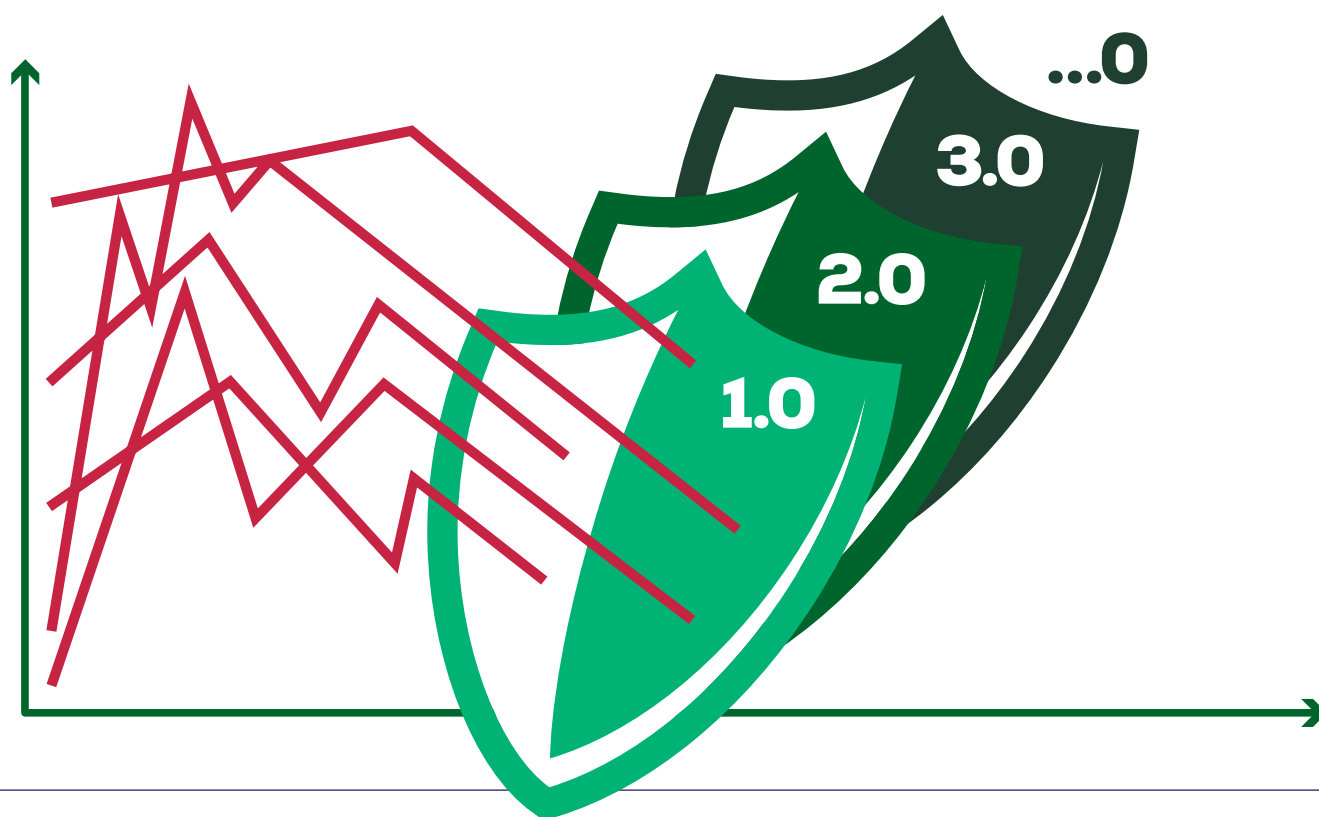


DORADCA PODATKOWY

www.kidp.pl



Praktyczne aspekty tarczy antykryzysowej

IWONA BIERNAT-BARAN, RADOMIR SZARANIEC

Od EMAG do Quick Fix

– historia transakcji
łańcuchowych

DOMINIK ARĘDZKI

Nowy jednolity plik kontrolny

– struktura JPK wraz
z deklaracją VAT

MAREK GOLEC,
PATRYK PIOTR SMĘDA

Ryzyko podatkowe

– rozważania
o bezpieczeństwie

MAREK HOFFMAN

SPIS TREŚCI

TEMAT NUMERU

- 2** Praktyczne aspekty tarczy antykryzysowej

IWONA BIERNAT-BARAN

RADOMIR SZARANIEC

PRAWO PODATKOWE

- 10** Kiedy należy złożyć informację o schemacie podatkowym?

PAWEŁ K. KAMIŃSKI

- 16** Od EMAG do Quick Fix – historia transakcji łańcuchowych

DOMINIK ARĘDZKI

- 26** Nowy jednolity plik kontrolny – struktura JPK wraz z deklaracją VAT

MAREK GOLEC

PATRYK PIOTR SMĘDA

- 34** Nierzetelne prowadzenie dokumentacji księgowej w związku z art. 108 ustawy o VAT jako uzasadnienie obawy, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane

RADOSŁAW MAŁEK

- 38** Ryzyko podatkowe – rozważania o bezpieczeństwie

MAREK HOFFMAN

- 42** VAT w Trybunale – podsumowanie ostatniego kwartału

DR PAWEŁ MIKUŁA

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH

- 46** Unikanie opodatkowania w polskim systemie prawa podatkowego – podsumowanie konferencji w Łodzi

DR ANNA MICHALAK

- 52** Doradcy podatkowi w postępowaniach KKS – wyniki ankiet

EWA JAKUBCZYK



Drodzy Czytelnicy,

Od miesiąca wszyscy żyjemy i pracujemy w zupełnie nowej rzeczywistości. Epidemia wirusa COVID-19 sprawiła, że świat, który znaliśmy i mieliśmy oswojony, w krótkiej chwili uległ gwałtownym zmianom. Choć wielu z nas zdawało sobie sprawę z przemian, które czekają nas w kolejnych latach, to nikt nie był w stanie przygotować się na tak gwałtowną zmianę stylu życia w ciągu zaledwie kilku dni. Konieczność stosowania zasad izolacji społecznej i utrzymania dystansu od innych, sprawiły, że w krótkim czasie wszyscy doradcy podatkowi musieli od nowa zorganizować swój warsztat pracy: spotkania z klientami zastąpiły telekonferencje. Pracę w kancelarii, w otoczeniu zespołu, większość z nas musiała zamienić na pracę z domu. To samo dotyczy relacji wewnątrz samorządu: biuro i organy KIDP w jednej chwili musiały przejść na system pracy zdalnej.

Największe zmiany dotknęły naszych klientów: przedsiębiorców. Zwłaszcza z takich branż, jak gastronomia, usługi czy turystyka, które z dnia na dzień straciły wszystkie przychody. Upadłością zagrożone są tysiące polskich firm, a jedyną nadzieją pozostaje szybkie odmrożenie zakazów handlu i świadczenia usług oraz rządowa pomoc, określana mianem „tarczy antykryzysowej”.

Przepisy mając uratować przedsiębiorców przed upadłością, od początku spotkały się z krytyką wielu środowisk. Krytykowano nie tylko zbyt skromną, zdaniem wielu, skalę niesionej pomocy, ale też jakość stanowionego w pośpiechu prawa. Legislacyjna go-

rażka, jak to zwykle bywa, doprowadziła do sytuacji, w której zaraz po wejściu przepisów tarczy antykryzysowej w życie, wielu przedsiębiorców nie było w stanie zrozumieć, jaka pomoc im się należy. A przepisy trzeba było od razu nowelizować i poprawiać liczne błędy i niedociągnięcia.

W tej sytuacji nie mogło być inaczej i tematem numeru Kwartalnika Doradca Podatkowy musiało zostać omówienie tychże przepisów (w wariantcie zwanym „tarczą 2.0”). To na doradcach podatkowych w dużej mierze spoczywa odpowiedzialność za skuteczne wdrożenie koronawirusowych instrumentów pomocy finansowej. Mam nadzieję, że artykuł, którego mam przyjemność być współautorką, wyczerpująco omawia najważniejsze aspekty związane z prawem podatkowym i będzie Państwu pomocny w tym trudnym dla doradców i przedsiębiorców czasie.

Rzecz jasna, nie tylko tarczą antykryzysową zajmują się dziś doradcy. Poza kilkoma wyjątkami, większość danin publicznych i obowiązków podatkowych pozostała bez zmian. Biznes nadal potrzebuje fachowego wsparcia w zakresie podatków. Ufam, że wszystkie artykuły naszych znakomitych autorów będą Państwu pomocne w codziennej pracy, mimo tych niesprzyjających warunków, w których się znajdujemy.

Życzę Państwu przyjemnej lektury. 🐣

IWONA BIERNAT-BARAN,
PRZEWODNICZĄCA KOLEGIUM REDAKCYJNEGO
WYDAWNICTW KIDP

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

Praktyczne aspekty tarczy antykryzysowej



Szukając sposobu na pomoc przedsiębiorstwom dotkniętym kryzysem, który wywołała pandemia COVID-19, rząd zdecydował się skorzystać z narzędzi fiskalnych. Na jaką pomoc mogą liczyć przedsiębiorcy w zakresie podatków i jakie warunki muszą zostać spełnione?

IWONA BIERNAT-BARAN, DORADCA PODATKOWY
RADOMIR SZARANIEC, DORADCA PODATKOWY

Tarcza antykryzysowa to pakiet rozwiązań przygotowanych przez rząd, który ma ochronić polskie państwo i obywateli przed kryzysem wywołanym pandemią koronawirusa. Tarcza opiera się na pięciu filarach:

1.

Ochronie miejsc pracy i bezpieczeństwu pracowników,

2.

Finansowaniu przedsiębiorców,

3.

Ochronie zdrowia,

4.

Wzmocnieniu systemu finansowego,

5.

Inwestycjach publicznych

W artykule autorzy omówią kilka rozwiązań uregulowanych w ustawie z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw, zwaną dalej Tarczą antykryzysową 1.0¹. Rozwiązania te mają na celu wsparcie przedsiębiorców m.in. w obszarze prawa pracy i ubezpieczeń społecznych czy prawa podatkowego.

Autorzy uwzględnili również zmiany wynikające z uregulowania ustawowego, które pojawiło się w trakcie prac nad tym artykułem, a mianowicie podpisaną przez Prezydenta RP w dniu 17 kwietnia 2020 r. ustawę z dnia 16 kwietnia 2020 r.

o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenieniem się wirusa SARS-CoV-2², zwaną dalej Tarczą 2.0.

1. Świadczenia na rzecz ochrony miejsc pracy

Tarcza antykryzysowa daje przedsiębiorcom możliwość ubiegania się o dofinansowanie do wynagrodzenia ze środków Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych w okresie przestoju ekonomicznego lub obniżonego wymiaru czasu pracy³.

W świetle ustawy pracownikowi objętemu przestojem ekonomicznym (w związku ze spadkiem obrotów gospodarczych w następstwie wystąpienia koronawirusa) pracodawca wypłaca wynagrodzenie obniżone nie więcej niż o 50 proc., nie niższe jednak niż w wysokości co najmniej minimalnego wynagrodzenia za pracę. Dzięki środkom z Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych pracodawca otrzyma dofinansowanie do wynagrodzenia w okresie przestoju w wysokości 50 proc. minimalnego wynagrodzenia za pracę plus składki na ubezpieczenia społeczne należne od pracodawcy od przyznanych świadczeń, czyli 1 533,09 zł (w tym składki na ubezpieczenie społeczne należne od pracodawcy, przy założeniu składki wypadkowej na poziomie 1,67 proc.), z uwzględnieniem wymiaru czasu pracy.

Z kolei przedsiębiorca, który obniżył wymiar czasu pracy w związku ze spadkiem obrotów gospodarczych w następstwie wystąpienia koronawirusa, może obni-

żyć wymiar czasu pracy pracownika maksymalnie o 20 proc., nie więcej niż do 0,5 etatu, z zastrzeżeniem, że wynagrodzenie nie może być niższe niż minimalne wynagrodzenie za pracę ustalone na podstawie GUS, z uwzględnieniem wymiaru czasu pracy. Przy tak obniżonym wymiarze czasu pracy Fundusz dofinansuje do wysokości połowy wynagrodzenia, nie więcej niż 40 proc. przeciętnego wynagrodzenia plus składki na ubezpieczenia społeczne należne od pracodawcy od przyznanych świadczeń, czyli 2 452,27 zł (w tym składki na ubezpieczenie społeczne należne od pracodawcy, przy założeniu składki wypadkowej na poziomie 1,67 proc.), z uwzględnieniem wymiaru czasu pracy.

Wraz z wnioskiem należy przekazać umowę o wypłatę świadczeń na rzecz ochrony miejsc pracy ze środków Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych na dofinansowanie wynagrodzenia pracowników objętych przestojem ekonomicznym albo obniżonym wymiarem czasu pracy, w następstwie wystąpienia COVID-19, wg określonego wzoru. Umowę oraz wykaz pracowników możesz pobrać na praca.gov.pl – bezpośrednio przed złożeniem wniosku w sekcji „Przeczytaj zanim przystąpisz do wypełnienia wniosku”.

Na podstawie umowy, Dyrektor Wojewódzkiego Urzędu Pracy przekazuje na wskazany we wniosku numer rachunku bankowego co miesięczne transze na wypłatę świadczeń. Niezwłocznie po otrzymaniu środków należy wypłacić pracownikom otrzymane świadczenia, odprowadzić należne składki na ZUS oraz podatek dochodowy zgod-

nie z obowiązującymi przepisami.

Uchwalona ustawa Tarcza 2.0. poszerza katalog podmiotów, które mogą ubiegać się o dofinansowanie do wynagrodzeń pracowników na zasadach opisanych w art. 15g oprócz przedsiębiorców.

Są nimi organizacje pozarządowe i podmioty wymienione w art. 3 ust. 3 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (np. fundacje, spółdzielnie socjalne) oraz państwowe osoby prawne, o których mowa w ustawie o finansach publicznych, u których wystąpił spadek obrotów gospodarczych w następstwie wystąpienia COVID-19.

okresie, na jaki została przyznana dopłata, pracodawca nie mógł wypowiedzieć umów z przyczyn niedotyczących pracowników.

2. Świadczenie postojowe.

Świadczenie postojowe dla osób prowadzących działalność gospodarczą to jednorazowe świadczenie w wysokości 2 080 zł albo 1 300 zł, które ma zrekompensować utratę przychodów z prowadzonej działalności gospodarczej⁴.

