzystując przysługujące mu uprawnienia.

Uprawnienia kontrolowanego

Do uprawnień przysługujących kontrolowanym podmiotom należy zaliczyć następujące czynności:

1.

Weryfikacja zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Zawiadomienie umożliwia przedsiębiorcy nie tylko techniczne przygotowanie się do kontroli, ale daje szansę na skorzystanie z instytucji korekty deklaracji

podatkowej, zapłaty niższych odsetek i niekarania sankcjami karno-skarbowymi. Podmiot powinien szczegółowo sprawdzić, czy w przedmiotowym zawiadomieniu umieszczono poprawnie organ uprawniony do przeprowadzenia kontroli, jej zakres, datę i miejsce wystawienia dokumentu oraz przede wszystkim czy dane kontrolowanego takie jak nazwa, forma prawna, NIP, adres są prawidłowe. W zawiadomieniu nie powinno zabraknąć też pouczenia o prawie do złożenia korekty deklaracji, a także podpisu osoby upoważnionej do zawiadomienia, a jeżeli zawiadomienie zostało wydane w formie dokumentu elektronicznego – kwalifikowany podpis elektroniczny albo podpis potwierdzony profilem zaufanym ePUAP.

Co istotne, przewidziano sytuacje, w których organ nie jest zobowiązany do zawiadamiania o wszczęciu kontroli i są to między innymi następujące sytuacje:

- gdy kontrola dotyczy zasadności zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego na gruncie ustawy o podatku VAT lub
- gdy czynności kontrolne mają być wszczęte na żądanie organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze o przestępstwo lub przestępstwo skarbowe, lub
- jeśli postępowanie kontrolne dotyczy opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, lub
- gdy czynności kontrolne dotyczą niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej, lub
- jeśli kontrola ma być podjęta

Kiedy organ zażąda wszczęcia przedmiotowej kontroli przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, przedsiębiorca ma prawo nie wyrazić na to zgody.

w oparciu o informacje uzyskane na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, lub

- gdy postępowanie kontrolne ma charakter doraźny dotyczący ewidencjonowania obrotu za pomocą kasy rejestrującej, użytkowania kasy rejestrującej lub sporządzania spisu z natury, lub
- jeśli czynności kontrolne mają charakter doraźny dotyczący sprawdzenia zachowania warunków zawieszenia działalności gospodarczej, lub
- gdy organ podatkowy jest w posiadaniu informacji, z których wynika, że kontrolowany:
- został prawomocnie skazany w RP za popełnienie przestępstwa skarbowego, przestępstwa przeciwko obrotowi gospodarczemu, przestępstwa z ustawy o rachunkowości lub wykroczenia polegającego na utrudnianiu kontroli; w przypadku osoby prawnej ten warunek odnosi się do każdego członka zarządu lub osoby zarządzającej, a w przypadku spółek niemających osobowości prawnej – do każdego wspólnika,
- jest zobowiązany w postępowaniu egzekucyjnym w administracji,
- nie ma miejsca zamieszkania lub adresu siedziby albo doręczanie pism na podane adresy było bezskuteczne lub utrudnione.

Po wszczęciu kontroli bez zawiadomienia o zamiarze wszczęcia

kontroli podatkowej we wskazanych powyżej przypadkach organ zobligowany jest poinformować kontrolowanego o rzeczywistej przyczynie braku tego zawiadomienia. Kluczowym jest fakt, że podjęcie kontroli z pominięciem doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli będzie skutkowało istotnym naruszeniem prawa, dlatego też dowody zebrane w ramach takich czynności nie będą mogły zostać wykorzystane w postępowaniu podatkowym, a decyzja wydana w postępowaniu, w którym wykorzystano materiał dowodowy z tak wadliwie wszczętej kontroli, może zostać uchylona.

2.

Zgoda lub odmowa zgody na wszczęcie kontroli przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia. Regulacje ustawy Ordynacja podatkowa wskazują, że kontrolę wszczyna się nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli, dlatego też w przypadku kiedy organ zażąda wszczęcia przedmiotowej kontroli przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, przedsiębiorca ma prawo nie wyrazić na to zgody. Co więcej, jeżeli kontrola nie zostanie wszczęta w terminie 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, wszczęcie kontroli będzie wymagało ponownego zawiadomienia.

3.

Weryfikacja upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej. Kontrola podatkowa może być przeprowadzana jedynie na podstawie imiennego upoważnienia udzielonego przez naczelnika właściwego organu skarbowego, dlatego też podmiot ma prawo do sprawdzenia prawidłowości jego wystawienia, ze szczególnym uwzględnieniem:

- oznaczenia organu, daty i miejsca wystawienia;
- podstawy prawnej planowanej kontroli podatkowej;
- imion i nazwisk kontrolujących;
- numeru legitymacji służbowej kontrolujących;
- oznaczenia kontrolowanego ze wskazaniem nazwy, siedziby, numeru NIP;
- zakresu kontroli;
- daty rozpoczęcia i przewidywanego terminu zakończenia kontroli;
- podpisu osoby udzielającej upoważnienia, z podaniem zajmowanego stanowiska lub funkcji;
- pouczenia o prawach i obowiązkach kontrolowanego.

4.

Samodzielna weryfikacja rozliczeń i złożenie korekty przed dniem wszczęcia kontroli. Mając 7 dni, od dnia otrzymania zawiadomienia o zamiarze przeprowadzenia kontroli przez organ skarbowy, przedsiębiorca powinien dokonać samodzielnej weryfikacji dowodów

księgowych, ewidencji, rozliczeń i deklaracji podatkowych w zakresie objętym planowaną kontrolą. Jeśli zauważy błędy lub nieprawidłowości w księgach rachunkowych, to do momentu rozpoczęcia kontroli przysługuje mu prawo do złożenia korekt deklaracji podatkowych. Należy pamiętać, że uprawnienie do skorygowania deklaracji ulega zawieszeniu na czas trwania kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą.

5.

Weryfikacja czy kontrola została wszczęta prawidłowo. Przepisy wskazują, że wszczęcie kontroli podatkowej następuje przez doręczenie kontrolowanemu upoważnienia do jej przeprowadzenia oraz okazanie legitymacji służbowej, tak więc jeżeli kontrolowanym jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, upoważnienie wraz z legitymacją służbową kontrolujących bezwzględnie musi zostać okazane członkowi zarządu, wspólnikowi albo innej osobie upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego lub uprawnionej do prowadzenia jego spraw. Jeśli kontrolowanym jest zakład podmiotu zagranicznego, przedmiotowe upoważnienie doręcza się oraz okazuje się legitymację służbową osobie faktycznie kierującej, nadzorującej lub reprezentującej działalność prowadzoną na terytorium Polski.

Podczas nieobecności członków zarządu, wspólników czy osoby upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego organ nie może wszczęć kontroli i w takiej sytuacji zobligowany jest do wezwania kontrolowanego lub jego reprezentanta/pełnomocnika do stawienia się w siedzibie organu podatkowego następnego dnia po upływie 7 dni od dnia doręczenia wezwania. Co istotne, w przypadku niestawienia

się osoby wzywanej w oznaczonym terminie kontrolę podatkową uznaje się za wszczętą w dniu upływu tego terminu.

Wyjątkiem od powyższej zasady jest możliwość wszczęcia przez organ kontroli tylko poprzez okazanie legitymacji służbowej kontrolowanemu, tzn. z pominięciem zawiadomienia oraz upoważnienia, między innymi w następujących sytuacjach:

- gdy czynności kontrolne są niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia. W takiej sytuacji na organie ciąży obowiązek doręczenia kontrolowanemu upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej, bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 dni od wszczęcia przedmiotowej kontroli.

6.

Ustanowienie pełnomocnika.

W sytuacji gdy kontrolowany podmiot nie ustanowił wcześniej pełnomocnika ogólnego lub szczególnego do reprezentowania go przed organami skarbowymi, uprawniony jest do wyznaczenia przedmiotowego pełnomocnika. W takim przypadku dla kontrolowanego podmiotu będzie wyznaczenie profesjonalnego pełnomocnika, specjalizującego się w prawie procesowym, który zadba o interesy kontrolowanego. W takiej sytuacji należy doręczyć do organu prowadzącego kontrolę pełnomocnictwo na druku PPO-1 dla pełnomocnika ogólnego lub na druku PPS-1 dla pełnomocnika szczególnego dedykowanego do określonej kontroli podatkowej. W tym miejscu należy zaznaczyć, że pełnomocnictwo ogólne jest zwolnione z opłaty, natomiast pełnomocnictwo szczególne podlega

opłacie w wysokości 17 zł. Kopię przelewu należy złożyć do organu wraz z pełnomocnictwem lub doręczyć po jego złożeniu, nie później jednak niż w ciągu 3 dni.

7.

Udział w czynnościach kontrolnych.

Podczas kontroli kontrolowany/pełnomocnik ma prawo do uczestnictwa w przeprowadzanej weryfikacji, a tym samym do składania wyjaśnień i przedłożenia ksiąg podatkowych oraz stosownej i kompletnej dokumentacji (zamówienia, zlecenia, umowy, faktury, dokumenty przewozowe itp.) Należy tutaj podkreślić, że odmowa udostępnienia ewidencji i dowodów księgowych będzie skutkowała pozytywnym wynikiem kontroli, a tym samym wykazaniem uszczupień w badanym przez organ podatku i określeniem zobowiązania podatkowego.

Ponadto należy podkreślić, że w razie braku możliwości prowadzenia czynności kontrolnych przez kontrolujących z powodu nieobecności kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika, w szczególności gdy nie jest zapewniony dostęp do dokumentów związanych z przedmiotem kontroli, kontrolę zawiesza się do czasu umożliwienia przeprowadzenia tych czynności. Do czasu trwania kontroli nie wlicza się okresu tego zawieszenia.

Co istotne, kontrolowany podmiot ma prawo do udziału w przeprowadzanych przez organ:

- dowodów z zeznań świadków lub opinii biegłych, o czym kontrolujący powinni powiadomić kontrolowanego przynajmniej na 3 dni przed terminem ich przeprowadzenia,
- dowodów z oględzin, o czym kontrolujący powinni powiadomić kontrolowanego nie później niż bezpośrednio przed podjęciem tych czynności.

W przypadku gdy w odczuciu przedsiębiorcy kontrola podatkowa prowadzona jest w sposób opieszwały, ma on **prawo do wniesienia ponaglenia do organu drugiej instancji.**

Powyższe zasady nie znajdują zastosowania, gdy kontrolowany jest nieobecny, a okoliczności sprawy uzasadniają natychmiastowe przeprowadzenie dowodu.

8.

Możliwość zapoznawania się z aktami sprawy. Istotne jest to, że kontrola podatkowa jest jawna wyłącznie dla jej uczestników, ale już nie dla osób trzecich. Zasada ta jest podstawą istnienia uprawnienia podatnika do żądania umożliwienia mu wglądu w akta toczącego się postępowania kontrolnego – żądanie takie może być zgłoszone na każdym etapie kontroli. Przedsiębiorcy przysługuje uprawnienie do przeglądania akt, sporządzania z nich notatek, kopii lub odpisów, żądania uwierzytelnienia i wydania odpisów z akt sprawy. Należy pamiętać, że prawo wglądu do akt i korzystanie z wymienionych powyżej uprawnień przysługuje stronie również po zakończeniu kontroli podatkowej i nie może być ograniczone przez organ podatkowy z wyłączeniem dokumentów objętych ochroną tajemnicy skarbowej, a także wyłączonych z akt sprawy ze względu na interes publiczny.

9.

Wniesienie ponaglenia. Kontrola podatkowa powinna zostać zakończona bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie

wskazanym w upoważnieniu, nie mniej często dochodzi do sytuacji, że analiza udostępnionych kontrolującym dokumentów źródłowych, ewidencji i innych dowodów trwa dłużej. W takiej sytuacji o każdym przypadku niezakończenia kontroli we wskazanym terminie kontrolujący organ ma obowiązek zawiadomić na piśmie kontrolowanego, podając rzeczywiste przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli i wskazując nowy termin jej zakończenia. W przypadku gdy w odczuciu przedsiębiorcy kontrola podatkowa prowadzona jest w sposób opieszwały, ma on prawo do wniesienia ponaglenia do organu drugiej instancji, za pośrednictwem organu prowadzącego przedmiotową kontrolę. Skorzystanie z tego narzędzia nie znajdzie zastosowania w przypadku, kiedy nie upłynął jeszcze termin, wyznaczony przez organ, do zakończenia przedmiotowej kontroli. Termin do wniesienia przedmiotowego ponaglenia rozpoczyna się w dniu, w którym upłynął termin na zakończenie kontroli, a wygasa z chwilą zakończenia kontroli przez organ. Co istotne, dokumenty dotyczące czynności kontrolnych dokonanych po upływie wyznaczonego terminu, do którego kontrola podatkowa powinna zostać zakończona, nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym, chyba że został wskazany nowy termin zakończenia kontroli.

10.

Wniesienie skargi na bezczynność organu podatkowego. W sytuacji gdy przedsiębiorca wykorzysta środek zaskarżenia w postaci ponaglenia, a organ prowadzący kontrolę nadal nie zakończył jej w przewidzianym terminie, kontrolowanemu przysługuje prawo do wniesienia skargi na bezczynność organu podatkowego do sądu administracyjnego. Sąd po pozytywnym rozpatrzeniu skargi zobowiąże organ podatkowy do zakończenia kontroli w określonym terminie, chyba że w międzyczasie organ podatkowy zakończył kontrolę. W takiej sytuacji sąd oddali skargę jako bezprzedmiotową.

11.

Złożenie zastrzeżeń do protokołu kontroli. Po zakończeniu kontroli podatkowej organ podatkowy zobowiązany jest do sporządzenia protokołu kontroli, w którym oprócz wskazania kontrolowanego i osób kontrolujących, określenia przedmiotu i zakresu kontroli, miejsca i czasu przeprowadzenia kontroli szczegółowo omawia przebieg przedmiotowej kontroli wraz z zebrany materiałem dowodowym, który podaje analizie celem ustalenia stanu faktycznego wraz z oceną prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli i stwierdzonych nieprawidłowości oraz wysokości uszczupień poszczególnych podatków. Kluczowym

Brak złożenia zastrzeżeń do protokołu kontroli we wskazanym 14-dniowym terminie będzie oznaczać, że kontrolowany nie kwestionuje ustaleń kontroli.

wymogiem jest wskazanie przepisów prawa materialnego, którym kontrolowany uchybił, a także adnotacja o dokonanym badaniu ksiąg pod kątem ich rzetelności i niewadliwości na gruncie ustawy o rachunkowości. Na koniec w protokole kontroli powinno zostać umieszczone pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji, a także pouczenie o obowiązku zawiadomienia organu podatkowego przez kontrolowanego o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości, oraz o skutkach niedopełnienia tego obowiązku.

W sytuacji kiedy przeprowadzona kontrola nie wykaże nieprawidłowości, przedmiotowy protokół zostaje zakończony wynikiem negatywnym, natomiast w przeciwnym przypadku organ podatkowy kończy protokół kontroli wynikiem pozytywnym, wykazując sumę uszczupień w kontrolowanym podatku. Terminem zakończenia kontroli jest dzień doręczenia przedmiotowego protokołu podmiotowi kontrolowanemu. Przepisy Ordynacji podatkowej regulują kwestię wniesienia zastrzeżeń do protokołu kontroli; i tak w sytuacji kiedy kontrolowany nie zgadza się z ustaleniami kontrolujących, to w ciągu 14 dni od daty otrzymania przedmiotowego proto-

kołu może wnieść zastrzeżenia do zawartych w nim ustaleń, przedstawiając jednocześnie dowody, które umożliwią organowi podatkowemu prawidłowe określenie podstawy opodatkowania. W każdej sytuacji, kiedy kontrolowany podmiot nie zgadza się z ustaleniami kontrolujących wskazanymi w otrzymanym protokole kontroli, powinien korzystać z instytucji złożenia zastrzeżeń do przedmiotowego protokołu poprzez przedstawienie wyjaśnień, wskazując jednocześnie odpowiednie środki dowodowe. Brak złożenia zastrzeżeń do protokołu kontroli we wskazanym 14-dniowym terminie będzie oznaczać, że kontrolowany nie kwestionuje ustaleń kontroli.

Jeśli podatnik nie złoży deklaracji lub ich korekt w całości uwzględniających stwierdzone podczas kontroli podatkowej nieprawidłowości, organ jest zobowiązany do wszczęcia z urzędu postępowania podatkowego w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie 6 miesięcy, licząc od dnia zakończenia kontroli. Co istotne, za dzień zakończenia kontroli podatkowej uznaje się dzień doręczenia protokołu kontroli kontrolowanemu podmiotowi lub jego pełnomocnikowi, jeśli taki został ustanowiony. Tak więc kolejnym etapem weryfikacji podmiotu przez organ, po zakończeniu kontroli podatkowej z wynikiem pozytywnym, jest przeprowadzenie

postępowania podatkowego, w toku którego urzędnicy bazując na protokole kontroli oraz pozyskanych w ramach przedmiotowej kontroli materiałach dowodowych, poprzez gromadzenie kolejnych dowodów mają za zadanie w sposób obiektywny dokonać rozstrzygnięcia sprawy.

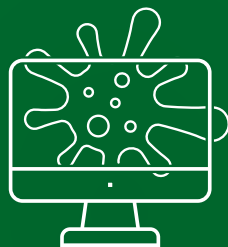
Mając na względzie omówione powyżej uprawnienia, kluczowym jest, aby każdy podmiot, który jest lub w przyszłości będzie stroną kontroli podatkowej, miał świadomość przysługujących mu uprawnień, które w istotny sposób mogą przyczynić się do uniknięcia przykrych konsekwencji nieprawidłowego, tj. naruszającego prawa strony prowadzenia postępowania kontrolnego. ↘



JOLANTA NOWICKA

Podstawa prawna: Ustawa z dnia 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa.

Praca zdalna w kraju
w związku
z COVID-19
a rezydencja podatkowa



*Rezydencja podatkowa decyduje o zakresie
ciążących na podatniku obowiązkach podatkowych.
Osoby zatrudnione za granicą, które decydują się na pracę
zdalną w kraju, w związku z rozwojem pandemii wirusa COVID-19,
otrzymują od organów podatkowych niekorzystne interpretacje
podatkowe, w których uznaje się, że podlegają w Polsce
nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.*

IWONA JACIECZKO, DORADCA PODATKOWY

Rezydencja podatkowa według przepisów krajowych

Właściwe określenie rezydencji podatkowej osoby fizycznej (tzw. miejsca zamieszkania dla celów podatkowych) zatrudnionej poza granicami kraju, jednak wykonującej pracę zdalną w Polsce, powinno opierać się na przepisach polskich ustaw podatkowych, z uwzględnieniem właściwych umów o podwójnym opodatkowaniu.

W przypadku gdy osoby fizyczne mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, to na podstawie art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1426, dalej jako: ustawa PIT) podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy/rezydent podatkowy).

Przy czym uznaje się, że osoba fizyczna posiada miejsce zamieszkania na terytorium Polski, jeśli:

1.

posiada na terytorium Polski centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub

2.

przebywa na terytorium Polski dłużej niż 183 dni w roku podatkowym.

Spełnienie którejkolwiek z ww. przesłanek powoduje, że taka osoba posiada miejsce zamieszkania w Polsce, czyli podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

Rezydencja podatkowa według Konwencji Modelowej OECD

Podkreślić należy, że większość zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania opiera się na Konwencji Modelowej OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku (dalej jako: KM OECD).

Według KM OECD za osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie uważa się każdą osobę, która zgodnie z prawem tego państwa podlega tam opodatkowaniu z uwagi na jej miejsce zamieszkania, miejsce stałego pobytu, siedzibę zarządu albo inne kryterium o podobnym charakterze i obejmuje również samo państwo, jego jednostkę terytorialną lub organ lokalny, z zastrzeżeniami wskazanymi w art. 4 ust. 1 KM OECD.

Jeżeli podatnik ma miejsce zamieszkania w obu umawiających się państwach (występuje tzw. konflikt rezydencji), to jego status określa się według:

- a) miejsca, w którym ma on stałe ognisko domowe,
- b) jeżeli ma on stałe ognisko domowe w obu umawiających się państwach, to według ściślejszych powiązań osobistych i gospodarczych (ośrodek interesów życiowych),
- c) jeżeli nadal nie można ustalić miejsca zamieszkania, to uważa się, że miejsce zamieszkania jest w tym umawiającym się państwie, w którym osoba fizyczna zwykle przebywa,
- d) kolejnym kryterium jest posiadanie obywatelstwa danego państwa,
- e) jeżeli osoba jest obywatelem

obydwu państw lub nie jest obywatelem żadnego z nich, to organy umawiających się państw rozstrzygną tę sprawę w drodze wzajemnego porozumienia.

Według Komentarza do MK OECD posiadanie stałego ogniska domowego oznacza, że osoba fizyczna urządziła je i zastrzegła dla swojego trwałego użytkowania, w przeciwieństwie do przebywania w konkretnym miejscu, ale w takich warunkach, z których wynika, że dany pobyt jest zamierzony na krótki czas. Natomiast przy ustalaniu ośrodka interesów życiowych należy wziąć pod uwagę stosunki rodzinne i towarzyskie, zatrudnienie, działalność polityczną, kulturalną i wszelką inną, miejsce działalności gospodarczej i miejsce, z którego zarządza się swoim mieniem.

Powyższe stanowisko potwierdzone zostało również przez sądy administracyjne m.in. w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej jako: WSA) w Łodzi z dnia 05.10.2017 r., sygn. akt I SA/Łd 493/17, gdzie sąd przy ocenie, w którym z państw znajduje się centrum życiowych i zawodowych interesów osoby fizycznej, wziął pod uwagę kryteria wymienione w Komentarzu MK OECD. Również WSA w Warszawie w wyroku z dnia 20.04.2016 r., sygn. akt III SA/Wa 1562/15, wskazał, że: „(...) o centrum interesów gospodarczych decyduje miejsce prowadzenia działalności zarobkowej (stanowiącej główne źródło dochodu) oraz posiadanych składników majątku nieruchomego i ruchomego, inwestycji, rachunków bankowych, polis ubezpieczeniowych. Centrum interesów gospodarczych może stanowić także

Posiadanie stałego ogniska domowego oznacza, że osoba fizyczna urządziła je i zastrzegła dla swojego trwałego użytkowania.

miejsce, z którego podatnik zarządza swoim majątkiem (J. Bajson, T. Kret, Rezydencja podatkowa, Przegląd Podatkowy 2008, nr 1, s. 7)”.

Problem podatkowy

Pandemia COVID-19 spowodowała, że wielu pracodawców i pracowników zmieniło sposób organizacji pracy. Niektóre osoby zatrudnione za granicą zdecydowały się na wykonywanie swoich obowiązków zdalnie w Polsce. Jednak pobyt pracownika w Polsce może spowodować zmianę rezydencji podatkowej. Analizując powyższą kwestię, należy mieć przede wszystkim na względzie długość pobytu pracownika w Polsce, jego powiązania osobiste i ekonomiczne z Polską oraz rezydencję podatkową pracodawcy.

Stanowisko OECD

Wskazać należy, że w związku z panującą pandemią COVID-19, OECD przedstawiła stanowisko w zakresie interpretacji przepisów dotyczących kwestii rezydencji podatkowej osoby fizycznej. Według OECD w sytuacji, gdy dana osoba fizyczna poprzez niezaplanowany, dłuższy pobyt spowodowany obostrzeniami w zakresie swobodnego przemieszczania spełniła przesłanki bycia rezydentem

podatkowym danego państwa, zaleca się, aby właściwe organy wzięły pod uwagę zaistniałe nadzwyczajne okoliczności i wydłużyły okres ustawy. Wskazówki OECD nie mają jednak mocy wiążącej dla organów poszczególnych państw.

W Polsce obecnie nie wprowadzono wytycznych dla osób fizycznych pracujących za granicą, które w związku z pandemią wirusa COVID-19 oraz obostrzeniami w zakresie swobodnego przemieszczania były zobowiązane zostać w kraju.

Miejsce wykonywania pracy

Należy zwrócić uwagę, że w przypadku dochodów osiągniętych z pracy najemnej przez osobę mającą miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie, mogą być one opodatkowane tylko w kraju rezydencji podatkowej danej osoby.

Przykład

Pracownik mieszkający w Polsce, zatrudniony na umowę o pracę przez polskiego pracodawcę i wykonujący pracę w kraju, rozlicza się ze swoich dochodów w Polsce.

Jednakże w art. 15 KM OECD ustawodawca zastrzegł, że jeżeli praca wykonywana jest w drugim kraju

będącym stroną umowy, wówczas dochody te mogą podlegać opodatkowaniu w tym drugim kraju.

Podkreślić należy, że słowo „może” jest interpretowane przez organy podatkowe jako prawo administracji skarbowej danego państwa do opodatkowania określonych rodzajów dochodów. Postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania przyznają państwu będącemu stroną umowy prawo do opodatkowania danego rodzaju dochodu, jeżeli ustawodawstwo wewnętrzne nakłada podatek na taki rodzaj dochodu (przychodu).

Mając na uwadze powyższe przepisy, wynagrodzenie z tytułu zatrudnienia osoby mającej miejsce zamieszkania w Polsce podlega opodatkowaniu tylko w kraju, chyba że pracownik otrzymuje wynagrodzenie z tytułu pracy najemnej wykonywanej za granicą. Za miejsce wykonywania pracy należy uznać miejsce, w którym osoba fizyczna przebywa, kiedy wykonuje pracę, za którą otrzymuje wynagrodzenie. Miejsce wykonywania pracy przesądza zatem o miejscu zapłaty podatku.

Wyjątek od powyższej zasady wskazany został w art. 15 ust. 2 KM OECD, zgodnie z którym jeżeli:

- a) odbiorca przebywa w drugim państwie przez okres lub okresy nie przekraczające łącznie 183 dni w danym roku podatkowym tego drugiego państwa,
- b) wynagrodzenie jest wypłacane przez pracodawcę lub w imieniu pracodawcy, który nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w drugim państwie i
- c) wynagrodzenie nie jest ponoszone przez zakład lub stałą placówkę, którą pracodawca posiada w drugim państwie, wówczas dochody z pracy najemnej wykonywanej w drugim państwie mogą być opodatkowane wyłącznie w państwie miejsca zamieszkania osoby wykonującej pracę.

Zakładając, że ww. warunki zostaną spełnione łącznie, otrzymane przez osobę fizyczną mającą miejsce zamieszkania dla celów podatkowych na terytorium Polski wynagrodzenie z tytułu pracy najemnej wykonywanej za granicą podlega opodatkowaniu wyłącznie w Polsce. Niespełnienie któregokolwiek z tych warunków oznacza, że wynagrodzenie podlega opodatkowaniu w państwie miejsca zamieszkania podatnika oraz w państwie, w którym praca jest wykonywana. Co istotne, rok podatkowy na potrzeby art. 15 ust. 2 KM OECD należy zawsze interpretować zgodnie z prawem państwa, w którym wykonywana jest praca.

Podkreślić należy, że polskie organy interpretacyjne już wypowiedziały się w kwestii przesłanek wskazanych w powyższych przepisach. Obecne stanowisko Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wyrażone m.in. w interpretacji indywidualnej z dnia 17.04.2020 r., znak: 0113-KD IPT 2-2.4011.53.2020.2.AKU, wskazuje, że: „(...) pierwszeństwo w opodatkowaniu dochodów z pracy najemnej ma zawsze to państwo, w którym praca jest wykonywana”.

Podsumowanie


W sytuacji, gdy osoba zatrudniona za granicą decyduje się na pracę zdalną w kraju, wówczas jej dochody mogą podlegać opodatkowaniu w kraju. Analizując przepisy dotyczące rezydencji podatkowej, należy mieć również na względzie zapisy zawarte w umowach pracownika z zagranicznym pracodawcą, a szczególnie kwestie związane z wypełnianiem obowiązków płatnika. Zmiana rezydencji podatkowej może wiązać się z obowiązkiem wpłacania przez pracownika zaliczek miesięcznych na podatek dochodowy. Zgodnie z art. 44 ust. 1a ustawy PIT podatnicy osiągający dochody ze stosunku pracy

Za miejsce wykonywania pracy należy uznać miejsce, w którym osoba fizyczna przebywa, kiedy wykonuje pracę, za którą otrzymuje wynagrodzenie.

z zagranicy bez pośrednictwa płatników są obowiązani bez wezwania wpłacać w ciągu roku podatkowego zaliczki miesięczne na podatek dochodowy. Wpłaty należy dokonywać w terminie do 20. dnia następującego po miesiącu, w którym dochód był uzyskany, a za grudzień – przed upływem terminu określonego na złożenie zeznania. Po zakończeniu roku podatkowego może powstać również obowiązek złożenia zeznania podatkowego na druku PIT-36.

Mając na uwadze opisane powyżej przepisy krajowe, a także zapisy konkretnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i umów o pracę, każdy przypadek powinien być analizowany indywidualnie.

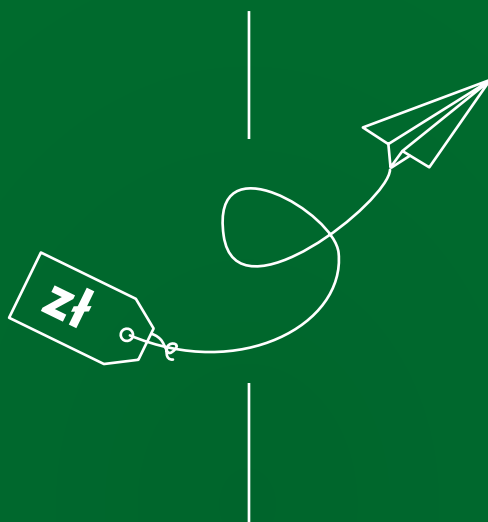
Rozwój pandemii COVID-19 zbiegł się z niekorzystnymi zmianami w niektórych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. Obowiązująca w Polsce od 1.01.2019 r. wielostronna konwencja podatkowa (dalej: konwencja MLI) zakłada zmiany w niektórych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. Od 1.01.2020 r. metodę unikania podwójnego opodatkowania zmieniono m.in. w umowach z Wielką Brytanią, Irlandią, Finlandią, Izraelem, Japonią, Litwą, Nową Zelandią czy Słowacją. Ponadto zmiany wprowadzone Konwencją MLI znajdują zastosowanie do dochodów osiągniętych od 1.01.2021 r. w Norwegii, Belgii, Kanadzie i Danii. Dochody uzyskiwane z ww. państw

będą opodatkowane przy zastosowaniu metody odliczenia proporcjonalnego. Zgodnie z tą metodą podatek od zagranicznych dochodów nie jest należny w Polsce w tej części, w jakiej został zapłacony za granicą. Odliczenie ograniczone zostało jednak do wysokości podatku krajowego przypadającego proporcjonalnie na dochód uzyskany w obcym państwie (tzw. ulga abolicyjna). Wskazać należy, że zgodnie z opublikowanym 16.09.2020 r. projektem nowelizacji ustaw o podatku dochodowym, a następnie ustawą z dnia 28.11.2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. 2020 poz. 2123) powyższa ulga podatkowa od 1.01.2021 r. ma zostać zredukowana do kwoty 1360,00 zł (z wyłączeniami). Dla osób posiadających rezydencję podatkową w Polsce zmiana metody oznacza również obowiązek złożenia zeznania podatkowego. 



IWONA JACIECZKO,
DORADCA PODATKOWY

Metody weryfikacji cen transferowych



Asumptem do przygotowania niniejszego artykułu było zmieniające się otoczenie regulacyjne w zakresie przepisów dotyczących cen transferowych¹. Podjęcie na nowo i odświeżenie profesjonalnej dyskusji nad metodami weryfikacji cen transferowych jest uzasadnione i będzie pomocne w interpretacji złożonych regulacji ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r., poz. 865 ze zm., dalej: ustawa o CIT)².

Zgodnie z art. 11c ust. 1 ustawy o CIT podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. Jeżeli w wyniku istniejących powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, i w wyniku tego podatnik wykazuje dochód niższy (stratę wyższą) od tego, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały, organ podatkowy określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań (art. 11c ust. 2 ustawy CIT). Określając wysokość dochodu (straty) podatnika w takiej sytuacji, organ podatkowy bierze pod uwagę faktyczny przebieg i okoliczności zawarcia i realizacji transakcji kontrolowanej oraz zachowanie stron tej transakcji (art. 11c ust. 3 ustawy o CIT). Tym samym organom podatkowym zostały nadane uprawnienia do oszacowania dochodów, co ma umożliwić rzetelne określenie odpowiedniej wartości przychodów i kosztów.

Należy podkreślić, że takie oszacowanie dochodów nigdy nie będzie sprawą prostą dla właściwych organów. W związku z powyższym ustawodawca wyposażył organy w odpowiednie metody oszacowania, które zostały określone w przepisach prawnych, mianowicie metody: 1) porównywalnej ceny niekontrolowanej; 2) ceny odprzedaży; 3) koszt plus; 4) marży transakcyjnej netto; 5) podziału zysku (art. 11d ust. 1 ustawy o CIT). W przypadku gdy nie jest możliwe zastosowanie metod wskazanych po-

wyżej, stosuje się inną metodę, w tym techniki wyceny, najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach (art. 11d ust. 2 ustawy o CIT). Przy wyborze metody najbardziej odpowiedniej w danych okolicznościach uwzględnia się w szczególności warunki, jakie zostały ustalone lub narzucone pomiędzy podmiotami powiązanymi, dostępność informacji niezbędnych do prawidłowego zastosowania metody oraz specyficzne kryteria jej zastosowania (art. 11d ust. 3 ustawy o CIT).

Szczegółowa analiza wskazanych metod będzie miała miejsce w dalszej części artykułu.

Metody dokonywania rozliczeń między podmiotami powiązanymi – ceny transferowe

Transakcje dokonywane między podmiotami powiązanymi powinny być dokonywane zgodnie z zasadą *arm's length*, czyli przy zachowaniu warunków rynkowych³. Pogłębiając prowadzone powyżej rozważania na temat cen transferowych, warto wskazać, że wymienione metody szacowania stanowią odzwierciedlenie metod opisanych w Wytycznych OECD⁴ dot. cen transferowych⁵. Łącznie z art. 11a ustawy o CIT i następnymi należy stosować przepisy Rozporządzenia o cenach transferowych⁶.

Należy podkreślić, że żaden przepis prawny nie zobowiązuje podatników do stosowania wyżej wymienionych metod, ponieważ są to tylko preferowane przez organy podatkowe metody. Podatnicy

mają swobodę w zakresie sposobu ustalenia wynagrodzenia w transakcjach wewnątrzgrupowych⁷. Wyżej wskazanymi metodami są natomiast związane organy podatkowe podczas dokonywania następczej weryfikacji rynkowości rozliczeń⁸.

Doprecyzowując powyższe, norma wynikająca z art. 11d ustawy o CIT, która wskazuje sposoby szacowania cen, jest wyłącznie kierowana do organów podatkowych, nie zaś do podatników. Jednakże, co należy podkreślić, posłużenie się którąś z preferowanych metod może okazać się pomocne w toku sporu z organami podatkowymi, gdy wystąpi konieczność uzasadnienia przez podatnika zastosowanej ceny transferowej. Nie ulega również wątpliwości, że organy podatkowe w toku kontroli będą stosowały powyższe przepisy.

Ponadto nie można przeoczyć faktu, że zgodnie z przepisami ustawy o CIT obowiązującymi od 1 stycznia 2019 r. w przypadku wyboru innej metody niż wskazana w ustawie, podatnik musi uzasadnić, że żadna z metod wskazanych w przepisach nie może być zastosowana⁹. Zdaniem M. Laskowskiej regulacja ta ma na celu ograniczenie dowolności stosowania innych metod, nadając pierwszeństwo pięciu metodom¹⁰.

Jak wywodzi M. Laskowska, do weryfikacji ceny transferowej należy wykorzystać tę metodę, która jest najbardziej odpowiednia w danych okolicznościach¹¹. Metoda najbardziej odpowiednia w danych okolicznościach to taka, przy której wyborze wzięto pod uwagę warunki, jakie zostały ustalone lub

narzucone pomiędzy podmiotami powiązаныmi, dostępność informacji niezbędnych do prawidłowego zastosowania metody oraz specyficzne kryteria jej zastosowania¹². Przejdźmy zatem w tym miejscu do omówienia poszczególnych metod.

Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej

Zgodnie z § 10 ust. 1 Rozporządzenia o cenach transferowych metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej polega na porównaniu ceny przedmiotu transakcji kontrolowanej z ceną stosowaną w porównywalnych transakcjach przez podmioty niepowiązane i ustaleniu na tej podstawie wartości rynkowej przedmiotu transakcji kontrolowanej¹³. Według W. Dmocha metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej może być stosowana przez organy podatkowe pod warunkiem, że badana transakcja dokonana pomiędzy podmiotami powiązаныmi oraz transakcja dokonana pomiędzy podmiotami niezależnymi są dostatecznie porównywalne, a zatem w sytuacji gdy: 1) żadna z różnic pomiędzy porównywanymi transakcjami lub pomiędzy podmiotami zawierającymi te transakcje nie ma istotnego wpływu na ustalenie ceny na wolnym rynku lub 2) możliwe jest dokonanie racjonalnie dokładnych poprawek eliminujących istotne efekty takich różnic¹⁴. Niestety zastosowanie tej metody jest często utrudnione ze względu na brak niezbędnych danych, także po stronie organów podatkowych.

Przy stosowaniu metody porównywalnej ceny niekontrolowanej należy również uwzględnić wolumen transakcji – transakcje wyceniane tą metodą powinny mieć porównywalny wolumen¹⁵. W konsekwencji wartość wolumenu transakcji handlowych (w szczególności transakcji

towarowych) wiąże się bezpośrednio z poziomem stosowanych cen jednostkowych i wpływa na politykę rabatową – im większy wolumen, tym ceny jednostkowe są niższe¹⁶.

Metoda ceny odprzedaży

Z kolei, jak stanowi § 11 ust. 1 Rozporządzenia o cenach transferowych, metoda ceny odprzedaży polega na kalkulacji ceny zakupu towaru lub usługi od podmiotu powiązanego w drodze obniżenia ceny sprzedaży tego towaru lub tej usługi podmiotowi niepowiązanemu o marżę ceny odprzedaży. Marża ceny odprzedaży powinna zapewnić podmiotowi odprzedającemu pokrycie jego kosztów bezpośrednich i pośrednich, związanych z odprzedażą przedmiotu transakcji kontrolowanej, oraz zapewnić zysk odpowiedni do pełnionych przez ten podmiot funkcji, zaangażowanych aktywów i ponoszonego ryzyka (§ 11 ust. 2 Rozporządzenia o cenach transferowych). Rynkową wartość marży ceny odprzedaży ustala się poprzez odniesienie do poziomu marży, jaką podmiot powiązany stosuje w porównywalnych transakcjach zawieranych z podmiotami niepowiązаныmi lub marży stosowanej w porównywalnych transakcjach przez podmioty niepowiązane (§ 11 ust. 3 Rozporządzenia o cenach transferowych). Jeżeli cena uzyskana poprzez odjęcie marży będzie odbiegać od ceny zastosowanej w transakcji między podmiotami powiązаныmi, oznaczać to będzie, że została ona ustalona niezgodnie z zasadą ceny rynkowej¹⁷.

Metoda koszt plus

Jak stanowi § 12 ust. 1 Rozporządzenia o cenach transferowych, metoda koszt plus polega na usta-

leniu ceny przedmiotu transakcji kontrolowanej na poziomie sumy bazy kosztowej i narzutu zysku kalkulowanego w odniesieniu do bazy kosztowej. Przez bazę kosztową rozumie się sumę kosztów bezpośrednio związanych albo sumę kosztów bezpośrednio lub pośrednio związanych z wytworzeniem we własnym zakresie lub nabyciem przedmiotu transakcji kontrolowanej (§ 12 ust. 2 Rozporządzenia o cenach transferowych). Rynkową wartość narzutu zysku w stosunku do określonej bazy kosztowej ustala się poprzez odniesienie do poziomu narzutu zysku, jaki ten sam podmiot stosuje w porównywalnych transakcjach z podmiotami niepowiązаныmi, w odniesieniu do takiej samej bazy kosztowej lub narzutu zysku stosowanego w porównywalnych transakcjach przez podmioty niepowiązane w odniesieniu do porównywalnej bazy kosztowej (§ 12 ust. 3 Rozporządzenia o cenach transferowych).

Zasadniczą różnicą pomiędzy metodą koszt plus i metodą marży transakcyjnej netto jest to, że w metodzie marży transakcyjnej netto w bazie kosztowej znajdują się także koszty ogólnego zarządu, tj. koszty związane z zarządzaniem przedsiębiorstwem jako całością, takie jak koszty zarządu czy utrzymania jednostek organizacyjnych o charakterze ogólnozakładowym¹⁸.

Aby zweryfikować ceny transferowe metodą koszt plus, podmioty wyselekcjonowane jako porównywalne powinny prowadzić księgi rachunkowe w wariantcie kalkulacyjnym i ewidencjonować koszty w układzie rodzajowym, co umożliwi wyłączenie kosztów ogólnego zarządu z bazy kosztowej¹⁹. Jednak z uwagi na fakt, że niewiele podmiotów prezentuje dane finansowe w wariantcie kalkulacyjnym, przy weryfikacji cen transferowych powszechnie stosowa-

ną metodą jest metoda marży transakcyjnej netto, co wynika z faktu, że dane finansowe podmiotów, które pochodzą ze specjalistycznych baz danych, najczęściej nie pozwalają bowiem na wyodrębnienie kosztów ogólnego zarządu²⁰.

Metoda podziału zysku

Metoda podziału zysku polega na określeniu łącznego zysku, jaki w związku z daną transakcją kontrolowaną osiągnęły podmioty powiązane, oraz podziału tego zysku między te podmioty w takiej proporcji, w jakiej dokonałyby tego podziału podmioty niepowiązane, w szczególności uwzględniając pełnione przez strony transakcji kontrolowanej funkcje, angażowane aktywa i ponoszone ryzyka (§ 13 ust. 1 Rozporządzenia o cenach transferowych). Takiego podziału zysku dokonuje się poprzez określenie przychodów uzyskanych przez każdy z podmiotów powiązanych oraz poniesionych kosztów związanych z daną transakcją kontrolowaną. W przypadku gdy tak określone koszty przekraczają związaną z nimi sumę przychodów, podziałowi podlega strata (§ 13 ust. 1 Rozporządzenia o cenach transferowych). Zgodnie z § 13 ust. 3 Rozporządzenia o cenach transferowych podziału zysku dokonuje się za pomocą: 1) analizy rezydualnej albo 2) analizy udziału.