O świadczenie takie mogą ubiegać się osoby prowadzące dzia-

Rozszerzona tarcza antykryzysowa 2.0 przewiduje możliwość ponownego przyznania świadczenia postojowego – nie więcej niż trzykrotnie. Co ważne, Rada Ministrów w drodze rozporządzenia będzie mogła zdecydować o kolejnych wypłatach.

Świadczenie postojowe skierowane jest do wszystkich prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą, zarówno prowadzących ją jednoosobowo i zatrudniających pracowników, jak i osób wykonujących pracę na podstawie umów cywilnoprawnych – jeśli spełniają określone warunki. Ponowne przy-

Wnioski o świadczenie postojowe mogą być złożone najpóźniej w terminie **3 miesięcy** od miesiąca, w którym został ogłoszony stan epidemii.

Ww. podmioty obowiązują warunki określone w art. 15z oraz m.in. art. 15g ust. 3 i 17 ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych.

Trzeba wspomnieć o tym, że nie będzie obowiązywać zakaz wypowiedzania umów z przyczyn niedotyczących pracowników po podpisaniu umowy w przedmiocie przyznania dofinansowania. Jest to zdecydowanie zmiana in minus w kontekście ochrony zatrudnienia, bowiem na mocy ustawy wcześniejszej (Tarczy 1.0), w okresie, na jaki zostało przyznane przedsiębiorcy dofinansowanie i 3 miesięcy po

łalność gospodarczą, na podstawie prawa§ przedsiębiorców lub innych przepisów szczególnych, w tym:

- osoby, które korzystają z Ulgi na start,
- osoby, które korzystają z ulg w ramach Małej Działalności Gospodarczej (MDG) lub Małego ZUS plus (MDG +), jeżeli miały one przestój w następstwie COVID-19 i jeśli spełniają inne warunki określone w przepisach.

Aby otrzymać świadczenie postojowe należy złożyć do ZUS wniosek o świadczenie postojowe RSP-D. Wnioski o świadczenie postojowe mogą być złożone najpóźniej w terminie 3 miesięcy od miesiąca, w którym został zniesiony ogłoszony stan epidemii.

znanie świadczenia postojowego będzie mogło nastąpić nie wcześniej niż w miesiącu następującym po miesiącu wypłaty po raz pierwszy tego świadczenia. Warunek to wykazanie w oświadczeniu, że sytuacja materialna się nie poprawiła.

Do tej pory ze świadczenia postojowego mogli skorzystać przedsiębiorcy, którzy rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej przed 1 lutego 2020 r. Taki sam termin obowiązywał w przypadku ustalania daty zawarcia umowy cywilnoprawnej. Tarcza 2.0 wprowadza zmianę tego terminu na 1 kwietnia 2020 r.

Jak wyjaśnia Ministerstwo Finansów zmiana ta wynika z istotnego pogorszenia warunków prowadzenia działalności dla przedsiębiorców,

jak również dla zleceniodawców lub zamawiających zawierających umowy cywilnoprawne, które nastąpiło w drugiej połowie marca i w kwietniu, czyli po ogłoszeniu stanu zagrożenia epidemicznego i wprowadzeniu zasad bezpieczeństwa polegających na m.in. ograniczeniu lub zamknięciu działalności usługowej i handlowej. Pogorszenie warunków prowadzenia działalności i realizacji umów cywilnoprawnych szczególnie dotknęło nowo rozpoczynające działalność firmy. Teraz również one będą mogły liczyć na wsparcie.

Ustawa znosi również warunek osiągnięcia przez przedsiębiorców

korzystne na poziomie 50 proc. uzyskiwanego przychodu. Dlatego też pułap uzyskanego przychodu w przypadku umów cywilnoprawnych pozostawałby bez zmian, czyli poniżej 300 proc. przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia.

3. Zwolnienie ze składek

Tarcza antykryzysowa w pierwotnym kształcie zakładała m.in. zwolnienie mikrofirm, które na dzień 29 lutego br. zatrudniały do 9 osób, ze składek ZUS przez okres 3 miesięcy (marzec–maj)⁵. Chodzi tu o składki

Dodatkowo, zwolnieniem ze składek objęci zostaną wszyscy płatnicy składek będących spółdzielniami socjalnymi – bez względu na liczbę pracowników. Do liczby osób objętych ubezpieczeniami społecznymi, która ogranicza możliwość skorzystania ze zwolnienia ze składki, nie będzie się wliczać pracowników młodocianych.

Podobnie jak w przypadku postojowego, zmieniony zostaje termin graniczny rejestracji w ZUS – z 1 lutego na 1 kwietnia 2020 r. Przedsiębiorcy, którzy rozpoczęli działalność po 1 lutego, pomimo że tak samo znajdują się w bardzo

Przedsiębiorcy, którzy rozpoczęli działalność po 1 lutego, pomimo że tak samo znajdują się w bardzo trudnej sytuacji, nie mogli skorzystać ze zwolnienia. Tarcza 2.0 to zmienia.

przychodu poniżej 300 proc. przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia z poprzedniego kwartału (obecnie jest to kwota 15 595,74 zł). Skąd ta zmiana? Wielu przedsiębiorców osiąga przychody powyżej tej kwoty przy jednoczesnych bardzo wysokich kosztach uzyskania przychodów. Bardzo często są to koszty stałe niezależne od osiągniętych przychodów i obrotów, które zostały znacznie ograniczone w związku z epidemią koronawirusa. Dotyczy to szczególnie branż o niskiej marży takich jak handel czy drobne usługi. Mają oni zdecydowanie odmienną sytuację niż osoby wykonujące umowy cywilnoprawne, dla których koszty uzyskania przychodu są stałe, a w przypadku umów o dzieło

nałóżne za przedsiębiorcę, jak i za zatrudnionych przez niego pracowników. Również osoby prowadzące jednoosobową działalność gospodarczą – opłacający składki wyłącznie na własne ubezpieczenie, mogą skorzystać z możliwości zwolnienia z obowiązku opłacania składek.

Ustawą z 16 kwietnia 2020 r. Tarcza antykryzysowa 2.0. rozszerza krąg podmiotów zwolnionych z opłacania składek. W praktyce oznacza to, że przedsiębiorcy zatrudniający od 10 do 49 osób podlegających ubezpieczeniu społecznemu zostaną zwolnieni z opłacania składek w wysokości 50 proc. łącznej kwoty nieopłaconych należności z tytułu składek wykazanych w deklaracji rozliczeniowej złożonej za dany miesiąc.

trudnej sytuacji, nie mogli skorzystać ze zwolnienia. Tarcza 2.0 to zmienia.

Równocześnie zachowano prawo do zwolnienia dla płatników składek, którzy złożyli już wnioski zgodnie z obecnie obowiązującymi warunkami i wprowadzono nowe rozwiązania umożliwiające ustalenie liczby ubezpieczonych dla tych płatników, którzy rozpoczęli działalność po 1 lutego, ale przed 1 kwietnia 2020 r. Dla płatników, którzy rozpoczęli działalność pomiędzy 1 lutego a 29 lutego, byłby to termin 31 marca, a dla rozpoczynających działalność pomiędzy 1 marca a 31 marca jest to termin 30 kwietnia 2020.

Jednocześnie dla płatników składek, którzy zostali objęci zwol-

nieniem (zgłaszających do ubezpieczeń inne osoby), wprowadzono możliwość zwolnienia składki za marzec pomimo jej opłacenia. Płatnicy, nie znając szczegółów nowych rozwiązań, niejednokrotnie kosztem oszczędności zapłacili pierwszą składkę objętą zwolnieniem. To korzystne rozwiązanie.

Stosowanym już od dłuższego czasu rozwiązaniem przez przedsiębiorców – w sytuacji napotkania problemów finansowych – jest też ulga w opłacaniu składek (dzięki tarczy antykryzysowej – bez opłaty prolongacyjnej), odroczenie terminu płatności lub rozłożenie na raty

spodarczego. Jednym z ważniejszych rozwiązań tzw. Tarczy antykryzysowej, są pożyczki udzielane pracodawcom na pokrycie bieżących kosztów prowadzenia działalności w wysokości 5 tys. zł. Zadanie to realizowane jest przez Urzędy Pracy. Udzielone wsparcie będzie jednak mieć charakter bezzwrotny o ile mikroprzedsiębiorca przez okres 3 miesięcy od dnia jej udzielenia nie zmniejszy stanu zatrudnienia w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy w stosunku do stanu zatrudnienia na dzień 29 lutego 2020 r. W innym przypadku pożyczka podlega zwrotowi przez okres 12 miesięcy.

5. Założenia tzw. Tarczy Finansowej

Najistotniejszym z punktu widzenia finansowej pomocy przedsiębiorcom, aspektem najnowszych rozwiązań, wprowadzonych Tarczą 2.0 jest tzw. Tarcza Finansowa. W istocie przepisy regulujące to rozwiązanie są podstawową materią ustawy z dnia 16 kwietnia 2020 r., choć mogą nieco umykać w gąszczu zmian innych ustaw, wprowadzonych powyższą ustawą. W momencie powstawania niniejszego tekstu, autorzy nie mają jeszcze wiedzy w przedmiocie notyfikacji przez Komisję Europejską

Dla płatników składek, którzy zostali objęci zwolnieniem (zgłaszających do ubezpieczeń inne osoby), wprowadzono możliwość **zwolnienia ze składki za marzec pomimo jej opłacenia.**

należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne. Proponowana pomoc dotyczy wszystkich płatników składek, w tym opłacanych składek na ubezpieczenie społeczne za przedsiębiorcę i pracujące dla niego osoby. Tarcza 2.0 wprowadza dodatkowo zwolnienie z opłacania odsetek od należności z tytułu składek należnych za okres przypadający po dniu 31 grudnia 2019 r.⁶

4. Mikropożyczka

Od 1 kwietnia 2020 r. obowiązują przepisy, które mają na celu wspomóc polskich przedsiębiorców, a także zapewnić ochronę pracownikom i pracodawcom w obliczu kryzysu go-

O pożyczkę mogą ubiegać się mikroprzedsiębiorcy.

Mikroprzedsiębiorca to przedsiębiorca, który w co najmniej jednym roku z dwóch ostatnich lat obrotowych spełniał łącznie następujące warunki:

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

rozwiązań wprowadzonych ustawą, tym niemniej zakładamy, że taka notyfikacja nastąpi.

Tarcza 2.0 wprowadza pomoc finansową udzielaną przedsiębiorcom „dla utrzymania i kontynuacji prowadzonej działalności gospodarczej, zagrożonej na skutek ekonomicznych następstw dla przedsiębiorcy, wynikających z wprowadzonych na podstawie odrębnych przepisów zakazów oraz ograniczeń w celu zapobiegania, przeciwdziałania i zwalczania zakażenia wirusem SARS-CoV-2 oraz rozprzestrzeniania się choroby wywołanej tym wirusem (COVID-19)”⁷. Pomoc taka udzielona może być wyłącznie przedsiębiorcom w rozumieniu art. 4 ust. 1 lub 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, prowadzących działalność go-

spodarczą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Udzielenie pomocy nie jest możliwe wobec tych przedsiębiorców, których trudna sytuacja nie jest następstwem okoliczności wskazanych w art. 1 ustawy z 16 kwietnia 2020 r. Tarcza antykryzysowa 2.o, bowiem zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z 16 kwietnia 2020 r. o pomoc przewidzianą w ustawie mogą ubiegać się przedsiębiorcy, którzy w związku z ogłoszeniem stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii znaleźli się w trudnej sytuacji finansowej. Przez trudną sytuację finansową należy rozumieć sytuację, w której nastąpił spadek obrotów gospodar-

ga zawieszeniu. Rodzi to poważny problem w przypadku, gdy wobec przedsiębiorcy złożono przed wejściem w życie ustawy z 16 kwietnia 2020 r., ale po wprowadzeniu stanu epidemicznego albo stanu epidemii, wniosek o ogłoszenie upadłości, bowiem sprawy o ogłoszenie upadłości nie są traktowane jako sprawy pilne, a zatem nie są przez sądy rozpatrywane. W zakresie wniosku o otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego, ustawa z dnia 16 kwietnia 2020 r. wprowadza do kategorii spraw pilnych sprawy o rozpoznanie wniosku restrukturyzacyjnego¹⁰, co umożliwia ich rozpatrzenie i w razie

to będzie w całości postępowaniem prowadzonym za pomocą środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną lub za pomocą innych środków łączności. Osobliwym zabiegiem ustawodawczym jest delegacja dla ARP S.A. do opublikowania w formie komunikatu na swojej stronie internetowej wzoru wniosku wraz z objaśnieniami co do sposobu jego wypełnienia i złożenia, a także informacją o konieczności dołączenia dokumentów potwierdzających dane i informacje dotyczące przedsiębiorcy i jego sytuacji

Przedsiębiorca ubiegający się o udzielenie pomocy nie może znajdować się w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego, w rozumieniu ustawy Prawo restrukturyzacyjne, jak również w trakcie postępowania upadłościowego.

czych przedsiębiorcy w następstwie COVID-19⁸. Z kolei spadek obrotów gospodarczych to spadek sprzedaży towarów lub usług w rozumieniu art. 15g ust. 9 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. Tarcza antykryzysowa 1.o⁹.

Ponadto przedsiębiorca ubiegający się o udzielenie pomocy nie może znajdować się w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego, w rozumieniu ustawy Prawo restrukturyzacyjne, jak również w trakcie postępowania upadłościowego. W przypadku gdy względem przedsiębiorcy złożono wniosek o ogłoszenie upadłości lub otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego, do czasu ich prawomocnego rozpatrzenia procedura udzielenia wsparcia określona w ustawie ule-

ich oddalenia lub cofnięcia – uzyskanie pomocy.

Pomoc dla przedsiębiorców przewidziana jest w formie pożyczek, gwarancji lub poręczenia oraz leasingu lub innych instrumentów związanych z finansowaniem prowadzonej działalności gospodarczej, ewentualnie w formie innych zwrotnych finansowych instrumentów dłużnych. Pomocy udziela Agencja Rozwoju Przemysłu S.A. oraz spółka zależna ARP S.A., której ARP S.A. powierzyła wykonywanie zadań wynikających z ustawy.

Ustawa w sposób bardzo oszczędny reguluje postępowanie związane ze złożeniem wniosku o udzielenie pomocy. W istocie należy się spodziewać, że postępowanie

finansowej oraz tryb jego składania, a także pouczeniem o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń¹¹.