Ustalenie cen metodą podziału zysku jest możliwe wówczas, gdy wkład każdej ze stron transakcji jest podobny i nie jest możliwe określenie, który z podmiotów pełni funkcje prostsze, które łatwiej wycenić²¹. Metoda ta znajdzie więc zastosowanie do transakcji, które mają charakter zintegrowany, a rozdzielanie profili funkcjonalnych podmiotów realizujących transakcję jest niemożliwe²². Jak podkreśla W. Dmoch, jeżeli w konsekwencji podziału tych

zysków okaże się, że w wyniku zrealizowania przez podmioty powiązane jakiejś transakcji całość lub większość zysku pozostała jedynie po stronie jednego z podmiotów, oznaczać to będzie, że powiązane podmioty nie zastosowały zasady ceny rynkowej²³. Analiza podziału zysków dotyczy obu stron transakcji, przy uwzględnieniu wszelkich angażowanych funkcji i aktywów²⁴. Biorąc jednak pod uwagę fakt, iż organy podatkowe w większości przypadków dysponują różnego rodzaju danymi porównywalnymi, do których odwołują się inne metody, będą stosować metodę podziału zysków z dużą rezerwą²⁵. Metoda podziału zysku jest bowiem trudna do zastosowania i ma bardzo subiektywny charakter, przez co zarówno podatnicy, jak i organy raczej rzadko ją stosują²⁶. Zdarzają się jednak takie transakcje, w których jej zastosowanie jest konieczne, gdyż tylko w taki sposób możliwe jest ustalenie wynagrodzenia w transakcji na warunkach rynkowych²⁷.

Metoda marży transakcyjnej netto

Z kolei metoda marży transakcyjnej netto polega na określeniu wskaźnika finansowego, odzwierciedlającego relację marży zysku netto, jaką uzyskuje podmiot powiązany w transakcji kontrolowanej, do odpowiedniej bazy (§ 14 ust. 1 Rozporządzenia o cenach transferowych). Marżę zysku netto określa się poprzez odliczenie od przychodu osiągniętego w wyniku transakcji kontrolowanej kosztów związanych z realizacją tej transakcji. Jeżeli na potrzeby kalkulacji marży zysku netto zasadne jest uwzględnienie kosztów, których przypisanie bezpośrednio do danej transakcji nie jest możliwe, przypisanie takich kosztów dokonuje się za pomocą zastosowania klucza alo-

kacji, który w racjonalnie najlepszy sposób odzwierciedla proces tworzenia wartości w transakcji kontrolowanej (§ 14 ust. 2 Rozporządzenia o cenach transferowych). Powyższą bazę stanowić mogą w szczególności przychody, koszty, aktywa albo elementy przychodów, kosztów lub aktywów (§ 14 ust. 3 Rozporządzenia o cenach transferowych). Wyboru odpowiedniego wskaźnika finansowego dokonuje się przy uwzględnieniu specyfiki branży oraz istotnych okoliczności transakcji (§ 14 ust. 4 Rozporządzenia o cenach transferowych). Zgodnie z § 14 ust. 5 Rozporządzenia o cenach transferowych rynkową wartość wskaźnika finansowego ustala się poprzez odniesienie do poziomu wskaźnika finansowego: 1) jaki uzyskuje podmiot w porównywalnych transakcjach z podmiotami niepowiązanymi w odniesieniu do tej samej bazy albo 2) uzyskiwanego w porównywalnych transakcjach przez podmioty niepowiązane w odniesieniu do porównywalnej bazy, albo 3) uzyskiwanego przez podmioty prowadzące działalność porównywalną do zakresu badanej transakcji w odniesieniu do porównywalnej bazy.

Według M. Michalskiego, L. Patrzka i R. Sadowskiego metoda ta jest zbliżona do metody koszt plus (lub metody ceny odprzedaży)²⁸. Zasadnicza różnica polega na tym, że w tym przypadku marża na danej transakcji kalkulowana jest po uwzględnieniu kosztów sprzedaży i kosztów ogólnego zarządu²⁹. Według autorów, ze względu na dostępność danych dotyczących całościowego rachunku wyników przedsiębiorców, przykładowo sprawozdań finansowych, w zasadzie wszelkich branż – metoda ta jest w praktyce powszechnie stosowaną metodą analizy cen transferowych³⁰.

Metoda marży transakcyjnej netto nie zakłada wyłączenia kosztów ogólnego zarządu, ponadto daje

swobodę wyboru przyjętego wskaźnika finansowego, który powinien odzwierciedlać specyfikę danej branży oraz istotne okoliczności transakcji. Zgodnie z pkt 2.64 Wytycznych OECD metoda marży transakcyjnej netto polega na weryfikacji zysku netto osiąganego w transakcji kontrolowanej (tj. z podmiotem powiązanym) w relacji do zdefiniowanej wcześniej podstawy, takiej jak koszty, obroty, aktywa itd. – w ten sposób wyznaczony jest pewien współczynnik określający zyskowność transakcji kontrolowanej (np. marża netto)³¹. Współczynnik ten jest następnie porównywany z takim samym współczynnikiem osiąganym w transakcjach niekontrolowanych³².

Zdaniem R. Piekarza metoda marży transakcyjnej netto jest bodaj najbardziej praktyczną metodą szacowania cen transferowych, zwłaszcza wtedy, gdy bezpośrednie informacje o cenach stosowanych przez podmioty niezależne są niedostępne³³. Zastosowanie metody marży transakcyjnej netto wymaga każdorazowo przeprowadzenia analizy porównawczej – ma ona zapewnić prawidłowy wybór podmiotów porównywalnych, których dane finansowe zostaną wykorzystane w dalszej analizie³⁴. Jak podkreśla R. Piekarz, biorąc pod uwagę fakt, że porównywane są wyniki finansowe, należy zapewnić maksymalne podobieństwo próbki badawczej pod kątem funkcjonalnym (pełnione podobne funkcje) i pod kątem przedmiotowym (przedmiotem transakcji jest podobny produkt lub usługa)³⁵.

Techniki wyceny

Od 1 stycznia 2019 r. został rozszerzony katalog metod podatkowych, które mogą być stosowane przez organy podatkowe do badania rynkowości rozliczeń pomiędzy podmiotami powiązanymi, poprzez dodanie technik

wyceny³⁶. Kwestie te precyzuje § 15 Rozporządzenia o cenach transferowych – jeżeli za inną metodę została uznana technika wyceny, metodę tę stosuje się w następujący sposób: 1) w przypadku gdy zastosowanie techniki wyceny wymaga oparcia analizy o prognozy – w pierwszej kolejności stosuje się prognozy sporządzone dla celów planowania finansowego; 2) wielkości bądź wskaźniki stosowane w ramach techniki wyceny powinny odpowiadać wartości rynkowej; 3) w przypadku, w którym prawidłowe zastosowanie techniki wyceny wymaga zastosowania czynnika dyskontującego: a) wybór czynnika dyskontującego uwzględnia sposób, w jaki wyceniany przedmiot transakcji kontrolowanej generuje przepływy pieniężne, b) wysokość czynnika dyskontującego uwzględnia poziom ryzyka biznesowego podmiotu powiązanego oraz poziom wahania przyszłych przepływów pieniężnych generowanych przez wyceniany przedmiot transakcji kontrolowanej; 4) analiza uwzględnia oczekiwany przez każdą ze stron transakcji kontrolowanej poziom wartości przedmiotu transakcji kontrolowanej.

W przypadku oparcia technik wyceny o przyszłe przepływy pieniężne podstawową daną wsadową powinny być prognozy sporządzone dla celów planowania finansowego, które to dane powinny odzwierciedlać oczekiwania zarządu co do przyszłej kondycji finansowej przedsiębiorstwa oraz być przez zarząd zaakceptowane³⁷. W konsekwencji nie należy automatycznie przyjmować jako stopy dyskontowej średniego ważonego kosztu kapitału³⁸.

R. Piekarz i T. Kosieradzki wskazują, że istnieją trzy grupy wycen: 1) podejście kosztowe (cost approach) – oparte na kosztach łączący wartość aktywa z jego kosztami; 2) podejście rynkowe (market approach) – przy podejściu rynkowym szacuje się wartość skład-

nika aktywów przez odniesienie do cen „z rynku”; 3) podejście dochodowe (income approach) – metoda dochodowa określa ilościowo wartość bieżącą netto przyszłych świadczeń związanych z własnością aktywów³⁹. Autorzy przy tym podkreślają, że cele wycen i regulacji dotyczących cen transferowych są odmienne – dlatego też wyceny ekonomiczne dla potrzeb cen transferowych należy stosować z dużą ostrożnością. Wyceny generalnie są sporządzane na potrzeby podmiotu zlecającego – w przypadku cen transferowych kluczową podstawową przesłanką jest zaś ustalenie cen, które zostałyby przyjęte przez stronę niezależną⁴⁰.

Podsumowanie

Podstawowym pytaniem, które w niniejszym tekście zadawał sobie autor, to czy nowe regulacje dotyczące cen transferowych wprowadziły zmiany w zakresie metod ustalania i weryfikacji cen transferowych. W ogólnym zarysie metody pozostały te same – ustawodawca polski jednak w znacznie większym zakresie niż w poprzednim stanie prawnym odwołuje się do dorobku wyrażonego w Wytycznych OECD. Zabieg ten należy ocenić pozytywnie – szersze przejście myśli wyrażonych w Wytycznych OECD ułatwi interpretację niełatwych przecież przepisów dotyczących cen transferowych. Ponadto przyczyni się do lepszego zrozumienia polskich regulacji z zakresu cen transferowych przez podmioty międzynarodowe prowadzące działalność gospodarczą w Polsce.

Obecna konstrukcja przepisów wymusza konieczność większej staranności u podatników – konieczne jest uzasadnienie wyboru danej metody i wskazanie, dlaczego w danych okolicznościach wybrana metoda jest najbardziej odpowiednia.

Wreszcie, pozytywnie należy także ocenić dołączenie do katalogu technik wycen. Zastosowanie tego zabiegu ułatwi ustalanie cen transferowych dla najbardziej nietypowych transakcji. Jednakże stosując techniki wyceny, należy uważać, by ich rezultaty nie były stronnicze, lecz obiektywnie ustalały cenę transferową między podmiotami powiązаныmi. 🐣



DR PAWEŁ SANCEWICZ,
DORADCA PODATKOWY

1_Przykładowo zmiany wprowadzone ustawą z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz. U. 2019, 2200); ustawą z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r., poz. 2193 ze zm.) oraz ustawą z dnia 9 października 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 1932 ze zm.).

2_Przedmiotem analizy w niniejszym artykule będą wyłącznie przepisy ustawy o CIT.

3_Zgodnie z § 2 pkt 3 Rozporządzenia o cenach transferowych przez wartość rynkową rozumie się wartość, jaką ustaliłyby podmioty niepowiązane działające w porównywalnych okolicznościach.

4_Organization of Economic Development and Cooperation.

5_Wytyczne OCED w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych (ang. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations), Paryż 2017, wersja lipiec 2017. Chociaż Wytyczne OCED nie są w Polsce prawem powszechnie obowiązującym, stanowią one cenną podstawę interpretacyjną zarówno dla podatników, jak i dla organów podatkowych (Por. J. Pachnik, Wycena wartości niematerialnych i prawnych w transakcjach realizowanych po-

między podmiotami powiązаныmi – analiza podatkowa, Przegląd Podatkowy 2019, nr 6, s. 43).

6_Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r., poz. 2491 ze zm., dalej: Rozporządzenie o cenach transferowych).

7_J. Pachnik, Wycena..., s. 43.

8_Ibidem.

9_E. Tomczyk, E. Dziedzic, Jak stosować metody ustalania i weryfikacji cen transferowych, Rzeczpospolita 2018, <https://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/312109980-Jak-stosowac-metody-ustalania-i-weryfikacji-cen-transferowych.html> (25.06.2020).

10_M. Laskowska, Zmiany w polskich regulacjach dotyczących cen transferowych, Przegląd Podatkowy 2019, nr 1, s. 30–31.

11_Ibidem.

12_Ibidem.

13_Porównania, o którym mowa w ust. 1, dokonuje się na podstawie cen, jakie stosuje dany podmiot na porównywalnym rynku z podmiotami niepowiązаныmi (wewnętrzne porównanie cen), lub na podstawie cen, jakie stosują w porównywalnych transakcjach niepowiązane podmioty (zewnętrzne porównanie cen) (por. § 10 ust. 2 Rozporządzenia o cenach transferowych).

14_Por. W. Dmoch, Podatek dochodowy od osób prawnych, Komentarz, Warszawa 2011, s. 130 i nast. Warto wskazać, że do 18 lipca 2013 r. przepisy ówczesne obowiązującego Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz. U. z 2009 r., Nr 160, poz. 1268 ze zm.) obowiązywały do stosowania metody porównywalnej ceny niekontrolowanej w pierwszej kolejności przed innymi metodami. Por. też pkt 2.15 Wytycznych OECD, s. 101.

15_Por. pkt 2.26 Wytycznych OECD, s. 105.

16_E. Tomczyk, E. Dziedzic, Jak stosować metody...

17_W. Dmoch, Podatek dochodowy..., s. 131.

18_E. Tomczyk, E. Dziedzic, Jak stosować metody...

19_Ibidem.

20_Ibidem.

21_E. Tomczyk, E. Dziedzic, Jak stosować metody...

22_Ibidem.

23_W. Dmoch, Podatek dochodowy..., s. 131.

24_E. Tomczyk, E. Dziedzic, Jak stosować metody...

25_M. Michalski, L. Patrzek, R. Sadowski, Prowadzenie działalności na terenie SSE i poza nią a wymóg stosowania przepisów o cenach transferowych, Przegląd Podatkowy 2009, nr 7, s. 20 i nast.; M. Michalski, L. Patrzek, Ceny transferowe także dla przedsiębiorców strefowych, Rzeczpospolita z dnia 29 października 2009 r.

26_A. Krzyżaniak, M. Marciniak, Ceny transferowe: kiedy stosuje się metodę podziału zysków – profit split, Rzeczpospolita 2018, <https://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/312109980-Jak-stosowac-metody-ustalania-i-weryfikacji-cen-transferowych.html>.

27_Ibidem.

28_M. Michalski, L. Patrzek, R. Sadowski, Prowadzenie działalności..., s. 20 i nast.

29_Ibidem.

30_Ibidem.

31_Kosieradzki Tomasz, Piekarczyk Radosław, Rynkowska Anna, Ceny transferowe 2019. Mechanizmy, dokumentacje, raportowanie, Warszawa 2019, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369458381/64?tochHit=1&cm=>

32_Ibidem.

33_Ibidem.

34_Ibidem.

35_Ibidem.

36_J. Pachnik, Wycena..., s. 42.

37_J. Pachnik, Wycena..., s. 44.

38_Ibidem.

39_Kosieradzki Tomasz, Piekarczyk Radosław, Rynkowska Anna, Ceny transferowe 2019. Mechanizmy, dokumentacje, raportowanie, Warszawa 2019, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369458381/63?tochHit=1&cm=RELATIONS> (25.06.2020).

40_Ibidem.

Opłata od środków spożywczych

**Wybrane aspekty nowego
obciążenia fiskalnego
dla branży FMCG**



*Dnia 27 sierpnia 2020 r. Prezydent RP podpisał
ustawę z dnia 14 lutego 2020 r. o zmianie niektórych ustaw
w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów¹
wprowadzającą z dniem 1 stycznia 2021 r. do ustawy
z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym
(dalej: ustawa), nową daninę – opłatę od środków
spożywczych (dalej: opłata).*

PAULINA MARKOWSKA, DORADCA PODATKOWY

Tego rodzaju obciążenie publicznoprawne dotychczas bowiem nie istniało (zarówno pod tą nazwą, jak i w ogóle – jeśli chodzi o rodzaj czy też kategorię daniny).

Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy celem wprowadzonej opłaty ma być poprawa zdrowia konsumentów, zwalczanie nadwagi i otyłości w polskim społeczeństwie oraz innych chorób cywilizacyjnych, w szczególności chorób układu krążenia. Nie negując potrzeby wprowadzania rozwiązań zmierzających do osiągnięcia tego celu, Senat w trakcie prac legislacyjnych uznał, iż zasadniczym celem opłaty jest zwiększenie dochodów podatkowych budżetu państwa kosztem wybranej grupy przedsiębiorców. Jak wskazują doświadczenia innych krajów UE, nałożenie takiej daniny i wzrost cen produktów słodzonych nie doprowadziły do spadku konsumpcji cukru, a konsumenci zaczęli wybierać produkty tańsze, będące gorszej jakości zamiennikami. Uchwalona ustawa spotkała się także z bardzo szeroką krytyką licznych organizacji branżowych i związkowych sektora FMCG. Zwracano uwagę, że rozwiązania w niej zawarte mogą doprowadzić m.in. do zmniejszenia konkurencyjności polskich przedsiębiorców, wzrostu cen, a także możliwości rozwoju tzw. szarej strefy, poprzez sprowadzanie produktów z krajów sąsiadujących, w których podobne obciążenia fiskalne nie zostały wprowadzone. Podnosili także, iż ekonomiczny koszt opłaty poniosą konsumenci.

Zakres przedmiotowy opłaty od środków spożywczych

Z dniem 1 stycznia 2021 r. opłacie od środków spożywczych będzie podlegało wprowadzanie na rynek krajowy **napojów** z dodatkiem:

1. cukrów (monosacharydów lub disacharydów) oraz **środków spożywczych** zawierających te substancje oraz substancji słodzących, o których mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1333/2008 z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie dodatków do żywności²,

2. kofeiny lub **tauryny**.

Objęcie zakresem opłaty dwóch ostatnich substancji wynika z faktu, iż zdaniem ustawodawcy stanowią one najczęstsze dodatki do napojów energetyzujących.

W świetle ustawy za napój podlegający opłacie postanowiono uznać wyrób w postaci napoju oraz syrop będący środkiem spożywczym, ujęte w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w klasach 10.32 i 10.89 oraz w dziale 11, w których składzie znajduje się co najmniej jedna z ww. substancji, z wyłączeniem substancji występujących w nich naturalnie (m.in. napoje gazowane i niegazowane, nektary, soki, napoje energetyzujące, napoje izotoniczne, wody smakowe i funkcjonalne). Przez substancje występujące naturalnie rozumie się zaś substancje, które nie zostały dodane do produktu, nato-

miast znajdują w składzie zgodnie z jego charakterystyką, np. cukry występujące w owocach (w odniesieniu do soków) lub kofeina zawarta w naparze z kawy. Cukry, substancje słodzące lub aktywne jako dodatki podlegające opłacie powinny być ujęte w wykazie składników zgodnie z przepisami o bezpieczeństwie żywności i żywienia. W odniesieniu zaś do napojów fermentowanych (np. piwa) opłacie podlegałyby napoje, które w wykazie składników zawierają cukru (monosacharydy lub disacharydy) oraz środki spożywcze zawierające te substancje oraz substancje słodzące, o których mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1333/2008.

Przez **wprowadzenie na rynek krajowy napojów** rozumie się natomiast zgodnie z ustawą sprzedaż napojów przez podmioty obowiązane do uiszczenia opłaty (o których mowa będzie poniżej) do pierwszego punktu, w którym jest prowadzona **sprzedaż detaliczna** oraz sprzedaż detaliczna napojów przez: producenta, podmiot, o którym mowa w art. 12d ust. 1 pkt 2 ustawy, podmiot nabywający napoje w ramach wewnątrzspółnotowej dostawy towarów lub importera napoju, albo sprzedaż w przypadku, o którym mowa w art. 12e ust. 3 ustawy.

Natomiast przez **sprzedaż detaliczną**, o której mowa w ustawie, rozumie się dokonywanie **na terytorium Polski**, w ramach działalności gospodarczej zbywcy, odpłatnego zbywania towarów konsumentom na podstawie umowy zawartej: 1) w lokalu przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 2 pkt 3

Celem wprowadzonej opłaty ma być poprawa zdrowia konsumentów, zwalczanie nadwagi i otyłości w polskim społeczeństwie oraz innych chorób cywilizacyjnych, w szczególności chorób układu krążenia.

ustawy z dnia 30 maja 2014 r. o prawach konsumenta³, 2) poza lokalem przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 2 pkt 2 ustawy o prawach konsumenta – także w przypadku, gdy zbywaniu towaru towarzyszy świadczenie usługi odrębnie niezaewidencjonowanej.

W świetle powyższych przepisów, producent lub importer napojów będzie obowiązany do zapłaty opłaty, gdy dokonuje sprzedaży detalicznej napojów. „Sprzedaż detaliczna”, zgodnie z definicją zawartą w art. 12a ust. 3 ustawy musi spełniać łącznie następujące przesłanki:

1.
dokonywana jest na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,

2.
dokonywana jest w ramach działalności gospodarczej zbywcy,

3.
stanowi czynność odpłatną,

4.
drugą stroną umowy jest konsument,

5.
obejmuje ona dwa rodzaje umów zawieranych na podstawie ustawy o prawach konsumenta:

- w lokalu przedsiębiorstwa,
 - poza lokalem przedsiębiorstwa.
- Umowa zawarta w lokalu

przedsiębiorstwa, zgodnie z art. 2 pkt 3 ustawy o prawach konsumenta, to umowa zawarta z konsumentem w:

1.
miejscu prowadzenia działalności będącym nieruchomością albo częścią nieruchomości, w którym przedsiębiorca prowadzi działalność na stałe,

2.
miejscu prowadzenia działalności będącym rzeczą ruchomą, w którym przedsiębiorca prowadzi działalność zwyczajowo albo na stałe.