Oddając całkowicie w ręce spółek prawa handlowego udzielających pomocy kwestie dotyczące treści wniosku, w tym zwartych w nim danych i informacji udzielanych przez przedsiębiorcę, ustawodawca uregulował jednak w ustawie konieczność złożenia wraz z wnioskiem, pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań, oświadczenia potwierdzającego trudną sytuację finansową, stanowiącą podstawę przyznania wsparcia oraz dane dotyczące sytuacji finansowej. Ponadto przedsiębiorca wraz z wnioskiem

Pomoc będzie udzielana poprzez zawarcie umowy pomiędzy przedsiębiorcą, a instytucją udzielającą pomocy.

musi dołączyć opis planowanych działań. Co najistotniejsze – przedsiębiorca musi ponadto wyrazić zgodę na pozyskiwanie przez spółkę udzielającą pomocy danych dotyczących jego sytuacji finansowej, które są gromadzone przez upoważnione do tego organy oraz instytucje. Zgodnie z art. 10 ust. 5 ustawy z 16 kwietnia 2020 r. Tarcza antykryzysowa 2.0 w celu weryfikacji danych i informacji udzielonych przez przedsiębiorcę, podmiot udzielający pomocy może uzyskać dane w szczególności pochodzących z Krajowego Rejestru Sądowego, organów administracji skarbowej oraz innych dostępnych źródeł uprawnionych do gromadzenia i przetwarzania danych dotyczących przedsiębiorców. W doniesieniach prasowych, pojawiających się przed wejściem w życie ustawy, wskazywano m.in. na możliwość weryfikowania przez Krajową Izbę Rozliczeniową transakcji dokonywanych na rachunkach bankowych przedsiębiorcy ubiegającego się o udzielenie pomocy¹².

Pomoc będzie udzielana poprzez zawarcie umowy pomiędzy przedsiębiorcą, a instytucją udzielającą pomocy. Ustawa zawiera minimalną treść umowy, choć jej wzór również określony będzie przez podmiot udzielający pomocy i opublikowany na jego stronie internetowej¹³. Choć ustawa przewiduje,

że umowa wsparcia zawierana jest z zastrzeżeniem warunku zawieszającego w postaci ustanowienia i przekazania przez beneficjenta wymaganych zabezpieczeń¹⁴, nie określa ani rodzaju, ani gradacji tych zabezpieczeń, na przykład ich łączenia w zależności od wysokości udzielonej pomocy. Rodzi się pytanie, czy każdy przedsiębiorca będzie musiał udzielić takich samych zabezpieczeń, niezależnie od wysokości udzielonej pomocy?

Kolejnym narzędziem Tarczy Finansowej są instrumenty wsparcia finansowego udzielanego przez Polski Fundusz Rozwoju S.A. Podstawy prawne dla tych rozwiązań zostały wprowadzone ustawą z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o systemie instytucji rozwoju oraz ustawą z dnia 16 kwietnia 2020 r. Tarcza antykryzysowa 2.0. Wprowadzone pierwszą wzmiankowaną ustawą zmiany jako jedno z zadań powierzonych przez organy administracji rządowej, inne jednostki wykonujące zadania publiczne lub jednostki samorządu terytorialnego, w szczególności w związku z sytuacjami kryzysowymi, w tym rozprzestrzenieniem się choroby zakaźnej wywołanej wirusem SARS-CoV-2, zwanej dalej „COVID-19”¹⁵. Aby umożliwić PFR realizację tego celu zmieniono formy udzielania finan-

sowania przedsiębiorcom przez PFR i wprowadzono udzielanie pożyczek, gwarancji i poręczeń, w miejsce nabywania obligacji¹⁶. Program finansowania przedsiębiorców w związku ze skutkami COVID-19 jest w istocie oparty o jeden przepis, wprowadzony ustawą z dnia 30 marca 2020 r., a mianowicie o art. 21a ustawy o SIR. Ustawodawca również w tym przypadku zastosował nowatorską technikę legislacyjną. Zgodnie bowiem z art. 21a ust. 1 ustawy o SIR Rada Ministrów w związku ze skutkami COVID-19 może powierzyć PFR realizację „rządowego programu udzielania przedsiębiorcom wsparcia finansowego” w szczególności w formach obejmowania lub nabywania udziałów, akcji, warrantów subskrypcyjnych, obligacji, wierzytelności oraz przystępowania do spółek osobowych, udzielania pożyczek, gwarancji oraz poręczeń. Określono co prawda pewną minimalną treść owego „programu rządowego”, takie jak „warunki i okres udzielania przedsiębiorcom wsparcia finansowego, o którym mowa w ust. 1, sposób przygotowania i elementy rocznych planów udzielania tego finansowania oraz sprawozdawczości z ich realizacji”¹⁷, tym niemniej nie dowiemy się ani kto, ani w jakiej formie ów program przygotuje i ogłosi. Domyslać się możemy jedynie, że skoro jest to „program rządowy”, to winien to być program przygotowany przez Radę Ministrów.


Brak ram prawnych dla „rządowego programu” realizowanego przez PFR nie przeszkadza ustawodawcy do uprawnienia PFR do emisji, w celu pozyskania środków na realizację tego programu, obligacji na rynku krajowym i rynkach zagranicznych¹⁸, które są objęte gwarancją Skarbu Państwa, przy czym do gwarancji tych nie tylko nie stosuje się, z pewnymi wyjątkami, ustawy o poręczeniach i gwarancjach udzielanych przez Skarb

Państwa, ale dodatkowo PFR jest zwolniony z obowiązku ustanowienia zabezpieczenia gwarancji i wniesienia opłaty prowizyjnej z tytułu jej udzielenia. Brak ram prawnych dla „programu rządowego” realizowanego przez PFR nie przeszkadza również w uzyskaniu przez PFR w celu jego realizacji danych z systemów teleinformatycznych Ministra Finansów oraz organów Krajowej Administracji Skarbowej, w tym danych, informacji i dokumentów pozyskiwanych przez KAS w ramach przeciwdziałania wykorzystywania sektora bankowego do wyłudzeń skarbowych, wskazanych w Dziale IIIB ustawy Ordynacja podatkowa, jak również ze zbiorów danych, w tym zbiorów danych osobowych prowadzonych przez organy władzy publicznej oraz państwowe jednostki organizacyjne¹⁹.

W przypadku instrumentów pomocowych udzielanych przez PFR również wymagane jest złożenie przez ubiegających się o nie przedsiębiorców oświadczeń wymaganych do ustalenia przez PFR możliwości objęcia przedsiębiorcy wsparciem finansowym²⁰. Oświad-

czenia te składane będą pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań²¹. Jednakże, odmiennie niż w przypadku wcześniej omawianej pomocy udzielanej przez ARP, ustawa o SIR nie zawiera w ogóle delegacji do ustalenia wzoru wniosku o ubieganie się o udzielenie pomocy, nie zawiera nawet minimalnych regulacji w zakresie postępowania o udzielenie takiej pomocy czy drogi odwoławczej w przypadku jej nieudzielenia. Domyślać się jedynie można, że te elementy mogą być ustalone w „programie rządowym”.

Reasumując powyższe rozważania należy wskazać, że przygotowane rozwiązania, choć potrzebne i wyczekiwane, zwłaszcza przez przedsiębiorców z branż najbardziej dotkniętych kryzysem wywołanym przez pandemię COVID-19, zawierają wiele niejasności i luk, jak również rodzą poważne pytania o dopuszczalność delegowania dla podmiotu prawa handlowego określenia tak istotnych kwestii, jak określenie wzoru wniosku czy wzoru umowy o udzielenie pomocy, w tym również sposobu publikowania tych

informacji. Ponadto zasadnym jest pytanie, czy udzielenie takim podmiotom przez organy administracji skarbowej „danych dotyczących sytuacji finansowej przedsiębiorcy ubiegającego się o wsparcie” nie będzie stanowiło naruszenia tajemnicy skarbowej. Odpowiedzi na powyższe pytania, jak również praktyka udzielania pomocy przedsiębiorcom na podstawie ustawy z dnia 16 kwietnia 2020 r., będzie zapewne materiałem do licznych dalszych opracowań naukowych i artykułów. 



IWONA BIERNAT-BARAN,
DORADCA PODATKOWY,
CZŁONEK KRAJOWEJ
RADY DORADCÓW
PODATKOWYCH



RADOMIR SZARANIEC,
DORADCA PODATKOWY,
WICEPRZEWODNICZĄCY
KRAJOWEJ RADY
DORADCÓW
PODATKOWYCH

1_Ustawa z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. 2020, poz. 568).

2_Ustawa z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (Dz. U. 2020, poz. 695).

3_Art. 15 g ustawy z dnia 31 marca 2020 r. Tarcza antykryzysowa 2.0.

4_Art. 15 zą – art. 15 zz ustawy z dnia 31 marca 2020 r. Tarczy antykryzysowa 1.0.

5_Art. 31 zo ustawy z dnia 31 marca 2020 r. Tarcza antykryzysowa 1.0.

6_<https://www.gov.pl/web/rodzina/tar->

[cza-20-swadczenie-postojowe-zwolnienie-ze-skladek-wyjasniamy-co-sie-zmienia](#)

7_Art. 1 ustawy z dnia 16 kwietnia 2020 r. Tarcza antykryzysowa 2.0.

8_Art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 16 kwietnia 2020 r. Tarcza antykryzysowa 2.0.

9_Art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 16 kwietnia 2020 r. Tarcza antykryzysowa 2.0.

10_Art. 73 pkt 18 ustawy z dnia 16 kwietnia 2020 r. Tarcza antykryzysowa 2.0 w zakresie zmiany art. 14a ust. 4 ustawy z dnia 02 marca 2020 r. Tarcza antykryzysowa 1.0.

11_Art. 10 ust. 7 ustawy z dnia 16 kwietnia 2020 r. Tarcza antykryzysowa 2.0, jak również dublujący art. 11 ust. 9 ustawy z dnia 16 kwietnia 2020 r. Tarcza antykryzysowa 2.0.

12_<https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1469569.stir-krajowa-izba-rozliczeniowa-tarcza-antykryzysowa-koronawirus.html> dostęp w dniu 19 kwietnia 2020 r.

13_Art. 11 ust. 9 ustawy z dnia 16 kwietnia 2020 r. Tarcza antykryzysowa 2.0.

14_Art. 11 ust. 7 ustawy z dnia 16 kwietnia 2020 r. Tarcza antykryzysowa 2.0.

15_Art. 11 ust. 2 pkt 1 ustawy o systemie instytucji rozwoju (dalej: ustawa o SIR).

16_Art. 13 ust. 1 pkt 1 ustawy o SIR.

17_Art. 21a ust. 2 ustawy o SIR.

18_Art. 21aa ust. 1 ustawy o SIR.

19_Art. 21ab ust. 1 ustawy o SIR.

20_Art. 21a ust. 2b ustawy o SIR.

21_Art. 21a ust. 2c ustawy o SIR.

Kiedy należy złożyć informację o schemacie podatkowym?



Od 1 stycznia 2019 r. podatnicy mają obowiązek informowania administracji skarbowej o określonych działaniach, tzw. schematach podatkowych. Prawidłowe zastosowanie nowych przepisów wymaga jednak ustalenia, jakie zdarzenia inicjują obowiązki sprawozdawcze.

Przepisy MDR niejednokrotnie posługują się pojęciami nieostrymi oraz wprowadzają **nowe instytucje prawne**, **niefunkcjonujące dotychczas w polskim prawie podatkowym**.

Przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące raportowania schematów podatkowych¹ (dalej: Przepisy MDR – ang. *Mandatory Disclosure Rules*) obowiązują już ponad 15 miesięcy. Mimo to wskazane regulacje nadal można uznać za instytucję nową, której praktyka stosowania dopiero się wykształca.

Przepisy MDR stanowią częściową implementację Dyrektywy Rady (UE) 2018/822² (dalej: Dyrektywy MDR). Niemniej polski ustawodawca implementując przepisy unijne do Ordynacji podatkowej, rozszerzył zakres zdarzeń podlegających obowiązkowemu zgłoszeniu oraz zmodyfikował krąg podmiotów zobowiązanych do przekazywania informacji w stosunku do pierwotnych przepisów Dyrektywy MDR.

Co więcej, Przepisy MDR niejednokrotnie posługują się pojęciami nieostrymi oraz wprowadzają nowe instytucje prawne, niefunkcjonujące dotychczas w polskim prawie podatkowym. Trudności w wykładni analizowanych regulacji potęguje fakt, że Minister Finansów odnosząc się do wybranych Przepisów MDR w objaśnieniach podatkowych dotyczących informacji o schematach podatkowych³, przedstawił ich wykładnię sprzeczną z literalnym brzmieniem Ordynacji podatkowej.

Na uwagę zasługują również sankcje za brak zgłoszenia schematu podatkowego lub inne naruszenie omawianych przepisów, tj. odpowiedzialność karnoskarbowa obejmująca m.in. karę grzywny do ok. 21,6 mln PLN.

Powyższe okoliczności powodują, że prawidłowe wypełnienie nowych obowiązków sprawozdawczych wymaga specjalistycznej wiedzy i niejednokrotnie może nastręczyć problemy nawet profesjonalnym podmiotom. Szczegółowa analiza definicji schematu podatkowego, a także zakresu obowiązków podmiotów uczestniczących w takim schemacie – tj. promotora, korzystającego oraz wspomagającego – wymaga ujęcia w odrębnej publikacji. Jednak nie mniej istotne jest ustalenie, jakie okoliczności skutkują powstaniem obowiązków na gruncie Przepisów MDR.

Zdarzenia inicjujące obowiązki promotora i korzystającego

Podstawowym obowiązkiem promotora jest przekazanie informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS lub – w przypadku promotora obowiązującego do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej – poinformowanie korzystającego o obowiązku przekazania takiej informacji. W sytuacji, gdy brak jest promotora lub promotor nie przekazał Szefowi KAS informacji o sche-

macie podatkowym, obowiązek informacyjny ciąży na korzystającym.

W świetle Przepisów MDR bieg terminu na wypełnienie powyższych czynności inicjowany jest przez jedno z poniższych zdarzeń, w zależności od tego, które z nich nastąpi wcześniej:

- udostępnienie schematu podatkowego lub
- dokonanie pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego, lub
- przygotowanie do wdrożenia schematu podatkowego.

Pierwsze dwa zdarzenia zostały dodatkowo rozwinięte w Przepisach MDR. Niezależnie od potocznego rozumienia powyższych pojęć, do precyzyjnego ustalenia zakresu okoliczności skutkujących obowiązkami informacyjnymi niezbędna jest dalsza analiza Przepisów MDR oraz wprowadzonych definicji legalnych.

Udostępnienie schematu podatkowego

Przepisy MDR definiując „udostępnianie”, obejmują tym terminem szeroki krąg aktywności zmierzających do transferu wiedzy dotyczącej

uzgodnienia. Zgodnie z Przepisami MDR⁴ pod pojęciem „udostępniania” należy rozumieć:

- zawarcie umowy, której przedmiotem jest przekazanie informacji o uzgodnieniu,
- przyjmowanie wynagrodzenia z tytułu przekazania informacji o uzgodnieniu,
- oferowanie uzgodnienia korzystającemu,
- przekazywanie korzystającemu w jakiegokolwiek formie, w tym

z pominięciem okoliczności, w jakich taka oferta lub informacje są przekazywane. Przykładowo, wstępne warianty restrukturyzacji grupy kapitałowej przedstawione przez doradcę potencjalnemu klientowi mogą podlegać raportowaniu na gruncie Przepisów MDR niezależnie od ostatecznej decyzji o wdrożeniu wybranego rozwiązania. Termin na raportowanie schematu podatkowego może rozpocząć swój bieg już od spotkania z klientem, na któ-

nienia przedstawione klientowi nie powinny być raportowane tak długo, jak prace nad nimi znajdują się na etapie koncepcyjnym, a żadnemu wariantowi nie towarzyszy jeszcze możliwość podjęcia przez klienta decyzji o wdrożeniu konkretnego rozwiązania.

Wykładnia „oferowania uzgodnienia” powiązana z celem tego działania, tj. wdrożeniem danego rozwiązania, zaprezentowana została także w Objasnieniach po-

Termin na raportowanie schematu podatkowego może rozpocząć swój bieg już od spotkania z klientem, na którym doradca przedstawi założenia proponowanych uzgodnień.

drogą elektroniczną, telefoniczną lub osobiście, informacji o uzgodnieniu, w szczególności poprzez przedstawianie jego założeń.

Określenie momentu zawarcia umowy lub przyjęcia wynagrodzenia, a tym samym ustalenie początku biegu terminu na zgłoszenie schematu podatkowego, nie powinno nastęczać trudności. Natomiast problematyczne może być zastosowanie w praktyce dwóch ostatnich typów zdarzeń uznanych za czynności „udostępniania” schematu podatkowego.

Ścisła wykładnia Przepisów MDR sugeruje, że udostępnienie schematu podatkowego może nastąpić przez sam fakt zaofiarowania usług doradczych lub udzielenia potencjalnemu klientowi informacji o założeniach uzgodnienia,

rym doradca przedstawi założenia proponowanych uzgodnień. Taka interpretacja pomija fakt, że niejednokrotnie rozwiązania „oferowane” lub „przekazywane” klientom nie są rozwiązaniami, które ostatecznie znajdują zastosowanie w sytuacji danego podmiotu.

Odmienne niniejszą kwestię ujmuje Dyrektywa MDR. Przepisy unijne ustalając typy zdarzeń inicjujących obowiązki informacyjne, posługują się pojęciem „udostępnienie do wdrożenia”, jednakże bez jego dalszego definiowania. Potencjalnie można zatem uznać, że do powstania obowiązku raportowania na gruncie Dyrektywy MDR, udostępnianym uzgodnieniom powinien towarzyszyć cel w postaci wdrożenia danego działania. Przyjmując takie założenie, różne warianty uzgod-

datkowych Ministra Finansów⁵. Jakkolwiek powyższa interpretacja Przepisów MDR nie znajduje odzwierciedlenia w ich językowej treści, to jednak jest ona rozsądnym uzupełnieniem analizowanych regulacji. Należy mieć nadzieję, że definicja udostępniania uzgodnienia przewidziana Przepisami MDR zostanie odpowiednio znowelizowana, a do czasu wprowadzenia zmian legislacyjnych praktyka stosowania analizowanej instytucji będzie uwzględniała przedstawioną wyżej wykładnię.

Wdrożenie schematu podatkowego oraz czynności przygotowawcze

Kolejną grupą zdarzeń aktualizujących obowiązki promotora oraz korzystającego jest wdrażanie

schematu podatkowego. Co do zasady Przepisy MDR⁶ przewidują, że „wdrażanie” obejmuje dokonywanie czynności faktycznych lub prawnych umożliwiających wykonanie lub zmierzających do wykonania uzgodnienia, w tym:

- zarządzanie uzgodnieniem,
- faktyczne uczestniczenie w podejmowaniu decyzji związanych z uzgodnieniem,
- przeprowadzanie czynności związanych z uzgodnieniem,

deweloperskich.

Przepisy MDR nie definiują natomiast terminu „przygotowanie do wdrożenia schematu podatkowego”. Zgodnie z Objasneniami podatkowymi Ministra Finansów schemat podatkowy jest „przygotowany do wdrożenia”, gdy jest koncepcyjnie przygotowany do wdrożenia, czyli w momencie zakończenia prac nad kształtem schematu oraz określenia wszystkich jego kluczowych elementów, na podstawie których

ostatecznego kształtu schematu podatkowego może następować dopiero po podjęciu pierwszych działań przygotowawczych do jego wdrożenia. Przykładowo, prace związane z sporządzeniem umowy spółki celowej (etap wdrożeniowy) mogą rozpocząć się jeszcze przed ostatecznym ustaleniem rodzaju i ilości wkładów wnoszonych przez przyszłych współników (etap koncepcyjny – przygotowania do wdrożenia). Powstaje zatem wątpliwość,

Kluczowy powinien być moment ostatecznego skonkretyzowania koncepcji wdrażanego uzgodnienia, przynajmniej w tej części, która skutkuje spełnieniem cech rozpoznawczych.

- pośredniczenie w czynnościach związanych z uzgodnieniem,
- udzielanie pomocy w czynnościach związanych z uzgodnieniem,
- dokonywanie innych czynności będących elementem uzgodnienia,
- oferowanie ww. czynności,
- zawarcie umowy, której przedmiotem są ww. czynności,
- przyjmowanie wynagrodzenia z tytułu ww. czynności lub umowy.

Przykładowo czynnością związaną z wdrażaniem schematu podatkowego, a zarazem inicjującą bieg terminu na przekazanie Szefowi KAS stosownej informacji, może być nadzorowanie prac związanych ze sporządzeniem umowy spółki celowej, która w przyszłości ma prowadzić określony rodzaj projektów

korzystający może podjąć decyzję o wdrożeniu schematu i jego praktycznej realizacji⁷.

W praktyce problematyczne może być rozróżnienie pomiędzy momentem przygotowania do wdrożenia schematu podatkowego, a dokonaniem pierwszej czynności związanej z jego wdrażaniem. Powyższe stanowisko Ministra Finansów sugeruje, że etap „przygotowania do wdrożenia” kończy się wraz z zakończeniem prac koncepcyjnych. Z kolei podjęcie jakichkolwiek dalszych działań prawnych lub faktycznych wiąże się z wdrażaniem schematu podatkowego.

Jednakże praktyka funkcjonowania podmiotów gospodarczych, a w szczególności dużych grup kapitałowych, pokazuje, że moment zakończenia prac nad opracowaniem

czy bieg terminu na złożenie informacji o schemacie podatkowym może być inicjowany czynnością związaną z jego wdrożeniem, nawet przed ostatecznym zakończeniem prac analitycznych nad uzgodnieniem. Kluczowy powinien być moment ostatecznego skonkretyzowania koncepcji wdrażanego uzgodnienia, przynajmniej w tej części, która skutkuje spełnieniem cech rozpoznawczych. Z drugiej strony nie powinien powstać obowiązek informacyjny w odniesieniu do działań służących wdrożeniu niesprecyzowanego uzgodnienia, co do którego nie jest jasne, czy i jakie cechy rozpoznawcze mają być spełnione. Z uwagi na nieprecyzyjną treść Przepisów MDR wskazane sytuacje wątpliwe każdorazowo powinny być przedmiotem odrębnej analizy.

Zdarzenia inicjujące obowiązki wspomagającego

Przepisy MDR formułują obowiązki wspomagającego w sposób znacznie bardziej skomplikowany niż w przypadku obowiązków promotora lub korzystającego. Częściowo wynika to ze specyficznej funkcji, jaką wspomagający pełni w ramach schematu podatkowego. W przeciwieństwie to aktywnych uczestników uzgodnienia, tj. pro-

Wspomagający co do zasady nie jest zobowiązany do samodzielnej oceny otrzymywanych zleceń w zakresie spełnienia przez nie cech rozpoznawczych. W pierwszej kolejności wspomagający opiera się na kwalifikacji uzgodnienia dokonanej przez podmiot zlecający daną czynność, tj. promotora lub korzystającego. Przekazanie wspomagającemu – wraz ze zleceniem dokonania określonej czynności – danych schematu podatkowego

Oceniając uzgodnienie, wspomagający nie ma pełnej dowolności w działaniu, bowiem ocena ta powinna nastąpić z uwzględnieniem tzw. kryterium należytej staranności. Kryterium to sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, czy racjonalnie należało od wspomagającego wymagać powzięcia wątpliwości lub dostrzeżenia schematu podatkowego. Wspomagający zgłasza schemat podatkowy w sytuacji, gdy powinien był dostrzec, że uzgodnienie

Oceniając uzgodnienie, wspomagający nie ma pełnej dowolności w działaniu, bowiem ocena ta powinna nastąpić z uwzględnieniem tzw. kryterium należytej staranności.

motora i korzystającego, działania wspomagającego inicjowane są przez zleceniodawcę. Z tego powodu obowiązek poinformowania Szefa KAS o schemacie podatkowym przez wspomagającego wyznaczają poniższe zdarzenia:

- dostrzeżenie, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, stanowi schemat podatkowy, oraz
- udzielenie pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego.

Ocena uzgodnienia z uwzględnieniem kryterium należytej staranności

przez promotora lub korzystającego w zasadzie zdejmuje ze wspomagającego obowiązek jakiegokolwiek dalszego działania.

Natomiast w przypadku braku takiej informacji wspomagający jest zobowiązany do samodzielnej oceny uzgodnienia. Jeżeli w rezultacie tej oceny wspomagający powźmie wątpliwości dotyczące kwalifikacji uzgodnienia, wspomagający zwraca się do promotora lub korzystającego o przekazanie stosownego oświadczenia. Przekonanie wspomagającego, że nie ma do czynienia ze schematem podatkowym, skutkuje brakiem dalszych obowiązków dla tego podmiotu. Z kolei uznanie, że uzgodnienie jest schematem podatkowym, wiąże się z obowiązkiem jego zaraportowania.

jest schematem podatkowym przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych przez niego czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru jego działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych czynności.

Opisane kryterium należytego działania stanowi swego rodzaju wentyl bezpieczeństwa. Jeśli w danych okolicznościach pomimo zachowania należytej staranności trudno byłoby oczekiwać, że dana osoba będzie w stanie zweryfikować, czy dane uzgodnienie jest schematem podatkowym, bowiem charakter wykonywanych czynności nie wymaga od niej analizowania podatkowych aspektów planowanych lub wdrażanych działań, to nie można oczekiwać od takiej osoby,

że będzie realizowała obowiązki wynikające z Przepisów MDR. Nawet profesjonalnie działający podmiot, który nie specjalizuje się w prawie podatkowym, nie powinien być zobowiązany do zgłaszania schematu podatkowego, o ile nie będzie świadomy ciężących na nim obowiązków, ani racjonalnie nie będzie można oczekiwać od niego takiej świadomości.

Przykładowo radca prawny specjalizujący się w prawie budow-

podatkowy. Mając na uwadze, że prawidłowa wykładnia analizowanych przepisów wymaga rozbudowanych kompetencji podatkowych, wprowadzenie omówionego kryterium należytej staranności należy ocenić pozytywnie.

Bieg terminu na zgłoszenie nie rozpoczyna się jednak wraz z dostrzeżeniem, że uzgodnienie jest schematem podatkowym. Obowiązek ten inicjowany jest w związku z udzieleniem pomocy, wsparcia

racjonalnie oczekiwać, że dostrzeże) wypełnienia przez uzgodnienie znamion schematu podatkowego.

Uwzględniając opisane wyżej nieostre pojęcia, jakimi posługują się Przepisy MDR, oraz trudności w ustaleniu dokładnego ich znaczenia, należy postulować wyeliminowanie przynajmniej części wątpliwości w ramach kolejnych nowelizacji Ordynacji podatkowej. Natomiast do czasu wprowadzenia odpowiednich zmian legislacyjnych

Wspomagający nie będzie zobowiązany do zgłoszenia schematu podatkowego, jeżeli nie dostrzegł (i nie można było racjonalnie oczekiwać, że dostrzeże) spełnienia cech rozpoznawczych.

lanym, nie będzie miał możliwości identyfikacji schematu podatkowego, jeżeli weryfikacja spełnienia cechy rozpoznawczej będzie wymagała zaawansowanej wiedzy z zakresu prawa podatkowego. Tym samym niezasadne byłoby oczekiwanie od takiego podmiotu zgłoszenia schematu podatkowego, nawet jeżeli faktycznie spełnione zostały cechy rozpoznawcze statuuujące schemat

lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego. Jednocześnie wspomagający, który udzielił pomocy przy opracowaniu schematu podatkowego, nie będzie zobowiązany do jego zgłoszenia, jeżeli – pomijając inne wskazane wyżej przesłanki – nie dostrzegł (i nie można było

oraz wykształcenia praktyki stosowania Przepisów MDR, znaczenia nabiera indywidualna analiza podatkowa poszczególnych przypadków. 🏹



PAWEŁ K. KAMIŃSKI
DORADCA PODATKOWY

1_ Art. 86a–art.86o ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.).

2_ Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień

transgranicznych z dnia 25 maja 2018 r. (Dz. Urz. UE.L nr 139, str. 1).

3_ Objaśnienia podatkowe Ministra Finansów z dnia 31 stycznia 2019 r. – Informacje o schematach podatkowych (MDR), s. 30, <https://www.podatki.gov.pl/media/4417/obja%C5%9Bnienia-podatkowe-mdr-z-dnia-31-01-2019.pdf>, dostęp z dnia 2 marca 2020 r.

4_ Art. 86a § 1 pkt 15 Ordynacji podatkowej.

5_ Objaśnienia podatkowe, s. 49.

6_ Art. 86a § 1 pkt 17 Ordynacji podatkowej.

7_ Objaśnienia podatkowe, s. 38.