Umowa zawarta poza lokalem przedsiębiorstwa, zgodnie z art. 2 pkt 2 ustawy o prawach konsumenta, oznacza umowę z konsumentem zawartą:

1.
przy jednoczesnej fizycznej obecności stron w miejscu, które nie jest lokalem przedsiębiorstwa danego przedsiębiorcy,

2.
w wyniku przyjęcia oferty złożonej przez konsumenta w okolicznościach, o których mowa wyżej,

3.
w lokalu przedsiębiorstwa danego przedsiębiorcy lub za pomocą środków porozumiewania się na odległość bezpośrednio po tym, jak nawiązano indywidualny i osobisty

kontakt z konsumentem w miejscu, które nie jest lokalem przedsiębiorstwa danego przedsiębiorcy, przy jednoczesnej fizycznej obecności stron,

4.
podczas wycieczki zorganizowanej przez przedsiębiorcę, której celem lub skutkiem jest promocja oraz zawieranie umów z konsumentami.

W tym zakresie wskazać należy, że w ustawie o prawach konsumenta umowa zawarta na odległość została zdefiniowana jako typ umowy z konsumentem odrębny od umów zawieranych w lokalu przedsiębiorstwa oraz poza lokalem przedsiębiorstwa. Zgodnie z art. 2 pkt 1 ustawy o prawach konsumenta umowa zawarta na odległość to umowa zawarta z konsumentem w ramach zorganizowanego systemu zawierania umów na odległość, bez jednoczesnej fizycznej obecności stron, z wyłącznym wykorzystaniem jednego lub większej liczby środków porozumiewania się na odległość do chwili zawarcia umowy włącznie.

Umowy sprzedaży napojów zawierane na odległość stanowią zatem inny rodzaj umów sprzedaży, nieobjęty definicją „sprzedaży detalicznej”, o której mowa w art. 12a ust. 3 ustawy o zdrowiu publicznym.

Mając na uwadze powyższe rozumienie przytoczonych przepisów prawnych, można w aspekcie prak-

Umowy sprzedaży napojów zawierane na odległość stanowią zatem **inny rodzaj umów sprzedaży**, nieobjęty definicją „sprzedaży detalicznej”, o której mowa w art. 12a ust. 3 ustawy o zdrowiu publicznym.

tycznym uznać, iż takie zdarzenia jak sprzedaż napojów do podmiotu, który następnie dokonuje eksportu do hurtowni zagranicznych lub punktów sprzedaży detalicznej za granicę, nie rodzą obowiązku na tle tej opłaty, gdyż nie ma spełnionych przesłanek do uznania, **iż doszło do** wprowadzenia napoju na rynek krajowy w rozumieniu art. 12a ust. 1 i 2 w zw. z art. 12a ust. 3 ustawy, podlegającego opłacie od środków spożywczych.

Zdarzeniem takim, które również nie kreuje zobowiązania do uiszczenia opłaty, jest zdaniem autorki sprzedaż napojów przez podmiot dla jego pracowników wyłącznie za pośrednictwem platformy elektronicznej (internetowej), albowiem ona **również** nie stanowi wprowadzenia napojów na rynek krajowy podlegającego opłacie.

Również w ocenie autorki, sprzedaż napojów za pomocą automatów vendingowych nie stanowi wprowadzenia napojów na rynek krajowy. Zdaniem autorki także sprzedaż napojów przedsiębiorcom, którzy dokonują nieodpłatnych wydań napojów lub organizują, albo koordynują działania marketingowe obejmujące nieodpłatne wydania napojów do konsumentów, nie stanowi wprowadzenia napojów na rynek krajowy, podlegającego opłacie od środków spożywczych.

Także, w opinii autorki, sprze-

daż napojów przez producenta do sklepów prowadzących sprzedaż dla konsumentów wyłącznie za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej nie stanowi wprowadzenia napojów na rynek krajowy podlegającego opłacie.

W sytuacji, gdy w ramach prowadzonych działań marketingowych i wizerunkowych dany podmiot gospodarczy przekazuje nieodpłatnie napoje do swoich kontrahentów (w tym podmiotów prowadzących sprzedaż detaliczną), nie można zdaniem autorki uznać, że dokonuje ona ich sprzedaży w rozumieniu art. 535 § 1 kodeksu cywilnego. W konsekwencji, takie nieodpłatne przekazanie napojów kontrahentom nie stanowi sprzedaży do pierwszego punktu sprzedaży detalicznej, o którym mowa w art. 12a ust. 2 ustawy, wobec czego nie podlega opłacie na podstawie art. 12a ust. 1 i 2 ustawy.

Art. 12a ust. 3 ustawy o zdrowiu publicznym wprowadzający definicję sprzedaży detalicznej, jako jedną z jej przesłanek określa odpłatne zbywanie towarów konsumentom. Nieodzownym warunkiem dla uznania zbycia towarów na rzecz konsumenta za sprzedaż detaliczną jest zatem odpłatny charakter takiego zbycia, tj. obowiązek uiszczenia przez nabywcę ceny za nabywany towar. W konsekwencji, wszelkiego rodzaju wydania napo-

jów na rzecz konsumentów, niestanowiące odpłatnego zbycia (tj. wydanie napoju bez konieczności uiszczenia ceny), w tym w szczególności pozostawienie napojów w miejscach prowadzenia działalności do dyspozycji pracowników oraz gości Spółki – nie mieszczą się w ocenie autorki w definicji „sprzedaży detalicznej”, o której mowa w art. 12a ust. 3 ustawy o zdrowiu publicznym. A zatem nie stanowią wprowadzenia napojów na rynek krajowy, podlegającego opłacie na podstawie art. 12a ust. 1 ustawy o zdrowiu publicznym.

Zwolnienie z opłaty od środków spożywczych

Ustawodawca zdecydował, że opłacie od 1 stycznia 2021 r. nie będzie podlegać wprowadzenie na rynek krajowy napojów: 1) będących wyrobami medycznymi w rozumieniu ustawy z dnia 20 maja 2010 r. o wyrobach medycznych⁴; 2) będących suplementami diety w rozumieniu ustawy z dnia 26 sierpnia 2006 r. o bezpieczeństwie żywności i żywienia⁵; 3) będących żywnością specjalnego przeznaczenia medycznego, preparatami do początkowego żywienia niemowląt, preparatami do dalszego żywienia niemowląt, o których mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 609/2013 z dnia 12 czerwca

Nie do pogodzenia jest ochrona konsumentów przed produktami zagrażającymi ich zdrowiu z pobieraniem przez władze publiczne opłaty za dopuszczenie możliwości wyrządzenia szkody przez produkty wskazane w ustawie.

2013 r.⁶; 4) będących wyrobami akcyzowymi w rozumieniu ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym⁷; 5) w których udział masowy soku owocowego, warzywnego lub owocowowarzywnego wynosi nie mniej niż 20% składu surowcowego oraz zawartość cukrów jest mniejsza lub równa 5 g w przeliczeniu na 100 ml napoju; 6) będących roztworami węglowodanowo-elektrolitowymi, o których mowa w rozporządzeniu Komisji (UE) nr 432/2012 z dnia 16 maja 2012 r.⁸, w których zawartość cukrów jest mniejsza lub równa 5 g w przeliczeniu na 100 ml napoju; 7) będących wyrobami, w których na pierwszym miejscu w wykazie składników znajduje się mleko albo jego przetwory (m.in. jogurty, maślanki, kefir, mleko zsiadłe i in.), niezależnie od ich sklasyfikowania w PKWiU.

Podmioty zobowiązane do uiszczania opłaty od środków spożywczych

Zgodnie z art. 12d ust. 1 ustawy obowiązek wniesienia opłaty od 1 stycznia 2021 r. będzie ciążył na osobie fizycznej, osobie prawnej oraz jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej będącej: 1) podmiotem sprzedającym napoje do punktów sprzedaży detalicznej albo prowadzącym sprzedaż deta-

liczną napojów w przypadku: producenta, podmiotu nabywającego napoje w ramach wewnątrzspółnotowej dostawy towarów lub importera napoju; 2) zamawiającym, w przypadku gdy skład napoju objętego opłatą stanowi element umowy zawartej z producentem, a dotyczącej produkcji tego napoju dla zamawiającego. W przypadku powstania obowiązku uiszczenia opłaty na podstawie pkt 2 obowiązek ten spoczywa wyłącznie na zamawiającym.

Wysokość opłaty od środków spożywczych

Ustawa różnicuje wysokości opłaty od środków spożywczych, ustalając próg zawartości cukrów w 100 ml produktu. Na wysokość opłaty składają się następujące części:

1.

0,50 zł za zawartość cukrów w ilości równej lub mniejszej niż 5 g w 100 ml napoju, lub za zawartość w jakiegokolwiek ilości co najmniej jednej z substancji słodzących, o których mowa w rozporządzeniu nr 1333/2008,

2.

0,05 zł za każdy gram cukrów powyżej 5 g w 100 ml napoju – w przeliczeniu na litr napoju.

Wysokość opłaty dla napojów zawierających powyżej 5 g cukrów w 100 ml napoju stanowi sumę części, o których mowa powyżej w pkt 1 i 2. Napoje, które w swoim składzie zawierają dodatek kofeiny lub tauryny – będą podlegały opłacie w wysokości 0,10 zł w przeliczeniu na litr produktu. W przypadku zaś dodatku kilku substancji łącznie np. cukru, substancji słodzących i kofeiny, opłaty będą się sumowały, przy czym maksymalna wartość opłaty będzie wynosić 1,2 zł w przeliczeniu na litr napoju. Wysokość opłaty dla napojów zawierających powyżej 5 g cukrów w 100 ml napoju stanowi sumę części, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 2. Niemniej w przypadku napojów: w których udział masowy soku owocowego, warzywnego lub owocowowarzywnego wynosi nie mniej niż 20% składu surowcowego albo będących roztworami węglowodanowo-elektrolitowymi, o których mowa w rozporządzeniu nr 432/2012 – zawierających powyżej 5 g cukrów w 100 ml napoju, są one objęte łącznie częścią opłaty, o której mowa w pkt 2 powyżej. W odniesieniu zaś do napojów zawierających dodatek kofeiny lub tauryny, to są one objęte opłatą w wysokości 0,10 zł w przeliczeniu na litr napoju. Należy wskazać, iż ustawodawca wprowadził maksymalną wysokość opłaty, która wynosi 1,2 zł w przeliczeniu na 1 litr napoju.

Oплата od środków spożywczych a interpretacja indywidualna

Analiza przepisów ustawy w zakresie opłaty od środków spożywczych jednoznacznie wskazuje zdaniem autorki na liczne niedociągnięcia legislacyjne oraz konstrukcyjne, co powoduje niezmiernie duży ambarras w jej prawidłowym wdrożeniu przed podmioty, na których ciąży obowiązek jej zapłaty, począwszy od lutego 2021 r. Taka sytuacja zmusza do zastanowienia się, czy owe podmioty mając na względzie ochronę swojego interesu zarówno gospodarczego, jak i minimalizację ryzyka podatkowego, mogą skorzystać z możliwości złożenia do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej? W opinii autorki na tak postawione pytanie należy zdecydowanie udzielić twierdzącej odpowiedzi, co wynika z poniższej argumentacji.

Zgodnie z art. 12j ustawy do opłaty od środków spożywczych stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁹. Istotna jest przy tym odpowiedź, czy opłata od środków spożywczych stanowi opłatę czy też podatek? Oba pojęcia są definiowane jako publicznoprawne, przymusowe, ogólne i bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz jednostki sektora finansów publicznych (budżetu państwa, województwa, powiatu lub gminy, fundacji lub innej jednostki publicznej). Ponadto również ustawa o finansach publicznych w art. 5 ust. 2 pkt 1 rozróżnia podatki od opłat jako osobne kategorie dochodów publicznych, które różnią się odpłatnością świadczenia. Właśnie ta odpłatność, czyli powiązanie opłaty ze świadczeniem przez instytucje na rzecz wnoszącego daninę publiczną, stanowi podstawową różnicę pomiędzy

opłatą a podatkiem. Analiza przepisów ustawy prowadzi do wniosku, że opłata nie ma charakteru odpłatnego. Ustawodawca nie przewiduje bowiem realizacji usług lub wzajemności (lub ekwiwalentności) świadczeń na rzecz wnoszącego opłatę. We wprowadzanym do ustawy art. 12c ust. 2 ustawodawca przewidział, że wpłacone środki zostaną przeznaczone na działania o charakterze edukacyjnym, profilaktycznym oraz na świadczenia zdrowotne osób korzystających ze świadczeń Narodowego Funduszu Zdrowia. Natomiast opłaty w polskim systemie finansów publicznych można podzielić na następujące kategorie: za wykonanie usługi publicznej (np. za gospodarowanie odpadami komunalnymi, koncesyjna), po drugie za wykorzystanie infrastruktury publicznej (np. postojowa za postój pojazdów, targowa), po trzeciej za wykorzystanie zasobów naturalnych (np. opłata eksploatacyjna za wydobycie kopaliny ze złoża), po czwarte za wykonanie prac publicznych (np. opłata adiacencka).

Tym samym opłata od środków spożywczych nie mieści się zdaniem autorki w żadnej z powyższych kategorii. Nie można również uznać, że opłata jest formą odpłatności za uszczerbek na zdrowiu lub leczenie osób, które zachorowały wskutek spożywania produktów wymienionych w ustawie, gdyż zgodnie z art. 76 Konstytucji *Władze publiczne chronią konsumentów (...) przed działaniami zagrażającymi ich zdrowiu (...)*. Nie do pogodzenia jest ochrona konsumentów przed produktami zagrażającymi ich zdrowiu z pobieraniem przez władze publiczne opłaty za dopuszczenie możliwości wyrządzenia szkody przez produkty wskazane w ustawie.

W konsekwencji do opłaty od środków spożywczych zastosowanie znajdują również regulacje rozdziału 1a Działu II Ordynacji podatko-

wej – Interpretacje przepisów prawa podatkowego, albowiem ustawodawca nie wyłączył w jakikolwiek sposób możliwości jego zastosowania. Po drugie, ustawodawca definiując pojęcie ustaw podatkowych w art. 3 pkt 1), przyjął szerokie znaczenie tego pojęcia, odnosząc je do aktów rangi ustawy, które regulują funkcjonowanie nie tylko podatków, ale również i opłat. Zgodnie bowiem z treścią przepisu art. 3 pkt 3 lit. c) Ordynacji podatkowej przez podatki rozumie się także opłaty. Wobec faktu, iż rozdział 3a ustawy o zdrowiu publicznym w art. 12a – 12k określa, jakie podmioty są obowiązane do wniesienia opłaty od środków spożywczych, jakie towary są objęte opłatą, sposób obliczenia wysokości opłaty, terminy i sposób jej zadeklarowania oraz zapłaty – stanowi ona bezdyskusyjnie „ustawę podatkową” w rozumieniu art. 3 pkt 1) Ordynacji podatkowej. ↩

PAULINA MARKOWSKA,
DORADCA PODATKOWY

1_Dz. U. z 2020 r. poz. 1492.

2_Dz. Urz. UE L 354 z 13.

3_Dz. U. z 2019 r. poz. 134, 730 i 1495.

4_Dz. U. z 2019 r. poz. 175, 447 i 534.

5_Dz. U. z 2019 r. poz. 1252.

6_Dz. Urz. UE L 181 z 29.06.2013 r., str. 35, z późn. zm.15.

7_Dz. U. z 2019 r. poz. 864, z późn. zm.

8_Dz. Urz. UE L 136 z 25.05.2012, str. 1, z późn. zm.

9_Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.

Surowe kryteria „polskiej” ulgi

na złe długi w VAT

*Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej,
dalej jako TS, w dniu 15 października 2020 r. wydał wyrok
w polskiej sprawie E. sp. z o.o. sp. k. przeciwko Ministrowi
Finansów (sygn. TS C-335/19), dalej wyrok TS C-335/19,
E. sp. z o.o. sp. k., dotyczącej kryteriów ulgi na złe długi
w VAT. TS uznał, że przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r., nr 54 poz.
535 z późn. zm.), dalej u.p.t.u., które uzależniają możliwość
skorzystania z ulgi na złe długi od spełnienia szeregu
warunków, są sprzeczne z prawem unijnym. Wyrok został
opublikowany w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej
7 grudnia 2020 roku. (2020/C 423/10).*

NATALIA ROSADA

Zgodność polskich przepisów wprowadzających ulgę na złe długi z prawem Unii Europejskiej od lat wzbudza liczne kontrowersje. Ocena art. 89a u.p.t.u. – w świetle wyroku TS C-335/19, E. sp. z o.o. sp. k. – ostatecznie wyłącza możliwość uznania tego przepisu za zgodny z prawem unijnym w zakresie, w jakim uzależnia obniżenie podstawy opodatkowania od warunku, by w dniu dostawy towaru lub świadczenia usług, a także w dniu poprzedzającym dzień złożenia korekty deklaracji podatkowej, dłużnik był zarejestrowany jako podatnik VAT i nie był w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji, zaś wierzyciel był nadal zarejestrowany jako podatnik VAT.

Wyrok stanowi kontynuację linii orzeczniczej TS, w zakresie warunków ograniczających skorzystanie z prawa do skorygowania podatku VAT w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności, zaprezentowanej w ostatnim czasie w stosunku m.in. do przepisów słoweńskich (sprawa C-146/19), węgierskich (sprawa C-292/19) czy czeskich (sprawa C-127/18). Jest jednak o tyle istotny, że po raz pierwszy wprost ocenia polskie regulacje w tym zakresie.

Z dyspozycji art. 89a ust. 1–3 u.p.t.u. wynika, że podatnik może skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona. Korekta dotyczy również podstawy opodatkowania i kwoty podatku przypadającej na część

kwoty wierzytelności, której nieściągalność została uprawdopodobniona. Nieściągalność wierzytelności uważa się natomiast za uprawdopodobnioną, w przypadku gdy wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie w ciągu 90 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze.

Art. 89a u.p.t.u. w ust. 2 traktuje o przesłankach, jakie muszą zostać spełnione przez podatnika, by mógł on skorzystać z przywileju, jaki niesie za sobą instytucja ulgi na złe długi. I tak, po pierwsze, dostawa towaru lub świadczenie usług muszą zostać dokonane na rzecz podatnika, o którym mowa w art. 15 ust. 1 u.p.t.u., zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, niebędącego w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz. U. z 2019 r. poz. 243, z późn. zm.), postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji. Po drugie, na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty, wierzyciel i dłużnik muszą być podatnikami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT czynni, dłużnik nie może być w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne, postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji. I po trzecie, od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona.

Z kolei art. 90 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu

podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE. L. z 2006 r. Nr 347, str. 1 z późn. zm.), dalej jako dyrektywa 2006/112, stanowi w ust. 1, że w przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie. Z kolei zgodnie z ust. 2 rzeczonego artykułu – w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności państwa członkowskie mogą odstąpić od zastosowania ust. 1.

Mając na uwadze treść powyższej regulacji, dostrzegalne jest rozróżnienie dwóch sytuacji. Otóż w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności przez dłużnika (nabywcę towaru, usługobiorcę) wprowadzenie ulgi na złe długi przez państwo członkowskie ma charakter fakultatywny – państwa członkowskie mogą bowiem zgodnie z dyspozycją art. 90 ust. 2 dyrektywy 2006/112 odstąpić od zastosowania tej instytucji. Natomiast w pozostałych sytuacjach (tj. anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania) stosowanie ulgi na złe długi jest obligatoryjne i każde państwo członkowskie musi na nie zezwolić.

Należy podkreślić, że dyrektywa 2006/112 nie określa rygorystycznie warunków, na jakich podatnicy mogą dokonać obniżenia podstawy opodatkowania, pozostawiając swobodę w tym zakresie poszczególnym państwom członkowskim implementującym ten przepis na grunt krajowych regulacji podatkowych, z uwzględnieniem najważniejszych

zasad podatku VAT, a więc zasady neutralności oraz proporcjonalności. Warunki te nie mogą jednak prowadzić do uporczywego podważania tego prawa lub czynić korzystanie z niego nadmiernie uciążliwym.

Wspomnianą swobodę przewiduje art. 273 dyrektywy 2006/112, zgodnie z którym państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników, oraz pod warunkiem, że obowiązki te w wymianie handlowej między państwami członkowskimi nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic. Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem, poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3 ww. dyrektywy.

Po raz pierwszy TS wypowiedział się *expressis verbis* w kwestii uprawnień dla państw członkowskich odnośnie kształtowania przez nich warunków korzystania z ulgi na złe długi w wyroku z dnia 15 maja 2014 r. (sygn. akt TS C-337/13), który został wydany w ramach sporu pomiędzy węgierską spółką Almos a węgierskim organem administracji do spraw podatków i cel. Przedmiotem sporu była odmowa uznania przez wspomniany wyżej organ podatkowy dopuszczalności korekty faktur, zrealizowanej przez spółkę Almos.

TS zauważył wówczas, że przepisy art. 90 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, iż nie sprzeciwiają się one przepisowi krajowemu, który nie przewiduje obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej w sytuacji niewywiązania się z zapłaty ceny, jeśli

zastosowanie ma odstępstwo przewidziane w art. 90 ust. 2 tej dyrektywy. TS podkreślił przy tym, że ww. przepis powinien uwzględniać wszystkie inne sytuacje, w których, w myśl art. 90 ust. 1, po zawarciu transakcji podatnik nie otrzymał części lub całości wynagrodzenia, przy czym do sądu krajowego należy zbadanie, czy rzeczywiście tak jest.

Ponadto TS podniósł, że choć państwa członkowskie mają pełne prawo zdecydować, że korzystanie z możliwości obniżenia omawianej podstawy opodatkowania jest uzależnione od spełnienia określonych formalności umożliwiających w szczególności wykazanie, że po zawarciu transakcji podatnik nie otrzymał ostatecznie zapłaty części lub całości wynagrodzenia i że mógł on powołać się na jedną z sytuacji opisanych w art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112, to jednak inicjowane w tym względzie środki nie mogą wykraczać poza to, co konieczne do wykazania owych okoliczności, z kolei do sądu krajowego należy zbadanie, czy wymóg ten został spełniony.

Sprawa będąca przedmiotem wyroku TS C-335/19, E. sp. z o.o. sp. k., dotyczyła polskiej spółki zarejestrowanej jako podatnik VAT czynny, która wystawiła na rzecz jednego ze swoich kontrahentów fakturę zawierającą podatek VAT z tytułu świadczonych usług doradztwa podatkowego opodatkowanych na terytorium Polski. W chwili wykonania świadczenia usług kontrahent ten był zarejestrowany jako podatnik VAT czynny i nie był w trakcie postępowania upadłościowego ani w trakcie likwidacji. Jednakże rzeczony kontrahent został postawiony w stan likwidacji w okresie 150 dni od upływu terminu zapłaty, pozostając jednocześnie zarejestrowanym jako podatnik VAT. Ponieważ faktura nie została uregulowana ani zbyta w jakiegokolwiek formie, przed upływem dwuletniego okresu następującego

po dacie wystawienia rzeczony faktury spółka zwróciła się do Ministra Finansów z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej w celu ustalenia, czy pomimo postawienia jej kontrahenta w stan likwidacji po wykonaniu danego świadczenia usług mogła ona skorzystać, uwzględniając fakt spełnienia pozostałych przesłanek określonych w art. 89a u.p.t.u., z obniżenia podstawy opodatkowania VAT z uwagi na niewywiązanie się z płatności wierzytelności, wynikającej z tej samej faktury. W interpretacji podatkowej z dnia 12 stycznia 2015 r. Minister Finansów stwierdził, iż spółka E. nie może skorzystać z obniżki VAT. Wskazał on w szczególności, że art. 90 dyrektywy 2006/112 przyznaje podatnikom prawo do obniżenia podstawy opodatkowania VAT jedynie na warunkach określonych przez każde państwo członkowskie, które Rzeczpospolita Polska ustanowiła w art. 89a u.p.t.u. Jeżeli zatem jedna z przesłanek przewidzianych w tym artykule nie jest spełniona, podatnik nie jest uprawniony do powoływania się na prawo do obniżenia, wywodząc je bezpośrednio z prawa Unii. Spółka nie otrzymała korzystnego rozstrzygnięcia także w innych trzech złożonych wnioskach, dotyczących zgodności przesłanek określonych w art. 89a u.p.t.u. w różnych okolicznościach faktycznych. Przyznania możliwości obniżenia VAT odmówił spółce także sąd pierwszej instancji.

Przedmiotowa sprawa trafiła więc na wokandę Naczelnego Sądu Administracyjnego. Sąd ten mając na uwadze dotychczasowe orzecznictwo TS, zastanawiał się, czy warunki przewidziane w art. 89a ust. 2 u.p.t.u. są zgodne z dyrektywą 2006/112. W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny uznał za zasadne zawieszenie postępowania i zwrócenie się do TS z następującymi dwoma pytaniami prejudycjalnymi:

1) Czy przepisy dyrektywy 2006/112[...] –

w szczególności art. 90 ust. 2 tej dyrektywy – przy uwzględnieniu zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności, zezwalają na wprowadzenie w prawie krajowym ograniczenia możliwości obniżenia podstawy opodatkowania w razie częściowego lub zupełnego niewywiązania się z płatności ze względu na określony status podatkowy dłużnika i wierzyciela? 2) W szczególności czy prawo unijne nie stoi na przeszkodzie ustanowieniu w prawie krajowym regulacji dopuszczającej możliwość skorzystania z »ulgi na złe długi«, pod warunkiem że w dacie wykonania usługi/dostawy towarów oraz w dniu poprzedzającym dzień złożenia korekty deklaracji podatkowej w celu skorzystania z tej ulgi:

- dłużnik nie jest w trakcie postępowania upadłościowego albo w likwidacji,
- wierzyciel i dłużnik są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni?

Zgodnie z orzeczeniem TS C-335/19, E. sp. z o.o. sp. k. art. 90 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które uzależniają obniżenie podstawy opodatkowania VAT od warunku, by w dniu dostawy towaru lub świadczenia usług, a także w dniu poprzedzającym dzień złożenia korekty deklaracji podatkowej mającej na celu skorzystanie z tego obniżenia, dłużnik był zarejestrowany jako podatnik VAT i nie był w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji, zaś wierzyciel był w dniu poprzedzającym dzień złożenia korekty deklaracji podatkowej nadal zarejestrowany jako podatnik VAT.

Trybunał odnosząc się do warunku uzależniającego obniżenie podstawy opodatkowania VAT od okoliczności zarejestrowania dłużnika/wierzyciela jako podatnika VAT, uznał, że ani prawo wierzyciela do obniżenia podstawy opodatkowania, ani ciążący na dłużniku obowiązek obniżenia kwoty VAT podlegającego odliczeniu nie zależą

od zachowania statusu podatnika. TS podkreślił, że jeżeli wierzyciel był podatnikiem w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług, to jest nim również w dniu, w którym zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny. Co do dłużnika TS wyjaśnił, że każda osoba, która posiada status podatnika i działa w takim charakterze w momencie nabycia towarów lub świadczenia usług, ma prawo do odliczenia z tytułu tego towaru lub świadczonej usługi. Jeśli nie doszło do oszustwa lub nadużycia, raz nabyte prawo do odliczenia trwa.

TS ustosunkowując się natomiast do warunku, który uzależnia obniżenie podstawy opodatkowania VAT od okoliczności, aby dłużnik nie był w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji w dniu dostawy towarów lub świadczenia usług ani w dniu poprzedzającym dzień złożenia korekty deklaracji podatkowej, zauważył, że niepewność, która łączy się z ostatecznym charakterem niewywiązania się z płatności może zostać uwzględniona również poprzez przyznanie obniżenia podstawy opodatkowania VAT, pod warunkiem, że wierzyciel przed zakończeniem postępowania upadłościowego lub likwidacyjnego wykaże uzasadnione prawdopodobieństwo, że dług nie zostanie uregulowany, z zastrzeżeniem, że podstawa opodatkowania zostanie podwyższona, gdyby jednak doszło do zapłaty.

Orzeczenie to – mimo, że nie traktuje o wszystkich wymogach wynikających z polskich regulacji, które należy spełnić, by skorzystać z ulgi na złe długi, w tym chociażby konieczności, aby od daty wystawienia faktury dokumentującej nieściągalną wierzytelność upłyły nie więcej niż 2 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona – ma niebywałe zna-

czenie. Podatnicy zyskają bowiem możliwość skorzystania z ulgi na złe długi w VAT w zdecydowanie szerszej liczbie przypadków niż do tej pory. Otwiera ono również drzwi do dochodzenia zwrotu podatku, potencjalnie także z odsetkami, podatnikom, którzy nie skorzystali wcześniej z ulgi na złe długi, a posiadają istotne kwoty nieuregulowanych należności w przypadkach, w których brak wystąpienia o zwroty był spowodowany niewypełnieniem warunków do zastosowania instytucji ulgi na złe długi.

Należy się spodziewać zmiany przepisów prawa w tym zakresie, choć niewątpliwie mając na uwadze polską praktykę legislacyjną, na taką zmianę trzeba będzie w dalszym ciągu czekać. Warto przy tym pamiętać – co wyraźnie podkreślił w swoim orzeczeniu TS – o zasadzie pierwszeństwa prawa wspólnotowego, która oznacza, że każdy sąd krajowy orzekający w ramach swoich kompetencji jako organ państwa członkowskiego jest zobowiązany odstąpić od stosowania wszelkiego przepisu prawa krajowego sprzecznego z bezpośrednio skutecznym przepisem prawa Unii w ramach toczącego się przed tym sądem sporu. Unijne przepisy dotyczące ulgi na złe długi charakteryzują się tym samym bezpośrednią skutecznością, co oznacza, że podatnicy mogą już obecnie korygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny w zakresie czynności, za które nie otrzymali zapłaty, nie uzależniając tej możliwości od spełnienia warunków przewidzianych przez polskiego ustawodawcę. ➤



NATALIA ROSADA

Darowizna w formie pieniężnej

w świetle aktualnego orzecznictwa
sądów administracyjnych



*Mając na uwadze instytucję darowizny w formie
pieniężnej, na myśl przychodzi bezpłatne przekazanie
środków przez darczyńcę kosztem własnego majątku
osobie obdarowanej.*

MAGDALENA GUŚCIORA

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

Należy wskazać, iż samo pojęcie darowizny środków finansowych określa ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. 2020, poz. 1740) – dalej: k.c. To właśnie art. 888 k.c. wskazuje, iż przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku. Istotne jest przy tym, że umowa darowizny kwoty pieniężnej może zostać sporządzona bez zachowania formy aktu notarialnego. Dokument taki staje się więc ważny w chwili spełnienia świadczenia, a więc umowa darowizny zaczyna obowiązywać już w momencie przekazania pieniędzy obdarowanemu. Wyjaśnienia wymaga również fakt, iż sama instytucja darowizny pieniężnej to pojęcie uregulowane w ustawie z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. 2019, poz. 1813) – dalej: u.p.s.d., gdzie zostało wskazane, iż każdy rodzaj darowizny podlega opodatkowaniu, a z otrzymanych środków finansowych należy się rozliczyć z właściwym organem podatkowym, przy czym wysokość należnego podatku od darowizny pieniężnej jest zależna od otrzymanej kwoty oraz od stopnia pokrewieństwa między darczyńcą a obdarowanym.

I choć sama instytucja darowizny nie budzi w przestrzeni publicznej ani tym bardziej w orzecznictwie sądów administracyjnych wątpliwości, co do zakresu jej stosowania, to niestety podatnicy, którzy chcieliby poznać stanowisko sądów w zakresie darowizny pieniężnej przekazywanej w najbliższej rodzinie w gotówce, mają nie lada zagwozdkę, zwłaszcza,

iż same sądy administracyjne nie przychodzą na ratunek podatnikom w tej kwestii. Sądy nie mogą bowiem zdecydować, jak traktować darowizny pieniężne przekazywane w najbliższej rodzinie w gotówce. Wynika to bowiem z faktu, iż w ocenie organów podatkowych do zwolnienia z podatku konieczny jest przelew środków. Natomiast sądy administracyjne stoją na stanowisku, zgodnie z którym musi dojść do przelewu środków pieniężnych, by następnie stwierdzić, że wystarczającą formą będzie gotówka, przy czym należy ją wpłacić do banku.

Wydawać by się mogło, iż wykładnia art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. nie może sprowadzać się do szukania sensu poszczególnych wyrazów, a ma być ściśle związana z analizą celu regulacji prawnej, jakim jest przede wszystkim zapewnienie ochrony interesów majątkowych członków najbliższej rodziny. Przepis ten stanowi bowiem, że zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jeżeli – w przypadku, gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne, a wartość majątku nabytego łącznie od tej samej osoby w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, doliczona do wartości rzeczy i praw majątkowych

ostatnio nabytych, przekracza kwotę określoną w art. 9 ust. 1 pkt 1 – udokumentują ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek płatniczy nabywcy, na jego rachunek inny niż płatniczy, w banku lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub przekazem pocztowym.

Mając na uwadze powyższe, należy wskazać, iż zdaniem organów podatkowych zwolnienie wchodzi w grę tylko w razie przekazania pieniędzy przez darczyńcę na rachunek bankowy obdarowanego (ewentualnie przekazem pocztowym), które w sposób jednoznaczny i wyraźny dokumentuje, kto, komu i jaką kwotę darował. Rozszerzenie tego zwolnienia na "wpłaty własne" stanowi – zdaniem organów – całkowite odejście od warunku udokumentowania sposobu otrzymania pieniędzy. Niemniej jednak użyte w przepisie sformułowanie: *udokumentowanie – w przypadku, gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne (...) – ich otrzymania dowodem przekazania na rachunek bankowy nabywcy* było już przedmiotem analizy w orzecznictwie NSA. Jak wyjaśniono w wyroku NSA z dnia 19 grudnia 2019 r., II FSK 239/18, brzmienie słów zawartych w art. 4a ust. 1 u.p.s.d. jest wystarczające dla określenia możliwego sensu tych słów, niezbędnego przy ustalaniu normy prawnej zakodowanej w tym przepisie.

Sądy wskazują również, iż stojąc wykładnię celowościową, wiąże się brzmienie słów aktów prawnych z sensem i celem przepisów prawnych, przy czym granicą wykładni jest możliwy sens słów, za pomocą których prawodawca wyraża swoją wolę. Według art. 4a ust. 1 pkt 2

obrotu prawnego i systemu podatkowego. Tym samym użyte w art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. wyrażenie *udokumentowanie – w przypadku, gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne (...) – ich otrzymania dowodem przekazania na rachunek bankowy nabywcy* należy

do majątku obdarowanego. Tylko bowiem w ten sposób zapewni się bezpieczeństwo obrotu, poprzez wyeliminowanie prób dokonania wpłaty na rzecz samego siebie środków niewiadomego pochodzenia i nadania tej czynności pozoru wykonania umowy darowizny.

Zdaniem organów podatkowych zwolnienie wchodzi w grę tylko w razie przekazania pieniędzy przez darczyńcę **na rachunek bankowy obdarowanego.**

u.p.s.d. warunkiem uregulowanego w nim zwolnienia podmiotowego jest udokumentowanie otrzymania środków pieniężnych tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy *dowodem przekazania na rachunek bankowy nabywcy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym*. A zatem wydaje się, iż zamiarem ustawodawcy, który zawarł w przepisie cytowane brzmienie warunków formalnych, było uzasadnianie w projekcie zmiany ustawy *wprowadzenie tych warunków ma na celu zapewnienie szczelności systemu podatkowego oraz konieczność szczególnej ochrony sytuacji majątkowej rodziny* (por. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych – druk nr 736 Sejmu RP V kadencji).

W konsekwencji więc, kierując się dyrektywami wykładni celowościowej nakierowanej na pełny cel omawianej regulacji, przyjąć należy, że rozumienie art. 4a ust. 1 u.p.s.d. powinno służyć celom prorodzinnym, ale także zapewniać bezpieczeństwo

rozumieć w ten sposób, że dowód ten dokumentuje dokonanie wpłaty lub przelewu środków pieniężnych, będących przedmiotem czynności prawnej darowizny (art. 888 § 1 k.c.), przez darczyńcę na konto obdarowanego (a nie wpłatę lub przelew obdarowanego na własną rzecz w imieniu darczyńcy). Konkluzja ta znajduje potwierdzenie nie tylko w wykładni językowej i wykładni celowościowej, ale także wykładni systemowej. W myśl art. 888 § 1 k.c. przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku. Dla skorzystania ze zwolnienia podatkowego, uregulowanego w art. 4a u.p.s.d., kluczowe jest natomiast wykonanie umowy darowizny. Udokumentowanie czynności przekazania przedmiotu darowizny pieniężnej na konto obdarowanego ma służyć właśnie wykazaniu, że w stanie faktycznym danej sprawy doszło rzeczywiście do wykonania umowy, o której mowa w art. 888 § 1 k.c. Innymi słowy, kluczowe jest udokumentowanie transferu pieniężnego składnika majątku darczyńcy

Powyższe konkluzje wpisują się w dominującą linię orzeczniczą sądów administracyjnych dotyczącą kwalifikacji przypadków otrzymania przez obdarowanych darowizny w formie gotówki do rąk własnych, którzy następnie sami dokonywali wpłat z tego tytułu na swoje rachunki bankowe. Jak wskazano bowiem w wyroku NSA z dnia z dnia 8 grudnia 2010 r., II FSK 1394/09, odmawianie w takim przypadku prawa do zwolnienia z podatku przy darowiznie dla najbliższej rodziny tylko dlatego, że nie została dokonana za pomocą przelewu bankowego, to przesadny formalizm fiskusa. Podobnie w wyroku NSA z dnia 12 kwietnia 2013 r., II FSK 1628/11, podkreślono, że w przepisie art. 4a ust. 1 u.p.s.d. zwolnienie od podatku nabycia w drodze darowizny środków pieniężnych od członków rodziny uzależnione zostało tylko od udokumentowania otrzymania tych środków dowodem ich przekazania na rachunek bankowy nabywcy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym.

towym. Brak przy tym wskazania, że z dowodu wpłaty lub przekazu pocztowego wynikać powinno, że wpłacającym kwotę darowizny powinien być darczyńca. Rezultaty wykładni celowościowej wspomnianego przepisu nie prowadzą do wniosku, aby warunkiem skorzystania ze zwolnie-

wystąpiły po wejściu w życie interpretowanych przepisów;

- potrzeba eliminacji sprzeczności treści analizowanego przepisu z innymi unormowaniami tej samej rangi, regulującymi te same kwestie i odnoszącymi się do tej samej grupy adresatów;

bowiem głównie cel społeczny, zapewnienie ochrony interesów majątkowych członków najbliższej rodziny. Zniesienie obciążeń podatkowych dla nabywających nieodpłatnie majątek od osób najbliższych ma na względzie konieczność szczególnej ochrony sytuacji majątkowej rodziny. Tak zakreślony cel jest spójny

Możliwość i potrzeba odstępstw – w pewnych przypadkach – od leksykalnego brzmienia przepisów jest w pełni akceptowana w orzecznictwie sądowym.

nia od opodatkowania była osobista wpłata kwoty darowizny przez darczyńcę na rachunek bankowy obdarowanego. Przeciwnie – w przepisie nie ma wymogu, żeby wpłacającym kwotę darowizny był darczyńca.

Ku ucieście podatników możliwość i potrzeba odstępstw – w pewnych przypadkach – od leksykalnego brzmienia przepisów regulujących ulgi podatkowe jest w pełni akceptowana w orzecznictwie sądowym. Jak wskazano w wyroku składu 7 sędziów NSA z dnia 4 grudnia 2012 r., II FPS 3/12 (CBOSA), odstępstwo w procesie interpretacji przepisów dotyczących ulg podatkowych od leksykalnego rozumienia poszczególnych zwrotów legislacyjnych może mieć miejsce, choć dopiero wówczas, gdy przemawiają za tym ważne powody, a zwłaszcza:

- konieczność respektowania podstawowych zasad konstytucyjnych, w tym zawierających gwarancje zaspokojenia określonych praw podmiotowych adresatom norm ustawowych;
- uwzględnienie istotnych zmian stosunków gospodarczych, jakie

- potrzeba zapewnienia zgodności norm prawa polskiego z prawem unijnym (lub szerzej międzynarodowym), a także norm hierarchicznie niższych z normami hierarchicznie wyższymi;
- brak możliwości wyjaśnienia treści normy prawnej przy zastosowaniu wykładni językowej lub sytuacja, kiedy wykładnia ta prowadzi do niejednoznacznych rezultatów, niedających się pogodzić z założeniem racjonalności ustawodawcy;
- konieczność uwzględnienia kontekstu określonej wypowiedzi normatywnej, jej związków z innymi elementami regulacji prawnej (wykładnia systemowa).

Wykładnia przepisu art. 4a u.p.s.d. oparta tylko na literalnym jego brzmieniu prowadzi bowiem do uchybienia dyrektywom płynącym z konstytucyjnych zasad ochrony rodziny (art. 18 Konstytucji RP) oraz uwzględniania jej dobra w polityce społecznej i gospodarczej państwa (art. 71 ust. 1 Konstytucji RP). Zwracano na to już zresztą uwagę w dotychczasowym orzecznictwie, wskazując, że omawiany przepis ma

z konstytucyjną zasadą uwzględniania dobra rodziny, ustanowioną w art. 18 Konstytucji RP. Zasada ta gwarantuje rodzinie ochronę i opiekę Rzeczypospolitej Polskiej i pozostaje w korelacji z regulacją zawartą w art. 71 ust. ustawy zasadniczej nakazującą państwu prowadzenie polityki społecznej i gospodarczej uwzględniającej dobro rodziny.

W tym miejscu należy przykładowo więc wskazać chociażby na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 25 sierpnia 2020 r., sygn. I SA/Łd 861/19, odnoszący się do wymogu udokumentowania dokonanej darowizny, gdzie sąd wskazał, iż: Użyty w przepisie art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. zwrot „udokumentują ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek płatniczy nabywcy” należy rozumieć jako obowiązek wykazania, że doszło do transferu środków pieniężnych z majątku darczyńcy do majątku obdarowanego (wykonania darowizny), przy czym drugorzędne znaczenie ma sposób dokonania tego transferu – nie musi to być transfer bezgotówkowy (z rachunku bankowego darczyńcy na rachunek bankowy obdarowanego). W razie otrzymania środków pienięż-

nych przez obdarowanego w gotówce, dla zastosowania zwolnienia, o którym mowa, wystarczające jest wpłacenie otrzymanych w tej formie środków przez obdarowanego na własny rachunek bankowy – tak jak to miało miejsce w rozpoznanej sprawie.