Od EMAG do Quick Fix

– historia transakcji łańcuchowych



Artykuł podsumowuje dotychczasową linię orzeczniczą TSUE w temacie transakcji łańcuchowych oraz jest próbą oceny nowej regulacji (tzw. „Quick Fix”) w tym zakresie.

DOMINIK ARĘDZKI, DORADCA PODATKOWY

Do 2020 roku w rozwiązywaniu problematyki opodatkowania transakcji łańcuchowych na gruncie VAT, podatnikom musiał wystarczyć dorobek TSUE i lokalnych organów.

Wstęp

W obliczu ostatnich wydarzeń kwestia sposobu opodatkowania dostaw łańcuchowych na gruncie podatku od wartości dodanej (VAT) z pewnością wydaje się błahostką, niemniej jednak nie ulega wątpliwości, że stanowi jeden z większych i najdłużej ciągnących się problemów unijnego systemu VAT.

Artykuł podsumowuje dotychczasową linię orzeczniczą TSUE w temacie transakcji łańcuchowych, wzbogaconą o wybrane rozstrzygnięcia z różnych krajów Unii Europejskiej. Jest również próbą oceny zmiany wprowadzonej w ramach tzw. pakietu „Quick Fix” w kontekście transakcji łańcuchowych oraz wpływu tej zmiany na dotychczasowy dorobek Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE, lub Trybunał) w przedmiotowej kwestii.

Geneza problemu

Źródłem problemu związanego z transakcjami łańcuchowymi należy upatrywać w następujących elementach systemu podatku od wartości dodanej:

- wprowadzenie wspólnego rynku na terytorium Unii Europejskiej, w szczególności poprzez otwarcie granic wewnątrz UE (1 stycznia 1993 r.),
- wprowadzenie tzw. systemu przejściowego w zakresie określania miejsca (opodatkowania) dostawy towarów,
- brak stosownej regulacji, wskazującej na sposób (miejsce) opodatkowania transakcji łańcuchowej.

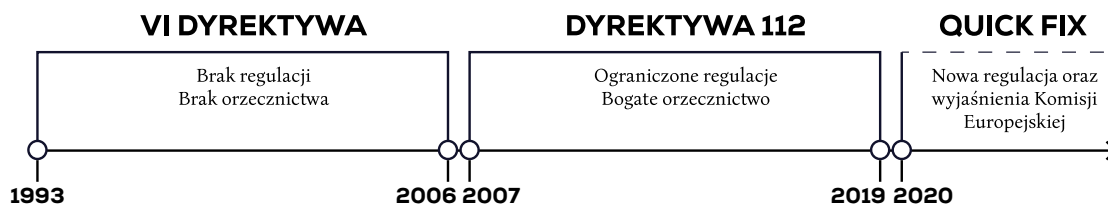
W związku z powyższym temat w praktyce nie istnieje w krajach, w których, co prawda, funkcjonuje VAT w modelu zbliżonym do UE, ale nie są one częścią podobnej do UE struktury/wspólnoty (np. Szwajcaria, Norwegia, Rosja). Podobnie sprawa wygląda w krajach, które przyjęły inną formułę podatku pośredniego, w których pomimo federalnego modelu podatków kwestia transakcji łańcuchowych nie istnieje. Stany Zjednoczone w ramach podatku od sprzedaży zwalniają większość transakcji pomiędzy przedsiębiorcami, a ponadto przewidują opodatkowanie wyłącznie w stanie, do którego towar jest dostarczany. Podobne rozwiązanie w zakresie miejsca opodatkowania obowiązuje w Kanadzie, bez względu na miejsce przejścia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel¹. Jedynym terytorium o zbliżonym do UE charakterze jest Rada Wspólnoty Zatoki², zrzeszająca 6 państw regionu Zatoki Perskiej. Niemniej jednak, w związku z niepełnym wdrożeniem VAT w regionie³, problematyka transakcji łańcuchowych może dopiero zaistnieć w przyszłości.

W rozwiązywaniu kwestii opodatkowania transakcji łańcuchowych na gruncie VAT do 2020 roku podatnikom musiał wystarczyć bie-

żący dorobek TSUE oraz krajowych sądów i organów podatkowych. Warto zaznaczyć, iż nawet w krajach takich jak Polska czy Niemcy, które pomimo braków unijnej Dyrektywy VAT⁴ wdrożyły regulacje dotyczące dostaw łańcuchowych⁵, kluczowe znaczenie w dużej mierze miała właśnie praktyka orzecznicza. Stąd rozważania rozpoczynam od przedstawienia w skrócie historii orzeczniczej TSUE.

Ewolucja stanowiska TSUE – w skrócie

W ciągu ostatnich 13 lat (2007–2019) TSUE miał kilkakrotnie okazję analizować oraz wypowiadać się w zakresie sposobu opodatkowania VAT transakcji łańcuchowych. Co istotne wcześniej, czyli w okresie obowiązywania jeszcze VI Dyrektywy VAT⁶ (do 2006 r.) dodatkową komplikacją w zakresie transakcji łańcuchowych (poza brakiem w kontekście przepisów prawa unijnego) były duże braki w prawidłowej i pełnej implementacji zapisów VI Dyrektywy wśród krajów członkowskich (na przykładzie regulacji niderlandzkich i belgijskich w połączeniu z zapisami VI Dyrektywy można było dojść do wniosku, że w niektórych modelach transakcji



łańcuchowych, w zależności od tego, który podmiot dokonywał transportu, mogło dochodzić do podwójnego lub braku opodatkowania VAT)⁷.

Fundament transakcji łańcuchowych (EMAG)

Wyrok EMAG⁸ śmiało można określić mianem „kamienia węgielnego” koncepcji opodatkowania transak-

Jednocześnie, rozwiązanie problemu podwójnego lub też braku opodatkowania niektórych dostaw w ramach transakcji wewnątrzspółnotowej doprowadziło do powstania innych, nowych problemów. Od wyroku EMAG podstawowym problemem stało się określenie transakcji ruchomej, która, zgodnie z sugestią Adwokata Generalnego zawartą

akcji łańcuchowej należy przypisać transport towarów?

Kontynuacja koncepcji EMAG (ETH, VSTR, Toridas, Kreuzmayr)

W kolejnych wyrokach (ETH⁹, VSTR¹⁰ i Toridas¹¹) Trybunał konsekwentnie potwierdzał konkluzje płynące z wyroku EMAG, rozszerza-

Na przykładzie regulacji niderlandzkich i belgijskich w połączeniu z zapisami VI Dyrektywy można było dojść do wniosku, że w niektórych modelach transakcji łańcuchowych mogło dochodzić do podwójnego lub braku opodatkowania VAT.

cji łańcuchowych. To w tym wyroku wprowadzono podstawowe pojęcia, którymi posługujemy się do dziś tj.:

- zasada przypisania przepływu towarów wyłącznie do jednej transakcji dostawy towarów
- transakcja nieruchoma
- transakcja ruchoma.

W skrócie można podsumować te konkluzje jako wprowadzenie **zasady chronologii transakcji łańcuchowej**, polegającej na tym, iż dokonanie transakcji wewnątrzspółnotowego nabycia towarów w danym kraju przenosi miejsce opodatkowania do tego właśnie kraju dla kolejnych dostaw.

w opinii w sprawie EMAG, powinna być przyporządkowana do transakcji nabycia na rzecz podmiotu, który jest odpowiedzialny za organizację transportu w transakcji łańcuchowej.

Powstały więc dwa kluczowe pytania, na które odpowiedź nie jest niestety prosta w praktyce i, w zależności od szczegółowych warunków transakcji, może być różna nawet dla obiektywnie zbliżonych stanów faktycznych:

- który z podmiotów biorących udział w transakcji łańcuchowej jest odpowiedzialny za organizację transportu?
- której dostawie w ramach trans-

jąc rozważania o próbę odpowiedzi na powyżej wskazane pytania.

Pierwszy istotny wniosek płynący z wyroku ETH, w którym Trybunał podważył warunki Incoterms jako bezpośrednio determinujące transakcję nieruchomą na rzecz niedookreślonej i budzącej wątpliwości koncepcji „intencji wywozu”. Na podstawie ETH, jak i kolejnych wyroków w bardzo podobnych stanach faktycznych (VSTR¹² oraz Toridas), ugruntował się z kolei pogląd, iż pierwsza dostawa może zostać uznana za dostawę nieruchomą wyłącznie w przypadku stwierdzenia, że prawo do rozporządzania

towarem jak właściciel zostało przeniesione przez drugiego dostawcę („B”) na ostatecznego klienta („C”) przed rozpoczęciem wysyłki towarów. Niestety należy uznać, że o ile taka konstatacja jest uzasadniona i logiczna z punktu widzenia teorii VAT, to jej praktyczne zweryfikowanie i udowodnienie dla każdej dokonywanej transakcji może stanowić spore wyzwanie dla podatnika.

Wszystkie te wnioski stanowią raczej pojedyncze wskazówki w zakresie sposobu określania podmiotu odpowiedzialnego za transport w konkretnych stanach faktycznych. Nie tworzą zatem pozytywnej, wy-

omawianych wyroków brak jest szerszej analizy w zakresie identyfikacji podmiotu odpowiedzialnego za transport w transakcjach łańcuchowych.

Specyficzne przypadki transakcji łańcuchowych (FBK, ARES)

Nie każda transakcja łańcuchowa będzie, jak się okazuje, transakcją łańcuchową w rozumieniu przepisów o VAT, choć obiektywnie na pierwszy rzut oka na taką wygląda.

Wyrok w sprawie FBK¹³ potwierdza jedynie, że na transakcje łańcuchowe musimy patrzeć przez

na statek za pośrednictwem trzeciego podmiotu, w których nie dochodzi do fizycznej dostawy pomiędzy pierwszym dostawcą a pośrednikiem (co jest regułą dla pośredników we wszystkich branżach), wątpliwe jest, czy transakcję można uznać za dostawę w rozumieniu przepisów o podatku VAT (przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel).

Temu zagadnieniu można by poświęcić odrębną obszerną publikację. Dla potrzeb niniejszego opracowania podkreślić należy, iż znajomość specyfiki branży to kolejny element krytyczny dla prawi-

Największe znaczenie Trybunał zdaje się przypisywać **intencji stron** (w szczególności **pośrednika**) w zakresie dysponowania nabywanym towarem (**moment przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel na ostatecznego nabywcę**).

czepującej listy kryteriów pozwalających w pełni odpowiedzieć na kluczowe dwa pytania.

Wyroki Toridas i Kreuzmayr potwierdziły, że analiza transakcji łańcuchowych jest skomplikowana i, co gorsza, odwołuje się do szczegółowych ustaleń biznesowych pomiędzy stronami, wśród których największe znaczenie Trybunał zdaje się przypisywać intencji stron (w szczególności pośrednika) w zakresie dysponowania nabywanym towarem (moment przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel na ostatecznego nabywcę).

Jednocześnie w większości

pryzmat konkretnego przypadku. Sprawa ta dotyczyła dostaw paliwa, które charakteryzuje specyficzny model łańcucha dostaw (rozpoczynając od samego wydobycia, poprzez rafinację, przechowywanie, transport aż po dystrybucję). Specyfiką tej branży jest m.in. fakt dokonywania dostaw towaru pomiędzy wieloma podmiotami, podczas gdy towar znajduje się w systemie dystrybucji (rurociąg/dystrybutor), gdzie ograniczona jest możliwość uchwycenia momentu przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Trybunał zasugerował, że w przypadku dostaw paliwa

dłowej analizy konsekwencji dostaw łańcuchowych na gruncie VAT.

Z kolei w wyroku ARES¹⁴ Trybunał stwierdził, iż transakcja łańcuchowa dotycząca wyrobów akcyzowych powinna być odrębnie analizowana dla celów VAT oraz podatku akcyzowego. Transakcja wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, choć występuje na gruncie obu podatków, nie jest rozpoznawana na jednakowych zasadach. W szczególności dokonanie WNT na gruncie podatku akcyzowego nie oznacza automatycznie konieczności rozpoznania WNT na gruncie VAT.

Podsumowując w tym miejscu

Kwestia określenia transakcji, której należy przypisać przepływ towarów (tzw. Transakcji ruchomej) stanowiła przez ostatnie kilkanaście lat podstawowy problem podatników dokonujących transakcji łańcuchowych.

dorobek orzeczniczy TSUE z lat 2006 – 2019, można z pewnością wskazać na pewną linię orzeczniczą i powtarzające się wskazówki w zakresie rozstrzygania problemu transakcji łańcuchowych. Niemniej jednak, na tym etapie ciężko stwierdzić, iż mieliśmy do czynienia z uniwersalnymi zasadami rozliczania transakcji łańcuchowych. Sam fakt opierania się tego zagadnienia praktycznie wyłącznie na orzecznictwie wzbudza sporą niepewność w zakresie prawidłowego podejścia do przedmiotowego zagadnienia na gruncie VAT.

Transakcje łańcuchowe w świetle lokalnej praktyki orzeczniczej i interpretacyjnej

Na potwierdzenie powyższej tezy opartej na wyśiłkach Trybunału (patrz wyroki omówione wyżej) należy wskazać, iż podejście przedstawiane w ostatnich latach przez lokalne organy podatkowe w różnych krajach UE prowadziło do zaskakujących nieraz wniosków, stojących w sprzeczności z tym, co już powiedział Trybunał.

Analiza wytycznych VAT opublikowanych przez niemieckie organy podatkowe (obowiązujące

od lat) wskazuje, że transport towarów (organizacja wysyłki) przez ostatniego podatnika w łańcuchu pozwala przypisać transakcję „ruchomą” do dostawy realizowanej między pośrednikiem (B) i klientem końcowym (C) – nie ma wzmianki o miejscu przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Warto wspomnieć, że niektóre orzeczenia Niemieckiego Sądu Podatkowego [31.05.2016 r.; 3 K 1364/15]¹⁵ i Federalnego Sądu Skarbowego prowadzą do odmiennych wniosków. Koncentrują się one na rzeczywistym miejscu przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jako właściciel z B do C (jeśli tylko przeniesiono je w kraju wysyłki (A), transakcja „ruchoma” będzie miała miejsce w relacji A – B).