Z kolei Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie w wyroku z dnia 13 marca 2020 r., sygn. I SA/Lu 742/19, w sprawie dotyczącej zwolnienia z podatku darowizny gotówkowej od osoby najbliższej orzekł, iż: Nie wynika z art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d., aby obdarowany nie mógł skorzystać ze zwolnienia od podatku w sytuacji, kiedy najpierw następuje wykonanie umowy darowizny (wręczenie środków pieniężnych obdarowanemu przez darczyńcę), a dopiero następnie przekazanie otrzymanych środków, już jako własnych, na rachunek obdarowanego.

Ponadto, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 27 lutego 2020 r., sygn. I SA/Gl 1570/19, wyraził pogląd, zgodnie z którym: Skoro w myśl Kodeksu cywilnego darowizna sprowadza się do nieodpłatnego przekazania określonej substancji majątkowej przez darczyńcę obdarowanemu, to także w świetle art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. przekazanie kwoty darowizny na rachunek (płatniczy, bankowy lub w SKOK-u) albo przekazem pocztowym powinno być przejawem aktywności darczyńcy, a nie innej osoby. Wykonanie umowy darowizny nastąpiło w chwili, gdy Skarżący otrzymał ją w gotówce. W tym momencie został zrealizowany zakres podmiotowy i przedmiotowy podatku, wskutek czego powstał obowiązek podatkowy w podatku od spadków i darowizn. Wpłacenie darowanej sumy pieniężnej przez Wnioskodawcę na jego rachunek bankowy nie jest przejawem aktywności darczyńcy, relewantnej przez wzgląd na treść art. 888 Kodeksu cywilnego oraz art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. (wydaniem darowizny obdarowanemu). Działanie to należy natomiast klasyfikować jako przejaw dysponowania majątkiem przez jego właściciela.

UW razie otrzymania środków pieniężnych przez obdarowanego w gotówce, **wystarczające jest wpłacenie** otrzymanych w tej formie środków przez obdarowanego na własny rachunek bankowy.

Niemniej jednak Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 26 lutego 2020 r., sygn. I SA/Gl 1000/19, odnoszącym się do wymogu dokumentowania darowizny potwierdzeniem przelewu bankowego, wskazał, iż: Osobiste wręczenie przez dziadka na rzecz wnuka (do jego rąk) gotówki, a następnie wpłacenie jej przez obdarowanego na swój rachunek bankowy nie spełnia normatywnych wymogów zwolnienia przewidzianego w art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d.

Konkludując, wydaje się, iż przedstawione wyżej poglądy dowodzą, że użyty w przepisie art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. zwrot udokumentują ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek płatniczy nabywcy należy rozumieć jako obowiązek wykazania, że doszło do transferu środków pieniężnych z majątku darczyńcy do majątku obdarowanego (wykonania darowizny), przy czym drugorzędne znaczenie ma sposób dokonania tego transferu – nie musi to być transfer bezgotówkowy (z rachunku bankowego darczyńcy na rachunek bankowy obdarowanego), na co wskazał chociażby Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 11 grudnia 2019 r., sygn. II FSK 3954/17, w sprawie dotyczącej wpłaty własnej obdarowanego na rachunek bankowy, jako niewykluczającej ulgi dla osób najbliższych. Wydaje się więc słuszne twierdzenie, zgodnie z któ-

rym w razie otrzymania środków pieniężnych przez obdarowanego w gotówce, dla zastosowania zwolnienia, o którym mowa, wystarczające jest wpłacenie otrzymanych w tej formie środków przez obdarowanego na własny rachunek bankowy. ↪



MAGDALENA GUŚCIORA

Autorka jest doktorantką Katedry Prawa Finansowego Uniwersytetu Wrocławskiego



Wesołych Świąt



Ogólnopolska
Fundacja
Doradców
Podatkowych

Z okazji Świąt Bożego Narodzenia życzymy:
zdrowia,
nadziei,
zadumy nad płomieniem świecy,
filiżanki dobrej, pachnącej kawy,
pogodnych świąt zimowych,
odpoczynku,
zwolnienia tempa,
nabrania dystansu do tego, co wokół,
chwil roziskrzonych, śmiechem i wspomnieniami.

Słuchaj na

Spotify 

Google
Podcasts 

Podatki bez ryzyka

podcast podatkowy KIDP

PODATKIBEZRYZYKA.pl



KRAJOWA IZBA
DORADCÓW
PODATKOWYCH

VAT w Trybunale

podsumowanie ostatniego
kwartału



W ostatnim numerze Kwartalnika zaprezentowaliśmy istotę wyroków wydanych przez Trybunał Sprawiedliwości UE w okresie czerwca oraz lipca 2020 r. W sierpniu Trybunał nie rozstrzygał wyrokami, a poniższy przegląd dostarcza zwięzłej informacji na temat wszystkich wyroków zapadłych od początku września do końca listopada br.

DR PAWEŁ MIKUŁA, DORADCA PODATKOWY

Podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z nabytych robót polegających na budowie gminnej drogi publicznej, a spółka nie ma obowiązku naliczać podatku należnego z powodu nieodpłatnego przekazania gminnej drogi publicznej.

MITTELDEUTSCHE HARTSTEIN-INDUSTRIE (BUDOWA DROGI DLA GMINY)

Pierwszym wyrokiem zapadłym w interesującym nas kwartale był ten dotyczący wykonywania inwestycji, która służyła zarówno celom przedsiębiorstwa, jak i gminnym celom publicznym¹. W tej sprawie niemiecka spółka otrzymała decyzję zezwalającą na eksploatację kamieniołomu pod warunkiem zapewnienia dojazdu do niego publiczną drogą gminną. Gmina zobowiązała się do zaprojektowania drogi oraz udostępnienia jej spółce, a ta miała pokryć koszty jej budowy. Organy podatkowe uznały, że spółka dokonała – poprzez wybudowanie i przekazanie drogi – nieodpłatnego świadczenia na rzecz gminy, które podlega VAT. Trybunał rozstrzygnął ten spór korzystnie dla spółki. Uznał on, że podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z nabytych robót polegających na budowie gminnej drogi publicznej, a jednocześnie nie ma on obowiązku naliczać podatku należnego z powodu nieodpłatnego przekazania tej drogi.

VALSTYBINÈ MOKESČIŪ INSPEKCIJA (UMOWA O WSPÓLNYM PRZEDSIĘWZIĘCIU)

Inną sprawą rozstrzygniętą przez Trybunał w tym samym dniu była ta dotycząca grupy osób fizycznych, które zawarły umowę o wspólnym przedsięwzięciu². Jedną z tych osób była upoważniona do działania w imieniu partnerów. Występowała jednak wobec osób trzecich we własnym imieniu. Istota sporu sprowa-

działa się do odpowiedzi na pytanie, czy osoba taka samodzielnie prowadzi działalność gospodarczą, a tym samym, czy sama jest zobowiązana do zapłaty podatku, czy też wspólnie z partnerem. TSUE uznał, że jeżeli dana osoba działa we własnym imieniu, to jest podatnikiem z tego tytułu – nawet jeżeli działa na rzecz innej osoby w ramach partnerstwa.

STICHTING SCHOONZICHT (DOPUSZCZALNOŚĆ JEDNORAZOWEJ KOREKTY)

W ostatniej z wrześniowych spraw³ skarżąca wybudowała apartamentowce, które miały być przeznaczone do wykonywania czynności opodatkowanych VAT. Z tego też tytułu odliczyła całą kwotę podatku naliczonego. Po oddaniu inwestycji do użytkowania większość apartamentów wynajęta została przy zwolnieniu z VAT. Inne pozostawały niewykorzystane. Zgodnie z podejściem organów podatkowych podatnik powinien w takiej sytuacji dokonać jednorazowej korekty w roku

pierwszego wykorzystania tego dobra i „zwrócić” (jednorazowo) podatek wcześniej odliczony. Trybunał potwierdził podejście organów podatkowych. Uznał on, że jest dopuszczalne w świetle dyrektywy VAT rozwiązanie, w którym podatnik jest zobowiązany do „jednorazowej” korekty w pierwszym roku wykorzystania danego dobra.

X (STAWKA VAT NA AFRODYDZJAKI)

W wyroku z 1.10.2020 r.⁴ rozstrzygnięta została sprawa dotycząca właściwej stawki VAT na afrodyzjaki. Holenderski przedsiębiorca oferował na sprzedaż kapsułki, krople, proszki i spraye, które prezentowane były jako afrodyzjaki zwiększające libido i przeznaczone do doustnego stosowania przez ludzi. Zdaniem podatnika sprzedaż takich towarów objęta jest obniżoną stawką VAT ze względu na to, że są to – jak stanowi załącznik III do dyrektywy VAT – „środki spożywcze przeznaczone do spożycia przez ludzi”. Trybunał

Nabycie usługi doradczej, która miała służyć nabyciu spółki (z zamiarem zarządzania tą spółką) daje **prawo do odliczenia podatku VAT** – nawet jeżeli do nabycia ostatecznie nie doszło – istotny jest tutaj bowiem zamiar podatnika.

nie zgodził się z takim podejściem. Uznał on bowiem, że pojęcie to dotyczy „wszelkich produktów zawierających substancje odżywcze pełniące w organizmie ludzkim funkcje budulcowe, energetyczne i regulujące, które są niezbędne do utrzymania, funkcjonowania i rozwoju tego organizmu, spożywanych w celu dostarczenia organizmowi tych substancji”.

VOS AANNEMINGEN (ODLICZENIE OD USŁUG SŁUŻĄCYCH INNYM)

W kolejnej sprawie rozstrzygniętej w tym samym dniu⁵ belgijska spółka prowadziła działalność w zakresie budowy i sprzedaży budynków mieszkaniowych. Budynki były wznoszone na gruntach będących własnością osób trzecich. Dlatego też przy sprzedaży budynku mieszkalnego konieczna była równoczesna sprzedaż udziału w gruncie przez osobę trzecią. W celu sprzedaży budynków spółka nabywała usługi (reklamowe, administracyjne, agentów nieruchomości). Organy podatkowe uznały, że spółka nie ma

prawa do pełnego odliczenia VAT naliczonego z tytułu nabycia takich usług, gdyż służą one częściowo osobom, które sprzedawały grunty wraz z budynkiem. Trybunał nie rozstrzygnął sprawy jednoznacznie. Uznał – generalnie mówiąc – że, jeżeli nabyte przez podatnika usługi stanowią koszty ogólne działalności, a korzyść innej osoby jest drugorzędna, to prawo do odliczenia nie podlega ograniczeniu. Jeżeli jednak nabyte usługi stanowią koszty bezpośrednio związane z czynnościami opodatkowanymi innego podatnika, wówczas prawo do odliczenia ulega ograniczeniu.

FINANZAMT D (USŁUGI PIELĘGNIARKI JAKO ZWIĄZANE Z OPIEKĄ I POMOCĄ SPOŁECZNĄ)

Kolejna sprawa⁶ rozstrzygnięta wyrokiem w interesującym nas okresie dotyczyła pielęgniarki, która sporządziła opinię dla niemieckiej służby medycznej na temat potrzeby opieki nad pacjentami, a opinia ta miała służyć przyznaniu tym pacjentom prawa do świadczeń opieki medycz-

nej finansowanej przez kasę ubezpieczenia pielęgnacyjnego. Trybunał uznał, że taka usługa może, co do zasady, być uznana za świadczenie usług ściśle związane z opieką i pomocą społeczną, lecz zwolnienie takie zależy od statusu pielęgniarki jako „podmiotu uznanego za podmiot o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie”.

SPRAWA E (REJESTRACJA VAT ORAZ UPADŁOŚĆ A ULGA NA ZŁE DŁUGI)

15.10.2020 r. zapadł dług oczekiwany wyrok w polskiej sprawie dotyczącej ograniczeń w stosowaniu ulgi na złe długi⁷. Pytanie, które rozstrzygał Trybunał, było relatywnie szerokie. Dotyczyło tego, czy prawo krajowe może uzależniać skorzystanie z ulgi na złe długi od tego, czy dłużnik jest w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji oraz czy jest zarejestrowany (podobnie jak wierzyciel) dla celów VAT. Odpowiedź Trybunału jest jednoznaczna: wszelkie tego typu warunki są niedopuszczalne.

SONAECOM (DORADZTWO ZWIĄZANE Z NIEDOSZŁYM NABYCIEM UDZIAŁÓW)

Pierwsza listopadowa sprawa⁸ w interesującym nas kwartale dotyczyła odliczenia VAT od usług doradczych związanych z planowanym, lecz niedoszłym nabyciem udziałów w spółce. Portugalska spółka holdingowa planowała nabyć udziały w spółce będącej operatorem telekomunikacyjnym, a następnie świadczyć dla niej usługi zarządzania (opodatkowane VAT). Dlatego też nabyła usługi badania rynku. Do nabycia udziałów jednak nie doszło. Organy podatkowe zakwestionowały odliczenie podatku naliczonego od nabytych usług doradczych. Trybunał Sprawiedliwości nie podzielił podej-

ścia organów podatkowych. Orzekł on, że nabycie usługi doradczej, która miała służyć nabyciu spółki (z zamiarem zarządzania tą spółką) daje prawo do odliczenia podatku VAT – nawet jeżeli do nabycia ostatecznie nie doszło – istotny jest tutaj bowiem zamiar podatnika.

ITH COMERCIAL TIMIȘOARA (ZANIECHANE INWESTYCJE)

W tym samym dniu zapadło kolejne orzeczenie⁹ – tym razem dotyczące zaniechanych inwestycji. W stanie faktycznym sprawa rumuńska spółka prowadziła inwestycje polegające na wybudowaniu biurowca oraz centrum handlowego. Budynek miał być oddane w najem. W związku z kryzysem gospodarczym projekt został zawieszony. W trakcie inwestycji podatnik wiedział, że może ona być niezgodna z planem zagospodarowania przestrzennego, co mogłoby uniemożliwić jej zakończenie. Organ podatkowy uznał, że w takiej sytuacji spółka nie ma prawa do odliczenia VAT. TSUE nie zgodził się z takim podejściem. Uznał on, że podatnik zachowuje prawo do odliczenia tak długo, jak długo ma zamiar wykorzystywania nabytych składników majątku do czynności opodatkowanych – nawet jeżeli nie jest on faktycznie wykorzystywany do takich czynności z powodu okoliczności niezależnych od woli podatnika. Jednocześnie takie okoliczności jak prowadzenie inwestycji ze świadomością pewnych ryzyk nie mogą niweczyć tego prawa.

UNITED BISCUITS (ZARZĄDZANIE INWESTYCJAMI JAKO UBEZPIECZENIE)

W wyroku z 8.10.2020 r.¹⁰ Trybunał uznał, że usługi zarządzania inwestycjami świadczone w ramach pracowniczego programu emery-

talnego nie mogą być zwolnione jako „transakcje ubezpieczeniowe” w rozumieniu dyrektywy VAT.

KOMISJA PRZECIWKO NIEMCOM (ZWROT PODATKU NALICZONEGO W INNYM PAŃSTWIE)

W kolejnym wyroku, tym razem zapadłym na skutek skargi Komisji przeciwko Niemcom¹¹, Trybunał uznał, że Niemcy naruszyły przepisy dyrektywy 2008/9 oraz dyrektywy VAT przez to, że organy niemieckie odrzucały wnioski o zwrot VAT, które zostały złożone w terminie, bez stosownego wezwania do ich uzupełnienia.

KAPLAN INTERNATIONAL COLLEGES UK LTD

W tym samym dniu zapadł wyrok¹² dotyczący świadczenia usług przez niezależną grupę osób dla grupy VAT. W rozstrzygnięciu tym Trybunał uznał, że zwolnienie dla usług świadczonych przez niezależną grupę osób dla swoich członków (art. 132.1.f dyrektywy VAT) nie ma zastosowania do usług świadczonych przez niezależną grupę osób na rzecz grupy osób, którą można uznać za jednego podatnika jako grupę VAT, jeżeli nie wszyscy członkowie takiej grupy VAT są członkami tej niezależnej grupy osób.

SÖGÅRD FASTIGHETER

Dla celów zastosowania zasad korekty wieloletniej w VAT w przypadku sprzedaży dóbr inwestycyjnych przyjmuje się, że dobra te są używane do celów działalności opodatkowanej, jeżeli sprzedaż jest opodatkowana, a do celów działalności zwolnionej, jeżeli sprzedaż jest zwolniona. Zgodnie z art. 188 ust. 2 dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą jednak uchylić obowiązek korekty

w przypadku sprzedaży zwolnionej, jeżeli nabywca jest podatnikiem wykorzystującym dobra inwestycyjne wyłącznie do transakcji objętych prawem do odliczenia VAT. Szwecja skorzystała z tej opcji. W wyroku zapadłym 26.11.2020 r.¹³ Trybunał miał na tej kanwie okazję orzec, że przepisy te nie zobowiązują nabywcy do dokonania korekty pierwotnego odliczenia dokonanego przez poprzedniego właściciela, jeżeli ten nabywca sprzedaje nieruchomości osobie, która nie będzie wykorzystywać dobra inwestycyjnego do transakcji opodatkowanych. ↪



DR PAWEŁ MIKUŁA,
DORADCA PODATKOWY

1_Wyrok z 16.09.2020 r., C-528/19, sprawa Mitteldeutsche Hartstein-Industrie.

2_Wyrok z 16.09.2020 r., C-312/19, sprawa Valstybinė mokesčių inspekcija.

3_Wyrok z 17.09.2020 r., C-791/18, sprawa Stichting Schoonzicht.

4_Wyrok z 1.10.2020 r., C-331/19, Staatssecretaris van Financiën (Taux réduit de TVA pour aphrodisiaques).

5_Wyrok z 1.10.2020 r., C-405/19, Vos Annemingen.

6_Wyrok z 8.10.2020 r., C-657/19, Finanzamt D.

7_Wyrok z 15.10.2020 r., C-335/19, E. (TVA – Réduction de la base d'imposition).

8_Wyrok z 12.11.2020 r., C-42/19, Sonaeocom.

9_Wyrok z 12.11.2020 r., C-734/19, ITH Comercial Timișoara.

10_Wyrok z 8.10.2020 r., C-235/19, United Biscuits (Pensions Trustees) i United Biscuits Pension Investments.

11_Wyrok z 18.11.2020 r., C-371/19, Komisja przeciwko Niemcom (Remboursement de TVA – Factures).

12_Wyrok z 18.11.2020 r., C-77/19, Kaplan International colleges UK.

13_Wyrok z 26.11.2020 r., C-787/18, Sö-gård Fastigheter.

Wynagrodzenie „success fee”

oraz wydatki związane z przegrany
procesem sądowym jako koszt
podatkowy w PIT



Wydatki na wynagrodzenie success fee wynikające w szczególności z umów zlecenia przy pozyskaniu środków z programów operacyjnych są kosztami uzyskania przychodu dla przedsiębiorców prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą. Analogicznie koszty sądowe – w tym przy przegrany procesie sądowym – stanowią koszty uzyskania przychodów. Pozostałe koszty, które nie są enumeratywnie przez Ustawodawcę wskazane w art. 23 ustawy PIT, mogą zostać uznane za koszty podlegające odliczeniu.

W dzisiejszych czasach i rzeczywistości osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (tj. Dz.U.2019.1292 ze zm.), podlegające wpisowi do CEIDG, często nie wyobrażają jej sobie bez pozyskiwania dodatkowego zewnętrznego finansowania. Często takie zewnętrzne finansowanie jest realizowane poprzez pozyskiwanie środków finansowych pochodzących z programów operacyjnych.

Z uwagi na specjalistyczną wiedzę, jaka jest konieczna przy pozyskiwaniu takich środków, przedsiębiorcy będący podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych w rozumieniu ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U.2019.1387 ze zm.), dalej: ustawa PIT, zawierają w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej z podmiotami zewnętrznymi umowy cywilnoprawne, tu najczęściej spotykane są umowy zlecenia.

Umowy zlecenia najczęściej konstruowane są w ten sposób, iż zleceniobiorca zobowiązuje się do wykonywania na rzecz zleceniodawcy za wynagrodzeniem usług mających na celu pozyskanie dofinansowania oraz rozliczenie projektu, który uzyskał wsparcie. W ramach realizacji przedmiotu umowy zlecenia zleceniobiorca zobowiązuje się do: opracowania wniosku o dofinansowanie dla zleceniodawcy ubiegającego się o wsparcie w ramach programu operacyjnego, rozliczenia projektu, w tym przygotowania

i przedstawienia zleceniodawcy w wymaganym przez umowę dotacji terminie wniosków o płatności zaliczkowe, wniosków o płatności pośrednie oraz wniosku o płatność końcową.

W umowie zlecenia oczywiście określane jest wynagrodzenie. Praktyka tego typu umów wskazuje, że jest to wynagrodzenie łączne kalkulowane w dwóch płaszczyznach oraz miesięczne za rozliczanie projektu będące najczęściej wynagrodzeniem ryczałtowym, w kwocie ustalonej przez strony umowy zlecenia. Pierwsze jest to zasadniczo wynagrodzenie kwotowe z uwzględnieniem wysokości wnioskowanej dotacji, a drugie to wynagrodzenie success fee (tzw. „wynagrodzenie za sukces”) w wysokości określonej współczynnikiem procentowym od wartości dotacji wskazanej w umowie o dofinansowanie (niekiedy we wniosku) i naliczane jest, gdy wniosek uzyskuje dofinansowanie. O ile wynagrodzenie kwotowe i ryczałtowe miesięczne jest dla stron umów i administracji skarbowej jasne, to już wynagrodzenie success fee stanowi potencjalny przedmiot sporu zarówno pomiędzy stronami, jak i administracją skarbową. Spór często zawisa przed sądem powszechnym nawet na kilka lat. W szczególności dzieje się tak, gdy zapisy umowy są określone ogólnie i nieprecyzyjnie, co daje możliwość różnego ich interpretowania, a co za tym idzie, zleceniodawca kwestionuje jego wysokość lub nawet go nie uznaje, w szczególności gdy różne są kwoty wnioskowanego wsparcia i znacznie odbiegają od kwoty wynikającej z umowy o dofinansowanie.

Kwoty wynagrodzenia spornego success fee, które determinują właściwość sądową, nie są zazwyczaj małe, co powoduje, iż właściwym w pierwszej instancji do rozpoznania jest Sąd Okręgowy. Wobec sporu oraz odmowy zapłaty przez zleceniobiorcę kwoty wskazanej na fakturze obejmującej wynagrodzenie success fee zleceniobiorca wnosi do Sądu Okręgowego najczęściej powództwo o zapłatę kwoty należności głównej z ustawowymi odsetkami za opóźnienie od określonego dnia i odsetkami maksymalnymi za opóźnienie od określonego dnia do dnia zapłaty oraz o zwrot kosztów procesu.

Przyjmijmy, iż Sąd Okręgowy po kilkudziesięciu miesiącach, po przeprowadzeniu procesu w sprawie o zapłatę z powództwa zleceniobiorcy przeciwko zleceniodawcy, orzekł w wyroku zasądzającym na rzecz zleceniobiorcy w oparciu o art. 481 § 1-3 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, wnioskowaną kwotę z ustawowymi odsetkami za opóźnienie i odsetkami maksymalnymi za opóźnienie do dnia zapłaty. Dodatkowo Sąd Okręgowy orzekł, na podstawie art. 84 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych, określoną kwotę tytułem zwrotu kosztów procesu.

Od powyższego wyroku, jak to w praktyce gospodarczej bywa, niezadowolona strona składa środek zaskarżenia. Przyjmijmy, iż zleceniodawca wniósł do Sądu Apelacyjnego apelację, którą zaskarżał w całości orzeczenie Sądu Okręgowego oraz wniósł ustaloną na podstawie ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych (tj. Dz.U.2020.755) opłatę sądową.

Następnie Sąd Apelacyjny na skutek apelacji zleceniodawcy od wyroku Sądu Okręgowego oddalił apelację oraz zasądził od niego na rzecz zleceniobiorcy poniesione przez zleceniobiorcę koszty procesu, tytułem zwrotu kosztów postępo-

opłaty sądowej od wniesionej przez zleceniodawcę apelacji od wyroku Sądu Okręgowego stanowi dla niego koszt uzyskania przychodu?

Dla zleceniodawcy kwoty zasądzone przez Sąd Okręgowy stanowiące wynagrodzenie success fee

kwota wynagrodzenia wynikająca z umowy zlecenia została prawidłowo naliczona i jest należna.

Zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy PIT kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania

Dla zleceniodawcy, kwoty zasądzone przez Sąd Okręgowy stanowiące **wynagrodzenie success fee z umowy zlecenia** stanowią koszt uzyskania przychodu.

wania odwoławczego, które zostały przez Sąd Apelacyjny określone na podstawie § 2 pkt 7 w związku z §10 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 roku w sprawie opłat za czynności radców prawnych.

Zleceniodawca zaniechał dalszego dochodzenia i nie wniósł skargi kasacyjnej do Sądu Najwyższego.

Przy tak ukształtowanym zdarzeniu pojawia się szereg wątpliwości na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych, w szczególności po stronie zleceniodawcy: czy kwota zasądzona przez Sąd Okręgowy i Sąd Apelacyjny, stanowiąca wynagrodzenie z umowy wraz z odsetkami ustawowymi za opóźnienie oraz odsetkami maksymalnymi za opóźnienie, jest kosztem uzyskania przychodu?, czy kwota zwrotu kosztów procesu zasądzona przez Sąd Okręgowy stanowi koszt uzyskania przychodu?, czy kwota zwrotu kosztów procesu zasądzona przez Sąd Apelacyjny stanowi koszt uzyskania przychodu?, jak też czy kwota

z umowy zlecenia są kosztem uzyskania przychodu. Koszt wynagrodzenia success fee, jeśli został poniesiony przez zleceniodawcę ze środków obrotowych i nie został sfinansowany ze środków pochodzących z otrzymanej dotacji, co oznacza wydatek będący kosztem, który nie został bezpośrednio sfinansowany z przychodów wolnych od podatku, o czym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 56 ustawy PIT, który stanowi, że nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków i kosztów bezpośrednio sfinansowanych z dochodów (przychodów), o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 29b, 46, 47a, 47d, 116, 122, 129, 136 i 137 ustawy PIT, jest kosztem podatkowym. Umowa została zawarta, jak wspomniano, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej zleceniodawcy. Zawierając umowę zlecenia, zleceniodawca dążył do osiągnięcia przychodów w przyszłości zarówno opodatkowanych, jak i zwolnionych na podstawie ustawy PIT. Toczący się następnie spór sądowy ze zleceniobiorcą potwierdził i udowodnił, że

wania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23.

Dodatkowo, kosztem nie jest, na mocy art. 22p ust. 1 ustawy PIT, kwota transakcji dokonana z naruszeniem obowiązku rozliczeń za pośrednictwem rachunku płatniczego w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2020 r.

Aby zatem dany wydatek mógł zostać zakwalifikowany do kosztów uzyskania przychodu, musi spełniać łącznie następujące przesłanki: musi być poniesiony w celu osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu, nie może być wymieniony w art. 23 ustawy PIT wśród wydatków nie-
stanowiących kosztów uzyskania przychodów, musi być należycie udokumentowany, jest definitywny, a więc bezwrotny, sposób zapłaty nie może uchybiać art. 22p ustawy PIT. Treść przywołanego art. 22 ust. 1 ustawy PIT wskazuje, że definicja kosztów uzyskania przychodów – dla celów podatku dochodowego

od osób fizycznych – składa się z dwóch podstawowych elementów, które łącznie tworzą swego rodzaju normatywną klauzulę generalną.

W ramach wykładni definicji kosztów uzyskania przychodów funkcjonującej na gruncie ustawy PIT przyjmuje się, że koszt może być

zabezpieczeniem jego źródła należy oceniać indywidualnie w stosunku do każdego wydatku. Z oceny tego związku powinno wynikać, że poniesiony wydatek obiektywnie może przyczynić się do osiągnięcia przychodu bądź służyć zachowaniu lub zabezpieczeniu źródła przychodów.

działalności na podstawie art. 22 ust. 1 ustawy PIT.

W odniesieniu do naliczonych i zapłaconych odsetek, zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 32 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów, naliczonych, lecz nie-

Zasądzona prawomocnym wyrokiem Sądu Apelacyjnego kwota wynagrodzenia *success fee* wraz z odsetkami z tytułu jego nieterminowego uregulowania, stanowi **koszt uzyskania przychodu**.

uznany za celowy i jako taki za podatkowy koszt uzyskania przychodu, gdy jest chociażby w sposób pośredni powiązany z przychodem, który to przychód niekoniecznie został uzyskany, ale który hipotetycznie jest możliwy do osiągnięcia. Ważne jest również to, by wydatki były ekonomicznie uzasadnione. Istotne jest przy tym, by koszt obciążał ekonomicznie podatnika – by był jego kosztem, dotyczył jego działalności, a nie aktywności podmiotu trzeciego.

Przyjmuje się tym samym, iż kosztami uzyskania przychodów są wszelkie racjonalnie i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, których celem jest osiągnięcie przychodów bądź też zabezpieczenie lub zachowanie tego źródła przychodów, o ile w myśl przepisów ustawy PIT nie podlegają wyłączeniu z tychże kosztów. Przy czym związek przyczynowy pomiędzy poniesieniem wydatku a osiągnięciem przychodu bądź zachowaniem lub

Koszty poniesione na zachowanie źródła przychodu to koszty, które poniesione zostały, aby przychody z danego źródła przychodów w dalszym ciągu uzyskiwano oraz aby takie źródło w ogóle dalej istniało. Natomiast za koszty służące zabezpieczeniu źródła przychodów należy uznać koszty poniesione na ochronę istniejącego źródła przychodów, w sposób, gwarantujący bezpieczne funkcjonowanie tego źródła. Istotą tego rodzaju kosztów jest więc ich obligatoryjne poniesienie w celu niedopuszczenia do utraty źródła przychodu w przyszłości.

Tym samym zasądzona przez Sąd Okręgowy i następnie potwierdzona przez Sąd Apelacyjny kwota główna będąca wynagrodzeniem *success fee* stanowi pomimo sporu *de facto* zapłatę za wykonanie usługi przez zleceniodawcę, zatem jako wydatek poniesiony w związku z uzyskaniem przychodu z prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej może zostać uznana za koszt uzyskania przychodów tej

zapłaconych albo umorzonych odsetek od zobowiązań, w tym również od pożyczek (kredytów).

Dla zleceniodawcy zapłacone na rzecz zleceniobiorcy odsetki od należności głównej wynagrodzenia *success fee*, jako świadczenie uboczne w stosunku do świadczenia głównego, stanowią koszt uzyskania przychodu w momencie zapłaty przez zleceniodawcę.

Podsumowując, zasądzona prawomocnym wyrokiem Sądu Apelacyjnego kwota wynagrodzenia *success fee* wraz z odsetkami z tytułu jego nieterminowego uregulowania stanowi koszt uzyskania przychodu, gdyż wydatek mający związek z umową zlecenia, sfinansowany ze środków własnych obrotowych zleceniodawcy, nie objęty dofinansowaniem, nie jest wykluczony z kosztów podatkowych na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 56 ustawy PIT i może zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów, gdyż spełnione zostały przesłanki wynikające z art. 22 ustawy PIT. Podobnie odsetki wy-

nikające z umowy zostały zapłacone ze środków własnych obrotowych zleceniodawcy i spełniają kryteria do zaliczania ich do kosztów uzyskania przychodów i nie zachodzi jakiegokolwiek wyłączenie wskazane w art. 23 ustawy PIT.

należy koszty, które poniesione zostały, aby przychody z danego źródła w dalszym ciągu występowały w nie naruszonym stanie, a także aby takie źródło dalej w ogóle istniało. Z kolei pojęcie kosztów poniesionych celem zabezpieczenia źródła przychodów

stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu. Natomiast dla podatników prowadzących księgi rachunkowe zgodnie z art. 22 ust. 5c - 5d ustawy PIT koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, są

Wydatki z tytułu **kosztów sądowych** wiążą się z prowadzoną działalnością gospodarczą i mieszczą się w zakresie ryzyka gospodarczego, a tym samym stanowią koszty uzyskania przychodów.

Wydatki zleceniodawcy wiążą się bezpośrednio z uzyskiwanymi przychodami, są to zatem koszty uzyskania przychodów, bez względu na ostateczne efekty starań o przyznanie dotacji.

Kolejno weryfikacji wymaga, czy poniesione przez zleceniodawcę koszty procesu mają związek z ochroną jego interesów prawnych i to nawet w sytuacji przegranej sporu oraz czy jest to uzasadnione jego ekonomicznym interesem.

Oczywistym jest, że poniesione koszty postępowania sądowego nie są następstwem jakiegokolwiek winy zleceniodawcy umyślnej czy to nieumyślnej, a są wynikiem realizacji ustawowych obowiązków w tym zakresie. Bez wątpienia poniesione wydatki miały na celu zachowanie, czy też zabezpieczenie źródła przychodów. Z tej też przyczyny wydatki te u zleceniodawcy stanowią koszty uzyskania przychodu prowadzonej przez niego pozarolniczej działalności gospodarczej. Zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem przez pojęcie kosztów poniesionych celem zachowania źródła przychodów rozumieć

oznacza w orzecznictwie koszty poniesione na ochranianie istniejącego źródła przychodów, tak aby to źródło funkcjonowało w bezpieczny sposób. Wydatki z tytułu kosztów sądowych wiążą się z prowadzoną przez zleceniodawcę działalnością gospodarczą oraz zostały poniesione w celu ochrony jej interesów. Wydatki poniesione winny mieć zatem swoje racjonalne i ekonomiczne uzasadnienie i służyć zachowaniu i zabezpieczeniu źródła przychodów. Mieszczą się zarazem w zakresie zwykłego szeroko rozumianego ryzyka gospodarczego i stanowią koszty uzyskania przychodów zarówno w przypadku wygrania, jak i przegrania, co ma miejsce w powyżej przywołanym i opisanym procesie sądowym po stronie zleceniodawcy.

W myśl art. 22 ust. 6b ustawy PIT za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów w przypadku podatników, o których mowa w ust. 6, czyli prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów, z zastrzeżeniem ust. 5e, 6ba, 6bb i 7b, uważa się dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu

potrącalne w dacie ich poniesienia. Jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą. Za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem art. 22 ust. 5e, 6ba, 6bb i 7b ustawy PIT, uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji, gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów, o czym szerzej w dalszej części.

Ustawodawca w omawianym przepisie nie zdefiniował pojęcia „koszty bezpośrednio związane z przychodami” oraz „koszty uzyskania przychodów inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami”. Znaczenie tych pojęć należy ustalić,

posługując się ich językowym znaczeniem. Przez koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami należy rozumieć te koszty, których poniesienie wpływa bezpośrednio na uzyskanie określonego przychodu. Kosztami zaś inny-

szczegółowej analizie czynniki wpływające na celowość w postaci racjonalności i efektywności; — potencjalną możliwość (analizowaną w dacie poniesienia wydatku na podstawie obiektywnych przesłanek) przyczynienia się

nie obowiązujących wymogów i norm prawnych w tym zakresie, stanowią koszt uzyskania przychodu.

Oczywistym i niezaprzeczanym jest fakt, że poniesione koszty postępowania odwoławczego mają na celu zachowanie czy też zabez-

Ustawa PIT **nie przewiduje** bezpośredniego wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów wydatków związanych z postępowaniami sądowymi, takimi jak opłaty sądowe od wniesienia apelacji.

mi niż koszty bezpośrednio związane z przychodami są wszelkie koszty niebędące kosztami bezpośrednio związanymi z przychodami, w tym koszty dotyczące całokształtu działalności podatnika związane z jego funkcjonowaniem.

Należy przy tym mieć na uwadze, iż nie każdy wydatek ponoszony w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą stanowić może koszt uzyskania przychodów i jako taki zmniejszać podstawę opodatkowania. Skoro bowiem ustawodawca w sposób wyraźny wiąże koszty uzyskania przychodów z określonym celem, to musi być ten cel widoczny. Ponoszone koszty winny omawiany cel realizować lub co najmniej zakładać realność oznaczonego i obranego celu przez podatnika.

Właściwa i zgodna z treścią ustawowej regulacji kwalifikacja kosztów uzyskania przychodów powinna zatem brać pod uwagę:

— przeznaczenie wydatku tj. celowość, zasadność wydatku dla funkcjonowania podmiotu. Ze względu na szeroki zakres celowości, powinno się poddawać

danego wydatku do osiągnięcia przychodu, względnie zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

Mając powyższe na uwadze, zasądzone przez Sąd Okręgowy koszty procesu – jako koszty pośrednie – stanowią koszty uzyskania przychodu w momencie ich poniesienia, czyli w myśl cytowanego art. 22 ust. 5d ustawy PIT – w momencie uprawomocnienia się wyroku sądowego Sądu Apelacyjnego i ujęcia ich w księgach rachunkowych (zaksięgowania) w tej dacie. Podstawą zaś do zaliczenia kosztów procesu do kosztów uzyskania przychodów jest wyrok sądowy określający wysokość tych wydatków, który jest innym dowodem, gdyż zachodzi sytuacja braku faktury (rachunku) dokumentującego ten koszt.

Następnie rozważenia wymaga, czy poniesione przez zleceniodawcę koszty postępowania odwoławczego (apelacji), jako że miały bezsprzeczny związek z ochroną jego interesów prawnych, były uzasadnione jego ekonomicznym interesem oraz nie wynikały z jego winy, a z powszech-

pieczenie źródła przychodów i z tej przyczyny wydatki te mogą stanowić koszty uzyskania przychodu prowadzonej przez zleceniodawcę pozarolniczej działalności gospodarczej. Przegranie sporu nie decyduje o możliwości kwalifikowania wydatków jako kosztów podatkowych. Nie jest tak, że wygrana w procesie determinuje kwalifikację wydatków jako koszt podatkowy. Decydujące znaczenie w tym zakresie ma jedynie to, czy wydatek został poniesiony w celu zabezpieczenia lub zachowania źródła przychodu. Wobec tego faktu należy uznać, że wydatek z tytułu zasądzonych kosztów procesu jest ponoszony celem zachowania i zabezpieczenia źródła przychodów, jako nierozzerwalnie związany z umową zlecenia w ramach działalności gospodarczej zleceniodawcy. Ustawa PIT nie przewiduje bezpośredniego wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów wydatków związanych z postępowaniami sądowymi. W związku z takim uregulowaniem przez Ustawodawcę wydatki te nie są wyłączone na mocy obowiązujących przepisów. Wskazać

należy, że Ustawodawca konstytuuje zasadę, stosownie do której pomiędzy kosztem podatkowym oraz przychodami podatnika musi wystąpić związek przyczynowo-skutkowy, który zawsze winien mieć miejsce.

Analogicznie jak powyżej, w myśl art. 22 ust. 6b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów w przypad-

6bb i 7b ustawy PIT, uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji, gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

chodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po dniu, o którym mowa w ust. 5a pkt 1 albo pkt 2 ustawy PIT, są potrącalne w roku podatkowym następującym po roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe lub składane jest zeznanie. Kwestię zaliczania do kosztów uzyskania przychodów

Jeżeli poniesiony koszt można bezpośrednio odnieść do osiągniętego przychodu, wówczas powinien on być uwzględniony w rachunku podatkowym, w tym roku, w którym osiągnięty został przychód.

ku podatników, o których mowa w ust. 6 (tj. prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów), z zastrzeżeniem ust. 5e, 6ba, 6bb i 7b, uważa się dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu. Tak samo jak wskazano powyżej, dla podatników prowadzących księgi rachunkowe – zgodnie z art. 22 ust. 5c – 5d ustawy PIT – koszty uzyskania przychodów inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, są potrącalne w dacie ich poniesienia. Jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą. Za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem art. 22 ust. 5e, 6ba,

Wyjaśnienia wymaga zasada potrącalności kosztów w czasie wyrażona w przywołanych przepisach, jeżeli poniesiony koszt można bezpośrednio odnieść do osiągniętego przychodu, wówczas powinien on być uwzględniony w rachunku podatkowym, w tym roku, w którym osiągnięty został przychód. Wyłączenie zasady potrącalności kosztów możliwe jest tylko wtedy, gdy zarachowanie kosztu w danym roku podatkowym nie było możliwe, np. gdy podatnik otrzymał fakturę (rachunek) dotyczącą danego roku podatkowego z opóźnieniem – po zamknięciu ksiąg rachunkowych i złożeniu zeznania – wówczas koszt ten potrąca się w roku podatkowym następującym po roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe lub składane zeznanie.

Zgodnie z art. 22 ust. 5b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych koszty uzyskania przy-

wydatków innych niż bezpośrednio związanych z przychodami określa natomiast art. 22 ust. 5c ustawy PIT, zgodnie z którym koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, są potrącalne w dacie ich poniesienia. Jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.

Mając na uwadze przywołane powyżej normy prawne, zasądzone przez Sąd Okręgowy koszty postępowania odwoławczego będące kosztami pośrednimi stanowią koszty uzyskania przychodu. Zgodnie z art. 22 ust. 5d ustawy PIT – w momencie uprawomocnienia się wyroku sądowego Sądu Apelacyjnego i ujęcia ich w księgach ra-

chunkowych (zaksięgowania) w tej dacie stają się kosztami pozarolniczej działalności gospodarczej zleceniodawcy. Należy w tym miejscu podkreślić, że u podatników prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów wydatki, które w myśl art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowią koszt podatkowy, co do zasady muszą być zaewidencjonowane w księdze w roku podatkowym, w którym zostały poniesione, nawet jeśli dotyczą przychodów przyszłych lat. Natomiast u podatników prowadzących księgę rachunkową lub podatkową księgę przychodów i rozchodów w sposób memoriałowy moment zaliczenia do kosztów podatkowych określonego wydatku zależy od tego, czy jest to koszt bezpośredni czy pośredni.

Wydatek poczyniony przez zleceniodawcę w postaci opłaty sądowej od wniesionej apelacji to kolejne zagadnienie budzące wątpliwości administracji skarbowej i po stronie wnoszącego apelację, który przegrywa proces. Mianowicie jawi się pytanie, czy należy uznać go za koszt uzyskania przychodu, z uwagi na fakt jego poniesienia w sposób celowy. Zleceniodawca podejmując decyzję o wniesieniu apelacji, a co za tym idzie opłaceniu opłaty sądowej od jej wniesienia, jest co do zasady przeświadczony o racjonalności swojej decyzji z punktu widzenia prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej. Jest najczęściej przekonany, iż wyrok pierwszej instancji jest niesłuszny, a jedyną drogą na jego zmianę jest właśnie wniesienie apelacji. Uznanie tego rodzaju wydatku za koszt uzyskania przychodów jest możliwe, gdy z prawidłowo i rzetelnie udokumentowanych zdarzeń wynika, że jest to wydatek celowy i racjonalnie uzasadniony. Przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodów nie można uznać za koszt wydatków, których

charakter budzi wątpliwości. Strona decydując się na wniesienie apelacji i podejmując taką decyzję, prawie zawsze przeprowadza rachunek ekonomiczny i opiera się o zasadę racjonalności działań w dążeniu do realizacji postawionego celu – wygrania sporu sądowego. Powstaniu tego kosztu towarzyszy najczęściej racjonalne działanie strony i zachowanie należytej staranności w prowadzeniu pozarolniczej działalności gospodarczej, zarówno na etapie procesu decyzyjnego, jak i procesu wykonawczego. Zaznaczyć przy tym należy, że ryzyko prowadzonej działalności gospodarczej poniósł zleceniodawca i nie było oraz nie ma możliwości przenoszenia tego ryzyka na budżet państwa. Wyjątkiem mogą być jedynie nieprzewidywalne sytuacje, których uniknięcie byłoby niemożliwe, pomimo podjęcia wszelkich koniecznych działań w przeszłości w celu zapobieżenia im. W orzecznictwie wielokrotnie jest podkreślane, że wydatków wynikających z zaniedbań oraz nieracjonalnych działań w trakcie prowadzenia działalności gospodarczej podatnik nie może przerzucać na Skarb Państwa.