Co zaskakujące, ten sam Niemiecki Sąd Podatkowy (wydając decyzję zgodnie z koncepcją TSUE) wskazał w ramach argumentacji, że przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jest powiązane z zapłatą (ze względu na takie prawne odniesienie na fakturze). Takie (dość szokujące) podejście wydaje się być sprzeczne nie tylko z wyżej wymienionymi wyrokami TSUE, ale z ogólną

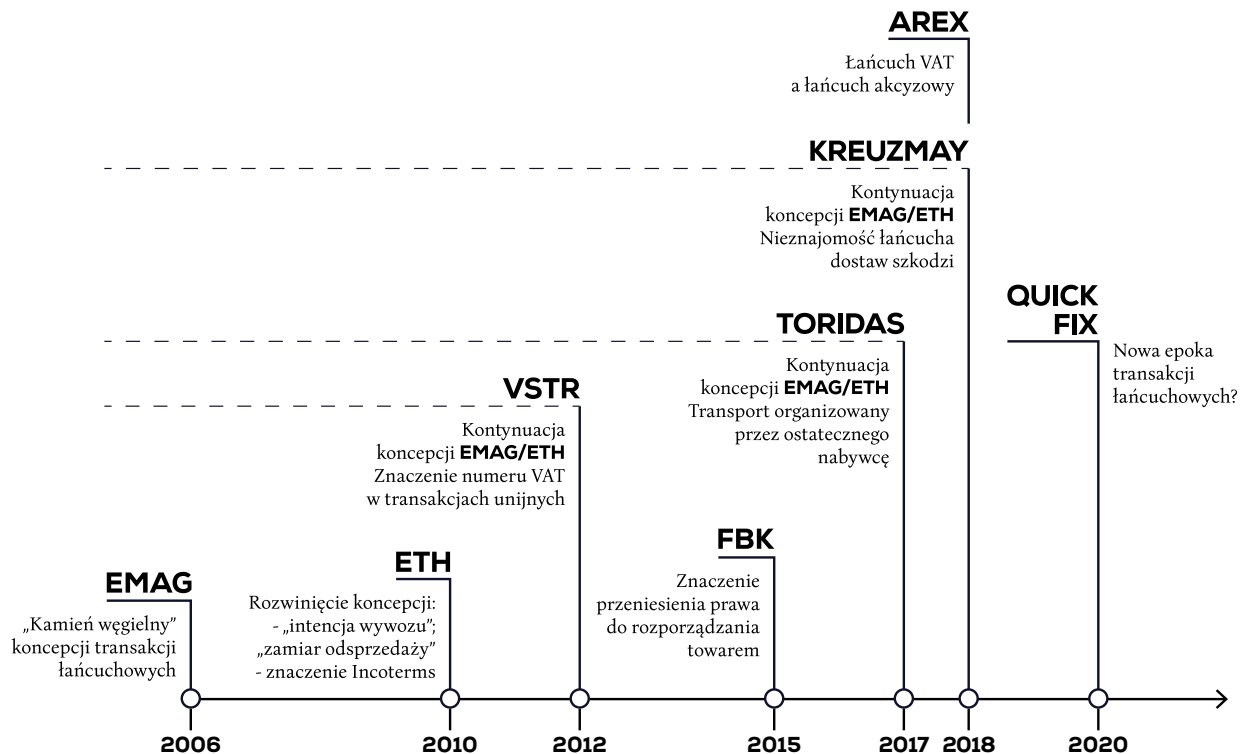
koncepcją i rozumieniem dostawy towarów dla celów podatku VAT.

Z kolei mamy interpretację opublikowaną przez chorwackie organy podatkowe [7.04.2016 r.; 513-07-21-01 / 16-4]¹⁶, gdzie władze stosują dość proste podejście, że zastosowanie warunków Incoterms EX-WORKS (EXW) w transakcji między A i B automatycznie powoduje traktowanie transakcji jako krajowej (tzn. ta transakcja nie może być uznana za ruchomą). Taka interpretacja wydaje się być niezgodna z ustaleniami TSUE w sprawie ETH, w której mieliśmy do czynienia z bardzo podobnym stanem faktycznym (dostawa na warunkach EXW), a jednak ten element (Incoterms) nie został uznany za decydujący w sprawie ETH i ostatecznie wyrok ETH opierał się również na innych okolicznościach sprawy (głównie na dokładnym ustaleniu momentu przeniesienia prawa do rozporządzania towarami), a Trybunał zasugerował, że wspomniana dostawa może stanowić dostawę ruchomą.

Natomiast stosunkowo niedawno (2016 r.) opublikowana nota brytyjskiej administracji podatkowej HMRC¹⁷ (VATPOSG3820¹⁸) wskazuje na posłużenie się numerem VAT jako kryterium identyfikującym transakcję ruchomą. Warto pamiętać, że wydane w owym czasie wyroki TSUE (w szczególności Toridas), wskazują, iż podstawowym kryterium identyfikacji jest moment przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel przez pośrednika na ostatecznego (kolejnego) nabywcę.

Powyższe przykłady wskazują jedynie, że kwestia określenia transakcji, której należy przypisać przepływ towarów (tzw. transakcji ruchomej) stanowiła przez ostatnie kilkanaście lat podstawowy problem podatników dokonujących transakcji łańcuchowych.

Historia wyroków VAT dotyczących transakcji łańcuchowych



Quick Fix 2020 - ocena nowej regulacji

Czy problem został rozwiązany?

Wprowadzone z dniem 1 stycznia zmiany słusznie, wydaje się, nazwane zostały „Quick Fix” (z ang. dosłownie: szybka naprawa lub według oficjalnej wersji tłumaczenia „szybkie rozwiązanie”), albowiem miały/mają w krótkim czasie¹⁹ rozwiązać najbardziej dokuczliwe problemy unijnego VAT. Należy w tym miejscu zauważyć, że wprowadzona modyfikacja zdejmuje istotny ciężar z barków podatników, polegający na określeniu właściwego kryterium, pozwalającego na identyfikację transakcji ruchomej (poprzez przypisanie transportu do konkretnej dostawy). Przede wszystkim likwiduje niepewność podatkową związaną z sytuacją, gdy orga-

nizatorem transportu w transakcji łańcuchowej jest „środkowy” podmiot. Z treści przepisu jasno wynika, że nowy przepis dotyczy wyłącznie sytuacji, kiedy organizatorem transportu w ramach transakcji łańcuchowej jest pośrednik, czyli podmiot nie będący pierwszym w łańcuchu dostawcą. A contrario, nie dotyczy on sytuacji, gdy organizatorem transportu jest pierwszy lub ostatni podmiot w łańcuchu.

Czy zatem „Quick Fix” rozwiązuje problem transakcji łańcuchowych? Poniższa analiza ma na celu odpowiedź na to pytanie. Punktem oparcia dla poniższych wywodów są przepisy zmienionej Dyrektywy VAT (na podstawie pakietu „Quick Fix”), ale również Noty wyjaśniającej²⁰, które stanowią nieformalne i niewiążące wytyczne w zakresie stosowania przepisów unijnych VAT.

Pomimo ich nieprawomocnego charakteru, samo ich powstanie i obszerna treść należy uznać za krok w stronę ostatecznego rozwiązania wielu wątpliwości istniejących na gruncie transakcji łańcuchowych.

Organizacja transportu przez podmiot pierwszy lub ostatni w łańcuchu

Rozważania rozpocząć należy od wyjaśnienia, że w przypadku organizacji transportu przez pierwszego dostawcę lub ostatecznego nabywcę (ostatni podmiot w łańcuchu) rozstrzygnięcie sposobu opodatkowania transportu nie przysparza problemów (patrz schemat nr 1). Generalnie, podobnie sytuacja wyglądała na gruncie stanu prawnego przed wprowadzeniem regulacji „Quick Fix” (1 stycznia 2020 r.). W przypadku transportu organizowanego przez pierwszego dostawcę

Gdzie leżał problem w transakcjach łańcuchowych (przed wejściem „Quick Fix” 2020)?

Organizator transportu	Transakcja ruchoma	Podstawa
A	A-B	EMAG
B	???	BRAK
C	B-C	EMAG + Art. 141 Dyrektywy VAT

transakcją „ruchomą” jest zawsze dostawa pomiędzy tymże pierwszym dostawcą a jego kontrahentem. Po zostały dostawy, z kolei, podlegają opodatkowaniu w kraju dostarczenia towarów (wynika to z wyroku EMAG). Jednocześnie w przypadku, gdy organizatorem transportu jest ostateczny odbiorca, to dostawą ruchomą jest dostawa dokonana na jego rzecz (a wszystkie poprzedzające ją dostawy powinny podlegać opodatkowaniu w kraju wysyłki towaru). Taką konkluzję należy wywieźć z treści art. 141 Dyrektywy VAT.

Organizacja transportu przez podmiot pośredniczący („środkowy”)

Rozwiązanie „Quick Fix” skupia się na wprowadzeniu klarownych reguł w przypadku, gdy w transakcji łańcuchowej podmiotem odpowiedzialnym za (organizującym) transport jest podmiot pośredniczący. Przepis art. 36a ust. 3 Dyrektywy VAT definiuje podmiot pośredniczący jako „dostawcę w łańcuchu innego niż pierwszy dostawca w łańcuchu, który wysyła lub transportuje towar samodzielnie albo za pośrednictwem osoby trzeciej działającej na jego rzecz”. W praktyce zatem w typowym łańcuchu A-B-C będzie to podmiot B. Natomiast we wszelkich łańcuchach z udziałem większej ilości podmiotów będzie to jeden z podmiotów „środkowych”.

W ust. 1 i 2 wspomnianego przepisu wskazane zostały reguły dotyczące ustalenia tzw. transakcji ruchomej:

W przypadku gdy te same towary są przedmiotem kolejnych dostaw oraz są wysyłane lub transportowane z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego bezpośrednio od pierwszego dostawcy do ostatniego klienta w łańcuchu, wysyłkę lub transport przypisuje się wyłącznie do dostawy dokonanej do podmiotu pośredniczącego. W drodze odstępstwa od ust. 1 wysyłkę lub transport przypisuje się wyłącznie do dostawy towarów dokonanej przez podmiot pośredniczący, w przypadku gdy podmiot ten przekazał swojemu dostawcy numer identyfikacyjny VAT nadany mu przez państwo członkowskie, z którego towary są wysyłane lub transportowane.

W skrócie decydującym kryterium stał się numer VAT, jakim posługuje się podmiot pośredniczący, a dokładniej mówiąc, jaki zakomunikowany został przez pośrednika dostawcy.

Komunikacja numeru VAT

Co ciekawe, Noty wyjaśniające dość szeroko omawiają kwestię sposobu komunikowania numeru, momentu dokonania tej czynności, jak również jej dowodzenia. Istotne jest, że Komisja Europejska zdaje się kierować w tej kwestii zdrowym rozsądkiem i mieć na względzie realia przeprowadzania transakcji.

W dużym skrócie można by podsumować, iż: komunikacja w jakiegokolwiek formie (w umowie, na fakturze, w korespondencji e-mail, etc.), dokonana w jakimkolwiek czasie (nawet po zrealizowaniu transakcji) oraz udowodniona w jakimkolwiek sposób (jakiegokolwiek dokument potwierdzający zakomunikowanie numeru) będzie mogła być podstawą do uznania, że numer VAT został zakomunikowany. Oczywiście w niektórych przypadkach (zbyt późne przekazanie informacji przez pośrednika) może to skutkować obowiązkiem dokonania korekty wcześniejszych rozliczeń i wystawionych faktur.

Szczególną uwagę na kwestię komunikacji numeru VAT zwrócić powinni pośrednicy, którzy posiadają numery VAT nadane w wielu krajach. W przypadku bowiem posłużenia się przez pośrednika numerem VAT, który nadany został przez kraj inny niż kraj zakończenia transportu w danej transakcji, podatnik ten musi liczyć się z ryzykiem zapłaty VAT w kraju, którego numer VAT podał, co wynika z konkluzji TSUE w wyroku X/Facet²¹.

Warto w tym miejscu wskazać, iż przy okazji analizowania kwestii komunikowania numeru VAT Komisja Europejska dość jasno określiła, że w przypadku braku zakomunikowania numeru VAT przez pośrednika przyjąć należy, że transakcja wewnątrz wspólnotowej

dostawy towarów przez pierwszego w łańcuchu dostawcę powinna zostać opodatkowana VAT w kraju wysyłki. W ten sposób, niejako przy okazji, Komisja Europejska zdaje się odnosić do dość zaskakującej konkluzji TSUE w wyroku VSTR, gdzie wskazano, iż posłużenie się numerem VAT innym niż numer należący do podmiotu nabywającego towar nie pozbawia dostawcy prawa do zastosowania stawki 0%. W Notach wyjaśniających Komisja Europejska jednak podkreśla, że sam fakt wywozu towarów poza terytorium kraju nie może decydować o przyznaniu prawa do stawki 0%.

dochodzi do przerwania łańcucha dostaw w kontekście VAT. W konsekwencji eksport i import towarów w aspekcie transakcji łańcuchowej uznać należy odpowiednio za zakończenie (eksport) lub rozpoczęcie łańcucha dostaw. Dodatkowo, w konkretnych przypadkach należy zwrócić uwagę na kwestię podmiotu, który występuje w roli eksportera lub importera, albowiem na gruncie przepisów celnych niekoniecznie musi to być podmiot, który dokonuje odpowiednio sprzedaży do lub zakupu od podmiotu spoza UE, w szczególności z uwagi na to, że miejsce rozliczenia tych transakcji oderwane jest całkowicie od miejsca siedziby

podatnik C, ale przy takim założeniu transakcja będzie stanowiła „zwykłą” dostawę wewnątrzwspólnotową pomiędzy B a C.

Przerwanie łańcucha dostaw

W kontekście dostawy łańcuchowej należy pamiętać, iż kluczowym elementem tej transakcji jest **bepośrednia** dostawa towarów od pierwszego do ostatniego podmiotu w łańcuchu. Przepisy nie wskazują jednak, co należy rozumieć pod tym pojęciem, w szczególności nie precyzują, w jakich przypadkach nie można uznać tego warunku za spełniony.

W ramach nowej regulacji **decydującym kryterium stał się numer VAT**, jakim posługuje się podmiot pośredniczący, a dokładniej mówiąc, jaki zakomunikowany został przez pośrednika dostawcy.