Dlatego też jeśli są spełnione powyższe przesłanki, mamy prawo do zaliczenia opłaty sądowej od apelacji do kosztów podatkowych, niezależnie od tego, że apelacja została oddalona. Wydatek taki jest powiązany z prowadzoną działalnością gospodarczą, ukierunkowaną na uzyskanie przychodów. Kosztowa kwalifikacja poniesionego wydatku uwzględnić winna charakter i profil prowadzonej działalności gospodarczej oraz ekonomiczną racjonalność.

Wskazać należy, iż samo wyliczenie kosztów przez Ustawodawcę w ustawie PIT, których nie uważa się za koszty uzyskania przychodu, nie stwarza automatycznego domniemania, że wszystkie inne pozosta-

łe koszty, które nie są wymienione w art. 23 ustawy PIT, zostają z mocy samego prawa uznane za koszty podlegające odliczeniu. Toteż poniesienie wydatku, który nie został ustawowo wyłączony, nie oznacza definitywnie, że wydatek taki samoczynnie będzie uznany za koszt uzyskania przychodów. Podatnik ma dodatkową możliwość odliczenia od przychodów wszelkich kosztów, pod warunkiem, że mają one związek z przychodem z prowadzonej działalności gospodarczej, a ich poniesienie ma bądź może mieć wpływ na wielkość osiągniętego przychodu.

Konkludując, koszty wynagrodzenia success fee i odsetki od jego nieterminowego uregulowania przy umowach cywilnoprawnych, w szczególności umowach zlecenia przy pozyskaniu środków z programów operacyjnych, są kosztami uzyskania przychodu w pozarolniczej działalności gospodarczej u osób fizycznych będących podatnikami w rozumieniu ustawy PIT. Podobnie koszty sądowe nawet przy przegranej sprawie w drugiej instancji związane z dochodzeniem swojej racji stanowią koszty uzyskania przychodów. Właściwe określenie kosztów uzyskania przychodów jest o tyle istotne, że rzutuje na wysokość podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Powyższe twierdzenia znajdują oparcie w orzecznictwie sądowym i indywidualnych interpretacjach przepisów prawa z tego zakresu. ↪



MAREK RUDY,
DORADCA PODATKOWY

Praktyczne problemy

opodatkowania komplementariuszy

spółek komandytowo-akcyjnych



Powszechnie uważa się, że atrakcyjność spółek komandytowo-akcyjnych (dalej jako: „SKA”) ustąpiła definitywnie z dniem 1 stycznia 2014 r., kiedy to tego typu spółki objęto opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób prawnych (dalej jako: „CIT”), w wyniku czego dochód akcjonariuszy został poddany podwójnemu opodatkowaniu – analogicznie jak to ma miejsce w przypadku wspólników (akcjonariuszy) spółek kapitałowych.

DOMINIK SZCZYGIEŁ, DORADCA PODATKOWY

Takie działania ustawodawcy podatkowego miały ostatecznie zakończyć byt tysięcy rozkwitających (bo niepodlegających realnemu opodatkowaniu) SKA. W wielu przypadkach tak się stało – podjęto szereg procesów restrukturyzacyjnych zmierzających do przekształcenia SK w inne rodzaje spółek lub ich rozwiązania i podziału zgromadzonych (dotąd nieopodatkowanych) aktywów pomiędzy wspólników. Na marginesie – procesy te cieszyły się ogromnym zainteresowaniem administracji skarbowej. I wiele z postępowań toczy się do dziś – mimo, że operacje restrukturyzacyjne miały miejsce przed wejściem w życie tzw. „dużej” klauzuli obejścia prawa podatkowego.

Spółka komandytowo-akcyjna jako atrakcyjna forma organizacyjno-prawna prowadzenia działalności gospodarczej

Paradoksalnie to właśnie ten „cios” sprawił, że prowadzeniem działalności poprzez SKA były zainteresowane już tylko te osoby, które nie szukały sposobów na optymalizację podatkową, ale używały tej formy organizacyjno-prawnej dla np. pozyskania kapitału, zanonimizowania kapitału, założenia startupu, przeprowadzenia sukcesji czy też dystrybucji instrumentów właścicielskich pomiędzy kluczowych współpracowników. Dopiero ta ingerencja prawodawcy ujawniła, jak powierzchowne było wcześniejsze spojrzenie biznesu, doradców podatkowych i prawników na SKA.

Nawet w naszej branży co najmniej kilka kancelarii działało i nadal działa jako SKA. Z mojego osobistego doświadczenia wynika, że SKA była najlepszą formą optymalizacji ścieżki (kroków) kariery i awansu w ramach kooperacji przedstawicieli wolnych zawodów (np. doradca podatkowy, radca prawny, adwokat, biegły rewident). Co istotne – SKA gwarantuje:

- jednorazowe opodatkowanie dochodu komplementariusza,
- brak oskładkowania komplementariusza będącego osobą fizyczną.

Wydawałoby się więc, że SKA to forma niemal idealna dla prowadzenia każdego biznesu. Ma wszystkie zalety spółki komandytowej, ale nie ma jej wad. I do tego ma interesujące cechy pozwalające np. na lepsze związanie pracowników z firmą lub pozyskanie z rynku kapitału.

Niestety w naszych realiach podatkowych praktyka interpretacyjna okazała się niezyciowa.

Kodeksowe zasady podziału zysku SKA

Zgodnie z art. 147 par. 1 KSH wspólnicy SKA uczestniczą w zyskach proporcjonalnie do ich wkładów wniesionych do spółki (chyba, że statut stanowi inaczej). Sam statut SKA powinien wskazywać dwie odrębne pule zysku – jedną dla komplementariuszy, drugą dla akcjonariuszy. Podział zysku pomiędzy komplementariuszami następuje w ich puli według proporcji ich wkładów, chyba, że statut przewidział inną proporcję. Natomiast pomiędzy akcjonariuszami zysk podlega podziałowi zgodnie z ilością posiadanych akcji oraz posiadanymi przez akcjo-

nariuszy przywilejami dywidendowymi. KSH przewidział więc odmienne zasady podziału zysku w zależności od statusu danego współnika:

- Stosownie do art. 52 par. 1 KSH w zw. z art. 126 par. 1 pkt 1 KSH komplementariusz ma prawo do udziału w zysku wynikającym z rocznego sprawozdania finansowego. W praktyce utarło się, że komplementariuszowi – bez potrzeby podejmowania jakichkolwiek uchwał – przysługuje prawo do pobierania zaliczek na poczet rocznego zysku. Innymi słowy – zysk z udziału w spółce należy się komplementariuszowi z mocy samego prawa – o ile nie zostanie podjęta odmienna uchwała Walnego Zgromadzenia (również za zgodą wszystkich komplementariuszy).
- Stosownie do art. 347 par. 1 KSH w zw. z art. 126 par. 1 pkt 2 KSH prawo akcjonariusza do udziału w zysku spółki powstaje dopiero z chwilą zatwierdzenia sprawozdania finansowego i to pod warunkiem podjęcia w tym przedmiocie stosownej uchwały i za zgodą wszystkich komplementariuszy (art. 146 par. 2 pkt 2 KSH).

Powyższy podział znalazł odzwierciedlenie także w ustawie podatkowej, poprzez zróżnicowanie ciężaru opodatkowania komplementariuszy i akcjonariuszy SKA.

Zasady ogólne opodatkowania zysków SKA

Od 1 stycznia 2014 r. (a w przypadku spółek, które miały inny rok podat-

Ustawodawca postanowił więc, że na **wspólnikach SKA nie ciąży żadne obowiązki** – ani w zakresie poboru, ani rozliczenia podatku dochodowego od wypłacanych zysków.

kowy – od pierwszego dnia roku podatkowego rozpoczynającego się po 1 stycznia 2014 r.) wszystkie dochody uzyskiwane przez SKA zostały objęte CIT. Obecnie oznacza to obciążenie na poziomie 19% lub 9% (pod określonymi w ustawie warunkami). Kwestia ta nie budzi żadnych uwag ani kontrowersji. I nie jest zasadniczym przedmiotem niniejszego artykułu.

Przedmiotem moich rozważań jest natomiast zasada opodatkowania zysku stawianego do dyspozycji komplementariuszy SKA. Zasadniczo dochody te winny być traktowane analogicznie jak dywidendy. SKA powinna więc:

1.

potrącić należny od wypłacanej dywidendy zryczałtowany podatek – w terminie do 7 dnia następnego miesiąca (zgodnie art. 42 ust. 1 PIT oraz art. 26 ust. 3 CIT),

2.

uwzględnić pobrany podatek w rocznych deklaracjach o wysokości pobranego podatku zryczałtowanego:

- PIT-8AR – składanej do końca stycznia następnego roku podatkowego – w przypadku komplementariuszy będących podatnikami PIT (zgodnie z art. 42 ust. 1a PIT),
- CIT-10Z składanej do końca pierwszego miesiąca następnego

roku podatkowego – przypadku komplementariuszy-nierezydentów będących podatnikami CIT (art. 26a CIT),

- CIT-6R składanej do końca pierwszego miesiąca następnego roku podatkowego – w przypadku komplementariuszy rezydentów (art. 26a ust. 1 CIT),

3.

przekazać komplementariuszowi spółki informację CIT-7 – do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek (art. 26 ust. 3 pkt 1 CIT).

Na wspólnikach SKA nie ciąży żadne obowiązki – ani w zakresie poboru, ani rozliczenia podatku dochodowego od wypłacanych zysków. Nie muszą też oni wykazywać tego podatku w składanych zeznaniach rocznych. Jedyny wyjątek to sytuacja, w której SKA nie pobrałaby podatku od wypłacanej dywidendy (art. 45 ust. 3b PIT).

Zasady uprzywilejowania podatkowego zysków wypłacanych na rzecz komplementariuszy

Ustawy podatkowe (art. 10 CIT oraz art. 24 ust. 5 PIT) wiążą opodatkowanie komplementariusza z fak-

tycznym otrzymaniem przez niego dochodu do dyspozycji. Oznacza to, że momentem i zarazem warunkiem powstania obowiązku podatkowego po stronie komplementariusza jest faktyczna wypłata zysku na jego rzecz.

Obie ustawy podatkowe (art. 22 ust. 1a oraz art. 30a ust. 6a PIT) przewidziały jednak preferencję dla komplementariuszy. Nakazują bowiem pomniejszenie kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału komplementariusza w zysku SKA i podatku należnego od dochodu tej spółki, obliczonego zgodnie z art. 19 CIT, za rok podatkowy, z którego przychód z tytułu udziału w zysku został uzyskany. Decydując się na taką konstrukcję prawnorachunkową, ustawodawca miał zapewne na względzie fakt, iż komplementariusz prowadzi sprawy spółki, reprezentuje ją na zewnątrz, a nadto – ponosi subsydiarną odpowiedzialność za zobowiązania SKA, w przypadku bezskutecznej egzekucji wobec tej spółki. Zasługuje on więc na tę swoistą ulgę podatkową, która ma zbliżyć jego obciążenia podatkowe do komplementariuszy spółek komandytowych.

Jak to z zaliczaniem podatku CIT na poczet podatku zryczałtowanego faktycznie jest?

Nie muszą też oni wykazywać tego podatku w składanych zeznaniach rocznych. Jedyny wyjątek to sytuacja, w której **SKA nie pobrałaby podatku od wypłacanej dywidendy** (art. 45 ust. 3b PIT).

Wydawałoby się, że problemy w zakresie ustalenia zasad opodatkowania komplementariusza rozstrzyga dodatkowa regulacja zawarta w obu ustawach podatkowych. Zgodnie z nią kwota pomniejszenia nie może przekroczyć kwoty podatku, który komplementariusz musi zapłacić w związku z udziałem w zysku SKA.

Niestety pojawia się problem formalny, wynikający z tego, że omawiana regulacja wspomina o pomniejszeniu o proporcjonalną część podatku należnego od dochodu tej spółki, obliczonego zgodnie z art. 19 CIT, za rok podatkowy, z którego przychód z tytułu udziału w zysku został uzyskany. Innymi słowy:

- w zakresie pomniejszenia podatku ustawa wyraźnie odnosi się jedynie do podatku w rozumieniu art. 19 CIT,
- ustawa nie wspomina o możliwości uwzględnienia w operacji po-

mnieszenia podatku zaliczek na poczet CIT płatnych w ciągu roku podatkowego – w przeciwieństwie do przepisów dotyczących minimalnego podatku dochodowego od nieruchomości komercyjnych (art. 30g ust. 13 PIT oraz art. 24b ust. 13 CIT).

Niestety praktyka interpretacyjna oraz sądowa w zakresie tego zaliczania jest bardzo uboga. Nie mniej ubogie są komentarze w tym zakresie. Zazwyczaj poprzestają na przytoczeniu normy art. 30a ust. 6a PIT oraz ogólnym stwierdzeniu, że służyć to ma neutralności podatkowej dochodów uzyskiwanych przez komplementariuszy SKA. Tymczasem zagadnienie to jest o wiele bardziej skomplikowane. Postawić tutaj można kilka pytań:

- Czy zaliczeniu na poczet podatku dochodowego należnego od przychodów komplementariuszy z zy-

sku SKA podlega wyłącznie CIT (oczywiście tylko od części zysku przypadającego na komplementariuszy) wynikający z zeznania rocznego CIT-8, czy też również zaliczki na CIT?

- Czy zryczałtowany podatek od kwoty zysku SKA wypłacanego komplementariuszom w trakcie danego okresu zaliczkowego (miesiąc lub kwartał) w formie zaliczek, winien być obliczany/rozliczany po ustaleniu kwoty zaliczenia, tj. w momencie obliczenia zaliczki na poczet podatku CIT należnej za dany okres zaliczkowy, czy też dopiero w miesiącu następującym po dacie faktycznej zapłaty zaliczki na CIT i faktycznej wypłaty komplementariuszom zaliczki na poczet zysku?
- Czy – jeżeli na koniec roku suma podatku CIT przypadającego od zysku wypłaconego już zaliczko-

W przypadku akcjonariuszy SKA mamy do czynienia z klasycznym opodatkowaniem tego samego dochodu w momencie jego wypłaty na rzecz akcjonariusza (19% lub 9% CIT płaci spółka, a kwota zysku netto wypłacanego w postaci dywidendy ponownie podlega 19% podatkowi).

W przypadku komplementariuszy SKA ustawodawca zdecydował się na konstrukcję zaliczania ciężaru podatkowego związanego z CIT płaconym przez SKA w odpowiedniej proporcji – na poczet podatku należnego od zysku wypłacanego komplementariuszom.

wo na rzecz komplementariuszy (i podlegającego zaliczeniu na poczet zryczałtowanego podatku od pobrań zysku) byłaby wyższa od faktycznie pobranego podatku zryczałtowanego potrąconego od tych zaliczek – różnica pomiędzy pobranym przez Spółkę podatkiem zryczałtowanym od zaliczek, a podatkiem faktycznie należnym od tych pobrań stanowiłby – jako płatnika – nadpłatę?

Kierując się zasadą racjonalnego prawodawcy, w powyższych kwestiach należałoby dojść do następujących konkluzji:

- Zaliczanie powinno dotyczyć zarówno CIT wynikającego z zeznania rocznego, jak i z kwoty uiszczanych w trakcie roku zaliczek na CIT.
- Zaliczanie powinno mieć miejsce nie tylko w trakcie danego roku, ale także w trakcie danego okresu zaliczkowego (także przed uiszczeniem zaliczek na poczet CIT za ten okres).
- Jeżeli w trakcie roku doszłoby do faktycznego odprowadzenia podatku zryczałtowanego od pobrań komplementariuszy z zysku SKA, a po złożeniu zeznania CIT-8 okazałoby się, że podatek CIT (podlegający zaliczeniu na poczet tego podatku zryczałtowanego) wystarczyłby jednak na zaliczenie co najmniej na część uprzednio pobranego podatku zryczałtowanego – mielibyśmy do czynienia z nadpłatą zryczałtowanego podatku.

Innymi słowy, logika formalna prowadzi do wniosku, że:

- skoro możliwe jest bieżące wyliczanie zysku w trakcie trwania danego roku,
- skoro SKA na bieżąco dokonuje rozliczeń z organem podatkowym z tytułu wypracowanego zysku,
- możliwe jest także bieżące dokonywanie zaliczania należnego podatku CIT na poczet podatku

zryczałtowanego należnego od zaliczek na poczet zysku wypłacanych komplementariuszom. W przeciwnym razie komplementariusze spółek komandytowo-akcyjnych, które wypłacają zaliczki na poczet zysku na bieżąco (w trakcie roku), byłiby w gorszej sytuacji niż ci, którzy są współnikami w SKA, które wypłacają zysk dopiero po zakończeniu roku. Intencją ustawodawcy było bowiem tylko i wyłącznie zróżnicowanie opodatkowania współników spółek komandytowo-akcyjnych ze względu na cechy podmiotowe (tj. roli pełnionej w spółce), a nie sposób lub tryb, albo czas otrzymywania wypłat z zysku. Istotą omawianego uregulowania i zarazem ratio legis było to, by komplementariusz w SKA był zawsze (bez względu na moment realizacji prawa do udziału w zysku) współnikiem uprzywilejowanym, tj. chronionym przed efektami podwójnego opodatkowania.

Niestety organy podatkowe zdają się stać na stanowisku, że skoro art. 30a ust. 6a u.p.d.o.f. nie tylko zawiera sformułowanie „podatku należnego” ale także „podatku za rok podatkowy”:

W ocenie Sądu, zasadnie organ interpretacyjny przyjął, że podatek należny odniesiony do roku podatkowego oznacza, że ustawodawca przyjął, że odliczenie od zryczałtowanego podatku należnego od przychodu komplementariusza z tytułu udziału w zysku podatku należnego zapłaconego przez SKA odnosi się do roku podatkowego, z którego przychód z tytułu udziału w zysku został uzyskany. Skoro bowiem art. 30a ust. 6a u.p.d.o.f. odnosi się do podatku należnego obliczonego według art. 19 u.p.d.o.p., to znaczy, że chodzi wyłącznie o odliczenie od zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych mającego odzwierciedlenie/wynikającego z zeznania rocznego SKA (CIT-8). (I SA/Gl 1265/17).

Wnioski de lege ferenda

Wskazana uboga praktyka sądowo-interpretacyjna może w praktyce zminimalizować i tak coraz bardziej śladowy udział w rynku spółek komandytowo-akcyjnych. Dojdzie do tego niechybnie, jeżeli prawodawca nie zainterweniuje i nie wprowadzi wprost w treści CIT i PIT analogicznego mechanizmu zaliczania na poczet podatku zryczałtowanego należnego od zysków stawianych do dyspozycji komplementariuszy nie tylko CIT wynikającego z CIT-8, ale i równowartości odprowadzanych na bieżąco zaliczek na CIT.

W przeciwnym razie SKA będzie już wkrótce jedynie „ciekawostką przyrodniczą”. 🐞



DOMINIK SZCZYGIĘŁ,
DORADCA PODATKOWY



KRAJOWA IZBA
DORADCÓW
PODATKOWYCH

K W A R T A L N I K

DORADCA PODATKOWY

KOLEGIUM REDAKCYJNE

Przewodnicząca kolegium redakcyjnego:
IWONA BIERNAT-BARAN

Członkowie kolegium redakcyjnego:
**JACEK BAJSON, DR AGNIESZKA FRANCIK,
CEZARY KRYSIAK, DR MARCIN RYMASZEWSKI**

Redaktor naczelny:
PAWEŁ PRUS,
e-mail: redakcja@kidp.pl

Korekta:
AGNIESZKA ROGOWSKA

Projekt graficzny, skład i łamanie:
AGNIESZKA WARDA,
paninagrochowie@gmail.com

WYDAWCA:

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH
01-211 Warszawa
ul. Giełdowa 4C/34,
tel.: 22 578 50 00, faks: 22 578 50 09
e-mail: biuro@kidp.pl | www.kidp.pl

ISSN **1898-9926**

Wydawca nie odpowiada za treści zamieszczonych reklam.
Artykuły publikowane w dziale „Prawo Podatkowe” „Kwartalnika Doradca Podatkowy” nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko Krajowej Izby Doradców Podatkowych ani żadnego z jej organów. Artykuły prezentują jedynie osobiste poglądy i interpretacje dokonane przez Autorów. Krajowa Izba Doradców Podatkowych ani Redakcja nie ponoszą żadnej odpowiedzialności za wykorzystanie treści przedstawionych w artykułach w jakiegokolwiek sprawie podatkowej Czytelników.



PODATKIBEZRYZYKA.pl

**Dołącz do katalogu
DORADCÓW PODATKOWYCH**