Transakcje łańcuchowe a transakcje eksportu i importu

Do czasu wprowadzenia zmian „Quick Fix” w praktyce i w doktrynie często przyjmowano, iż transakcja łańcuchowa rozciąga się również na część dokonywaną poza terytorium UE, a przynajmniej próbowano wyciągać konsekwencje w odniesieniu do tych części²². Przepisy wprowadzone w ramach pakietu „Quick Fix” dotyczące transakcji łańcuchowych jasno wskazują, iż nie dotyczą dostaw, w których transport jest dokonywany z lub poza terytorium UE. A zatem w sytuacji, gdy dostawa ma miejsce z przekroczeniem granicy Unii Europejskiej, uznać należy, iż

i rejestracji dla celów VAT podmiotu dokonującego transakcji. Możemy wyobrazić sobie sytuację, w której dostawca z Chin (A) wystawia fakturę na podatnika z siedzibą w Wielkiej Brytanii (B), który z kolei dokonuje dostawy tych samych towarów na rzecz innego brytyjskiego podatnika (C), a ten następnie do ostatecznego nabywcy we Francji (D). W takim przypadku oczywiście transakcja łańcuchowa może być rozpatrywana jako dostawa z Wielkiej Brytanii do Francji (bezpośrednio z Wielkiej Brytanii do Francji), niemniej jednak zakładając, że importu towarów dokonał pierwszy brytyjski dostawca (B). W praktyce możliwa jest również sytuacja, w której importu dokonuje

Niemniej jednak w Notach wyjaśniających Komisji Europejskiej możemy odnaleźć zarówno wskazówki, jak i przykłady dotyczące tego warunku. W pierwszej kolejności należy przyjąć, iż zatrzymanie transportu towarów nie jest równoznaczne z przerwaniem łańcucha. Nie dojdzie do niego w przypadku, gdy zatrzymanie transportu ma na celu jedynie zmianę środka transportu (jednakowoż NSA doszedł do innych wniosków w sprawie dostawy łańcuchowej, w której doszło do przeładunku towarów przez spedytora²³). W praktyce, dopiero bardziej szczegółowa analiza przyczyn postoju oraz okoliczności z nim związanych pozwoli na stwierdzenie

nie, czy zachowana zostaje ciągłość dostawy towarów w ramach transakcji łańcuchowej.

Jako przykład przerwania łańcucha Komisja Europejska wskazuje sytuację, w której dostawa towarów jest dokonywana dwuetapowo w sensie organizacji transportu tj. dwa różne podmioty są odpowiedzialne za transport towarów na różnych etapach transakcji. Takie podejście wydaje się logiczne, biorąc pod uwagę, iż transakcja ruchoma może wystąpić tylko raz w łańcuchu, a identyfikacja transakcji ruchomej uzależniona jest od podmiotu odpowiedzialnego za transport.

rzenia, tak aby spełniały wszystkie kryteria zamawiającego.

Organizator transportu

Wobec wielu wyjaśnionych kwestii związanych z transakcjami łańcuchowymi jeden problem pozostaje w dużej mierze nierozwiązany. Nadal bowiem podatnicy muszą zmierzyć się z określeniem podmiotu odpowiedzialnego za organizację transportu.

Co prawda częściowo Noty wyjaśniające odnoszą się również do kwestii ustalenia, który z podmiotów uznać należy za odpowiedzialny za transport, wskazując, iż

Dorobek TSUE – czy EMAG i inne wyroki TSUE nadal mają zastosowanie?

Niewątpliwie dorobek wynikający z wyroku EMAG pozostaje aktualny w zakresie, w jakim zdefiniował podstawy rozpoznawania transakcji łańcuchowej, czyli przede wszystkim przyporządkowania transportu tylko jednej dostawie oraz zdefiniowania dostawy ruchomej i nieruchomości. Niemniej jednak kwestie rozstrzygane w EMAG i kolejnych wyrokach w zakresie analizy kryteriów identyfikacji transakcji ruchomej należy uznać za nieak-

(...) jeden problem pozostaje w dużej mierze nierozwiązany. Nadal bowiem podatnicy muszą zmierzyć się z **określeniem podmiotu odpowiedzialnego za organizację transportu.**

Innym przykładem przerwania łańcucha dostaw jest sytuacja, gdy w ramach transakcji nie jest zachowana ciągłość dostawy w kontekście kontraktualnym. Chodzi o sytuację, gdy zatrzymanie transportu jest spowodowane faktem, iż dalsza dostawa nie została jeszcze uzgodniona pomiędzy pośrednikiem a jego nabywcą.

Warto również dodać, iż TSUE miał już okazję wypowiedzieć się w kwestii przerwania łańcucha dostawy m.in. w sprawie Fonderie²⁴, gdzie stwierdził, iż transakcja wewnątrzspółnotowej dostawy zostaje przerwana w przypadku, gdy przed dostarczeniem towarów do nabywcy towary zostają przekazane usługodawcy w celu ich przetwo-

może to być np. podmiot, który ponosi ryzyko utraty lub zniszczenia towarów podczas transportu²⁵ lub też podmiot, który zawiera umowę z dostawcą usługi transportowej, niemniej jednak rozważania te nie prowadzą do jakiegokolwiek jednoznacznej konkluzji. Co więcej, Komisja Europejska podkreśla, iż możliwa jest również sytuacja, w której transport może być wykonywany w imieniu i na rzecz innego podmiotu, który jest uczestnikiem tego samego łańcucha dostawy. W związku z powyższym należy uznać, iż ten konkretny problem pozostaje nierozwiązany na gruncie regulacji i wciąż będzie przedmiotem wątpliwości i potencjalnie sporów z organami podatkowymi.

tualne, biorąc pod uwagę regulacje wprowadzone w ramach pakietu „Quick Fix”. Dotyczy to w szczególności spraw, w których podmiotem odpowiedzialnym za transport był podmiot pośredniczący (środkowy). Wydaje się, że sprawy takie jak ETH, Toridas czy VSTR (pomijając wątki poboczne, nie dotyczące bezpośrednio kwestii rozstrzygnięcia miejsca opodatkowania transakcji łańcuchowej) można by uznać za dość klarowne w kontekście nowych regulacji.

Podsumowanie

Wydaje się, iż zmiany wprowadzone w ramach pakietu „Quick Fix” koń-

czą pewną epokę, której elementem charakterystycznym były regularnie pojawiające się wyroki Trybunału rozstrzygającego kolejne struktury dostaw łańcuchowych. Biorąc pod uwagę zakres zmiany oraz ilość wyjaśnień poczynionych przez Komisję Europejską, należałoby oczekiwać

znacznie mniejszej ilości spraw o tej tematyce – zarówno w Trybunale, jak i w lokalnych sądach i przed organami skarbowymi.

Jednocześnie, prawdopodobnie środek ciężkości problemu zostanie przeniesiony na kwestię identyfikacji organizatora transportu, która pozostaje

nieuregulowana, a co za tym idzie podatna na wątpliwości interpretacyjne. 🍷



DOMINIK ARĘDZKI,
DORADCA PODATKOWY

1_Paragraf 142 kanadyjskiej ustawy o podatku akcyzowym (RSC 1985, c E-15).

2_Stworzona w 1981 r. wspólnota 6 krajów Zatoki Perskiej (ZEA, Arabia Saudyjska, Bahrajn, Oman, Kuwejt i Katar), której celem jest wzmocnienie integracji i współpracy krajów w różnych obszarach.

3_Na dzień dzisiejszy VAT wprowadziła jedynie połowa państw członkowskich (ZEA – 2018 r., Arabia Saudyjska – 2018 r. oraz Bahrajn – 2019 r.), podczas gdy pełne funkcjonowanie transakcji wewnątrzspółnotowych przewidziano od momentu pełnej funkcjonalności systemu VAT we wszystkich sześciu krajach.

4_Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dalej: Dyrektywa VAT).

5_Art. 22 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 106) oraz paragraf 3 punkt 6 niemieckiej ustawy o VAT z dnia 26 listopada 1979 r. w wersji ogłoszonej w dniu 21 lutego 2005 r. (Federalny Dziennik Ustaw I s. 386).

6_Szósta dyrektywa Rady z dnia 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (dalej: VI Dyrektywa).

7_Szerzej patrz artykuł: Place of Supply of Acquired Goods – Transport by a “Third Party”; Patrick Wille; INTERNATIONAL VAT MONITOR, JULY/AUGUST 2005.

8_Wyrok Trybunału z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C-245/04 EMAG Handel Eder OHG przeciwko Finanzlandesdirektion für Kärnten.

9_Wyrok Trybunału z dnia 16 grudnia 2010 r. – Euro Tyre Holding BV przeciwko Staatssecretaris van Financiën (sprawa C-430/09).

10_Wyrok Trybunału z dnia 27 września

2012 r. – Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) przeciwko Finanzamt Plauen (sprawa C-587/10).

11_Wyrok Trybunału z dnia 26 lipca 2017 r. – „Toridas” UAB przeciwko Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (sprawa C-386/16).

12_Na marginesie warto dodać, iż w wyroku VSTR sama analiza transakcji łańcuchowej zesłała na dalszy plan, przysłonięta dość zaskakującymi konkluzjami w zakresie możliwości zastosowania stawki 0% w przypadku nieposiadania przez nabywcę numeru VAT któregośkolwiek kraju unijnego. Trybunał uznał wymóg statusu nabywcy jako podatnika VAT za jedynie formalny, który przy spełnieniu materialnego wymogu przemieszczenia towaru może nie pozbawiać prawa do zastosowania stawki 0% w transakcji wewnątrzspółnotowej dostawy towarów.

13_Wyrok Trybunału z dnia 3 września 2015 r. – UAB „Fast Bunkering Klaipėda” (FBK) przeciwko Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (sprawa C-526/13).

14_Wyrok Trybunału z dnia 19 grudnia 2018 r. – AREX CZ a.s. przeciwko Odvolací finanční ředitelství (sprawa C-414/17).

15_http://www3.mjv.rlp.de/rechtspr/DisplayUrteil_neu.asp?rowguid={7E-52B4DA-3B5C-4330-A9EA-C-7145C034D14}

16_http://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19416

17_Her Majesty Revenue and Customs.

18_Nota brytyjskich organów skarbowych nr VATPOSG3820.

19_W kontekście planowanej zmiany systemu podatku od wartości dodanej na tzw. system docelowy, który planowany jest na rok 2022.

20_Noty wyjaśniające w sprawie zmian

w zakresie unijnego podatku VAT w odniesieniu do procedur magazynu typu call-off stock, transakcji łańcuchowych i zwolnień wewnątrzspółnotowych dostaw towarów („szybkie rozwiązania na 2020 r.”).

21_Wyrok Trybunału z dnia 22 kwietnia 2010 r. w sprawach połączonych C-536/08 i C-539/08 Staatssecretaris van Financiën przeciwko X (C-536/08) oraz fiscale eenheid Facet BV / Facet Trading BV (C-539/08).

22_Por. m.in. interpretacja 0114-KDIP1-2.4012.715.2017.2.KT.

23_Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 28 czerwca 2018 roku (I FSK 1581/16).

24_Wyrok Trybunału z dnia 2 października 2014 r., Fonderie 2A przeciwko Ministre de l'Économie et des Finances (sprawa C-446/13).

25_Na podstawie opinii rzecznik generalnej J. Kokott przedstawionej w dniu 3 października 2019 r. w sprawie C-401/18, Herst, s.r.o./Odvolací finanční ředitelství, pkt 79.

Nowy jednolity plik kontrolny

– struktura JPK wraz z deklaracją VAT



JPK_VAT_new!



W ramach Tarczy Antykryzysowej, czyli programu wsparcia dla firm dotkniętych kryzysem, Ministerstwo Finansów odroczyło do 1 lipca 2020 r. obowiązek składania nowych JPK_VAT z deklaracją dla dużych przedsiębiorców. Co się zmienia i jakie nowe obowiązki czekają przedsiębiorców?

MAREK GOLEC, DORADCA PODATKOWY
PATRYK PIOTR SMĘDA, DORADCA PODATKOWY

Słowo wstępne

Na podstawie nowelizacji ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity Dz. U. z 2020 r. poz. 106 z późn. zm.) wprowadzonej ustawą z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2019 r. poz. 1520), a także na podstawie rozporządzenia wykonawczego Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2019 r. poz. 1988) z dniem 1 lipca 2020 r.¹ w polskim porządku podatkowo-prawnym ma nastąpić fundamentalna dla podatników podatku od towarów i usług zmiana, polegająca na zastąpieniu obowiązku składania podstawowych wersji deklaracji podatkowych, to jest VAT-7 oraz VAT-7K, przez obowiązek składania zintegrowanego jednolitego pliku kontrolnego, w strukturze którego znajdują się także dane odpowiadające deklaracji VAT.

Przybliżenie Czytelnikom tej zmiany jest intencją autorów, a zarazem przedmiotem niniejszego artykułu.

Na czym polega zmiana?

Aktualnie czynni i zarejestrowani podatnicy VAT są zobowiązani do składania deklaracji i osobno plików JPK. Zgodnie z projektowanymi rozwiązaniami dotychczasowe deklaracje VAT-7 i VAT-7K będą

Zgodnie z projektowanymi rozwiązaniami dotychczasowe deklaracje VAT-7 i VAT-7K będą przesyłane łącznie z informacją o ewidencji w jednym dokumencie elektronicznym JPK_VAT, w formie JPK V7M albo JPK V7K (dla rozliczeń kwartalnych).

przesyłane łącznie z informacją o ewidencji w jednym dokumencie elektronicznym JPK_VAT, w formie JPK V7M (dla rozliczeń miesięcznych) albo JPK V7K (dla rozliczeń kwartalnych).

Elementy nowego JPK_VAT określa przywołane rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług:

1. oznaczenie urzędu skarbowego, do którego jest składana deklaracja;

2. dane identyfikacyjne podatnika;

3. oznaczenie rodzaju rozliczenia:
a) miesięczne – w przypadku deklaracji składanej na podstawie art. 99 ust. 1 ustawy, albo
b) kwartalne – w przypadku deklaracji składanej na podstawie art. 99 ust. 2 i 3 ustawy;

4. oznaczenie okresu, za który jest rozliczany podatek od towarów i usług, zwany dalej „podatkiem”:

a) miesiąc i rok – dla deklaracji składanej na podstawie art. 99 ust. 1 ustawy, albo

b) kwartał i rok – dla deklaracji składanej na podstawie art. 99 ust. 2 i 3 ustawy;

5. oznaczenie wersji (kodu) deklaracji składanej na podstawie:

a) art. 99 ust. 1 ustawy albo

b) art. 99 ust. 2 i 3 ustawy;

6. oznaczenie daty sporządzenia;

7. wskazanie celu złożenia deklaracji – złożenie deklaracji albo korekta deklaracji;

8. dane niezbędne do obliczenia wysokości podatku należnego;

9.

dane niezbędne do obliczenia wysokości podatku naliczonego;

10.

dane niezbędne do obliczenia wysokości podatku lub zwrotu podatku wraz z oznaczeniem sposobu dokonania tego zwrotu;

11.

dotatkowe dane dotyczące rozliczenia.

Jakich podatników dotyczy zmiana?

Docelowo zmiana dotyczy wszystkich czynnych i zarejestrowanych podatników VAT. Zatem nowy JPK VAT, który obejmie część deklaracyjną i ewidencyjną, będą składać wszyscy podatnicy zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni począwszy od dnia 1 kwietnia 2020 r. obowiązkowo tylko podatnicy będący tzw. „dużymi” przedsiębiorcami w rozumieniu ustawy Prawo przedsiębiorców², a od dnia 1 lipca 2020 r. obowiązkowo także pozostali podatnicy (mikroprzedsiębiorcy, mali przedsiębiorcy, średni przedsiębiorcy). Niemniej jednak autorzy zwracają uwagę na proponowaną, wobec zagrożenia epidemiologicznego, zmianę legislacyjną przesuwającą ten obowiązek począwszy od dnia 1 lipca 2020 r. jednolicie dla wszystkich czynnych i zarejestrowanych podatników VAT niezależnie od ich statusu, jako przedsiębiorców na gruncie ustawy Prawo przedsiębiorców. Jednakże do korekt deklaracji i ewidencji składanych za okresy rozliczeniowe poprzedzające rozliczenie na nowych zasadach należy stosować regulacje prawne obowiązujące za okres, za który jest składana korekta deklaracji lub ewidencji (czyli korekty deklaracji i JPK_VAT złożonych pierwotnie na starych zasadach, składane będą również według starych zasad).

Od jakiej daty obowiązuje zmiana?

Z zastrzeżeniem uwagi wynikającej z planowej ustawy specjalnej od dnia 1 lipca 2020 r. nie będzie możliwości składania deklaracji VAT-7 i VAT-7K w inny sposób niż w formie nowego JPK_VAT.

Przy czym podatnicy niebędący tzw. „dużymi” przedsiębiorcami w rozumieniu ustawy Prawo przedsiębiorców, to jest:

1.

mikroprzedsiębiorcy, mali przedsiębiorcy oraz średni przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy – Prawo przedsiębiorców,

2.

organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa, sądy i trybunały oraz urzędy obsługujące te organy, w zakresie, w jakim są uznane za podatników podatku od towarów i usług na podstawie art. 15 ust. 1 i 6 ustawy,

3.

inne niż wymienione w pkt 2 państwowe jednostki budżetowe,

4.

jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki,

5.

związki metropolitalne,

6.

samorządowe jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe, utworzone przez jednostkę samorządu terytorialnego oraz urzędy obsługujące jednostkę samorządu terytorialnego działające w formie samorządowej jednostki budżetowej, jeżeli rozliczają się jako podatnicy VAT odrębnie od jednostki samorządu terytorialnego,

7.

agencje wykonawcze w rozumieniu przepisów o finansach publicznych,

8.

instytucje gospodarki budżetowej,

9.

Zakład Ubezpieczeń Społecznych oraz Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego,

10.

Narodowy Fundusz Zdrowia,

11.

podmioty lecznicze w rozumieniu ustawy o działalności leczniczej,

12.

szkoły i placówki niepubliczne, utworzone na podstawie ustawy o systemie oświaty lub na podstawie ustawy – Prawo oświatowe,

13.

Polska Akademia Nauk i utworzone przez nią jednostki organizacyjne,

14.

instytuty badawcze w rozumieniu ustawy o instytutach badawczych,

15.

państwowe i samorządowe instytucje kultury,

16.

jednostki publiczne radiofonii i telewizji,

17.

parki narodowe,

18.

Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej oraz wojewódzkie fundusze ochrony środowiska i gospodarki wodnej,

19.

Narodowy Bank Polski,

20.

Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych

— mają (według aktualnej treści ustawy nowelizującej) możliwość wcześniejszego składania JPK_VAT zgodnie z nowymi zasadami. Jeżeli jednak skorzystają z tej możliwości za okresy od dnia 1 kwietnia 2020 r., to wówczas nie będą już mogli wrócić do składania oddzielnych informacji o ewidencji zakupu i sprzedaży oraz deklaracji VAT-7 i VAT-7K na wcześniejszych zasadach.

Niemniej jednak, jak wspomniano, Ministerstwo Rozwoju z uwagi na zagrożenie epidemiologiczne przygotowuje specjalną ustawę dedykowaną dla przedsiębiorców. Zgodnie z doniesieniami medialnymi ulgi i ułatwienia skierowane do wyżej wymienionych mają dotyczyć regulowania należności na rzecz organów podatkowych oraz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, dopłat do kredytów, etc. Jednym z planowanych rozwiązań jest przesunięcie terminu wejścia w życie nowego JPK_VAT, a także zgłoszenia beneficjentów rzeczywistych do Centralnego Rejestru Beneficjentów Rzeczywistych (CRBR).

Jakich deklaracji dotyczy zmiana?

Nowe wersje pliku JPK_VAT będą miały zastosowanie wyłącznie do rozliczeń podatku VAT dokonywanych dotychczasowo w deklaracjach VAT-7 i VAT-7K. Co oznacza, że zintegrowany z deklaracją plik JPK_VAT nie będzie dotyczył pozostałych rodzajów deklaracji dla podatku VAT, takich jak: VAT-8 (WNT w określonych przypadkach), VAT-9M (import usług w niektórych przypadkach), VAT-10 (WNT nowych środków transportu), VAT-11 (WDT nowych środków transportu),

VAT-12 (usługi taksówek osobowych opodatkowanych ryczałtem), VAT-13 (deklaracja przedstawiciela podatkowego), VAT-14 (WNT paliw), VAT-21 (miejsce opodatkowania w przypadku sprzedaży wysyłkowej), VAT-23 (informacja o nabyciu wewnątrzwspólnotowym nowego środka transportu), VAT-26 (informacja o pojazdach samochodowych wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej).

Jakie będą warianty nowego pliku JPK_VAT?

Obowiązywać będą dwa warianty JPK_VAT, to jest JPK_V7M – dla podatników rozliczających się z podatku od towarów i usług miesięcznie oraz JPK_V7K – dla podatników rozliczających się z podatku od towarów i usług kwartalnie.

Dane wykazywane w nowym pliku JPK_VAT w jednej z dwóch wskazanych powyżej wersji będą składały się z dwóch odrębnych części: deklaracyjnej zastępującej dotychczas składane deklaracje VAT-7 albo VAT-7K oraz ewidencyjnej zastępującej dotychczas przesyłany plik JPK_VAT. Część deklaracyjna nie będzie zawierała znaczących różnic w porównaniu do aktualnych deklaracji VAT-7 i VAT-7K.

W części ewidencyjnej nastąpi natomiast rozszerzenie obowiązku informacyjnego w zakresie: oznaczania dostaw towarów i świadczenia usług prezentowanych za pomocą symboli GTU_01 – GTU_13; oznaczania procedur prezentowanych za pomocą symboli: SW, EE, TP, TT_WNT, TT_D, MR_T, MR_UZ, I_42, I_63, B_SPV, B_SPV_DOSTAWA, B_MPV_PROWIZJA, MPP, IMP; oznaczania dowodów sprzedaży prezentowanych za pomocą symboli: RO, WEW, FP; oznaczania dowodów zakupu prezentowanych za pomocą symboli: MK, VAT_RR, WEW.

Oznaczenia jakich dostaw towarów i świadczenia usług będą w JPK_VAT prezentowane za pomocą symboli: GTU_01 – GTU_13?

Pola wypełnia się dla całej faktury poprzez zaznaczenie „1” we właściwych polach odpowiadających symbolom od GTU_01 do GTU_13, w przypadku wystąpienia dostawy towaru lub świadczenia usługi w ewidencjonowanym dokumencie, bez wyodrębniania poszczególnych wartości, kwot podatku, itp. Pole pozostanie puste w przypadku, gdy dany towar lub usługa nie wystąpiły w dokumencie.

Dla towarów zostały przewidziane oznaczenia od GTU_01 do GTU_10, a dla usług zostały przewidziane oznaczenia od GTU_11 do GTU_13.

Co ważne, oznaczenia dostaw towarów i świadczenia usług nie dotyczą zbiorczych informacji o sprzedaży ewidencjonowanej na kasie rejestrującej oraz zbiorczych informacji o sprzedaży nieudokumentowanej fakturami oraz nieobjętej obowiązkiem prowadzenia ewidencji sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej. Oznaczeń dostaw towarów i świadczenia usług nie należy stosować także do transakcji zakupu skutkujących pojawieniem się VAT należnego (np. WNT, import usług).

Oznaczenia jakich procedur będą w JPK_VAT prezentowane za pomocą symboli: SW, EE, TP, TT_WNT, TT_D, MR_T, MR_UZ, I_42, I_63, B_SPV, B_SPV_DOSTAWA, B_MPV_PROWIZJA, MPP, IMP?

Pola wypełnia się dla całego dokumentu poprzez zaznaczenie „1” w każdym z pól odpowiadają-

Nazwa pola	Opis pola
GTU_01	Dostawa napojów alkoholowych – alkoholu etylowego, piwa, wina, napojów fermentowanych i wyrobów pośrednich, w rozumieniu przepisów podatku akcyzowym.
GTU_02	Dostawa towarów, o których mowa w art. 103 ust. 5aa ustawy.
GTU_03	Dostawa oleju opałowego w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym oraz olejów smarowych, pozostałych olejów o kodach CN od 2710 19 71 do 2710 19 99, z wyłączeniem wyrobów o kodzie CN 2710 19 85 (oleje białe, parafina ciekła) oraz smarów plastycznych zaliczanych do kodu CN 2710 19 99, olejów smarowych o kodzie CN 2710 20 90, preparatów smarowych objętych pozycją CN 3403, z wyłączeniem smarów plastycznych objętych tą pozycją.
GTU_04	Dostawa wyrobów tytoniowych, suszu tytoniowego, płynu do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich, w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym.
GTU_05	Dostawa odpadów – wyłącznie określonych w poz. 79–91 załącznika nr 15 do ustawy.
GTU_06	Dostawa urządzeń elektronicznych oraz części i materiałów do nich, wyłącznie określonych w poz. 7–9, 59–63, 65, 66, 69 i 94–96 załącznika nr 15 do ustawy.
GTU_07	Dostawa pojazdów oraz części samochodowych o kodach wyłącznie CN 8701 – 8708 oraz CN 8708 10.
GTU_08	Dostawa metali szlachetnych oraz nieszlachetnych – wyłącznie określonych w poz. 1–3 załącznika nr 12 do ustawy oraz w poz. 12–25, 33–40, 45, 46, 56 i 78 załącznika nr 15 do ustawy.
GTU_09	Dostawa leków oraz wyrobów medycznych – produktów leczniczych, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych objętych obowiązkiem zgłoszenia, o którym mowa w art. 37av ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne (Dz.U. z 2019 r. poz. 499, ze zm.).
GTU_10	Dostawa budynków, budowli i gruntów.
GTU_11	Świadczenie usług w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, o których mowa w ustawie z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1201 i 2538 oraz z 2019 r. poz. 730, 1501 i 1532).
GTU_12	Świadczenie usług o charakterze niematerialnym – wyłącznie: doradczych, księgowych, prawnych, zarządczych, szkoleniowych, marketingowych, firm centralnych (head offices), reklamowych, badania rynku i opinii publicznej, w zakresie badań naukowych i prac rozwojowych.
GTU_13	Świadczenie usług transportowych i gospodarki magazynowej – Sekcja H PKWiU 2015 symbol ex 49.4, ex 52.1.

cych symbolom: SW, EE, TP, TT, WNT, TT_D, MR_T, MR_UZ, I_42, I_63, B_SPV, B_SPV_DOSTAWA, B_MPV_PROWIZJA, MPP, w przypadku wystąpienia danej procedury w ewidencjonowanym dokumencie, bez wyodrębniania poszczególnych wartości, kwot podatku, itp. W przypadku gdy procedura nie wystąpiła, pole pozostawia się puste.

Oznaczenia jakich dowodów sprzedaży będą w JPK_VAT prezentowane za pomocą symboli: RO, WEW, FP?

Podaje się przez wybór odpowiedniego oznaczenia, tylko w przypadku wystąpienia w danym okresie rozliczeniowym określonego dowodu:

1.

RO – w przypadku dokumentu zbiorczego wewnętrznego zawierającego informację o sprzedaży z kas rejestrujących;

2.

WEW – w przypadku dokumentu wewnętrznego; przykład: przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przed-

siębiorstwa, dokument zbiorczy dotyczący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieewidencjonowanej na kasie rejestrującej;

3.

FP – w przypadku faktury, o której mowa w art. 109 ust. 3d ustawy o podatku od towarów i usług.

W przepisie tym dookreślono, że dla celów prowadzonej ewidencji faktury dotyczące sprzedaży zarejestrowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej są ujmowane w okresie, w którym zostały wystawione i nie

Nazwa pola	Opis pola
SW	Dostawa w ramach sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju, o której mowa w art. 23 ustawy.
EE	Świadczenie usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych, o których mowa w art. 28k ustawy.
TP	Istniejące powiązania między nabywcą a dokonującym dostawy towarów lub usługodawcą, o których mowa w art. 32 ust. 2 pkt 1 ustawy.
TT_WNT	Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów dokonane przez drugiego w kolejności podatnika VAT w ramach transakcji trójstronnej w procedurze uproszczonej, o której mowa w dziale XII rozdziale 8 ustawy.
TT_D	Dostawa towarów poza terytorium kraju dokonana przez drugiego w kolejności podatnika VAT w ramach transakcji trójstronnej w procedurze uproszczonej, o której mowa w dziale XII rozdziale 8 ustawy.
MR_T	Świadczenie usług turystyki opodatkowane na zasadach marży zgodnie z art. 119 ustawy.
MR_UZ	Dostawa towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, opodatkowana na zasadach marży zgodnie z art. 120 ustawy.
I_42	Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów następująca po imporcie tych towarów w ramach procedury celnej 42 (import).
I_63	Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów następująca po imporcie tych towarów w ramach procedury celnej 63 (import).
B_SPV	Transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu, opodatkowany zgodnie z art. 8a ust. 1 ustawy.
B_SPV_DOSTAWA	Dostawa towarów oraz świadczenie usług, których dotyczy bon jednego przeznaczenia na rzecz podatnika, który wyemitował bon zgodnie z art. 8a ust. 4 ustawy.
B_MPV_PROWIZJA	Świadczenie usług pośrednictwa oraz innych usług dotyczących transferu bonu różnego przeznaczenia, opodatkowane zgodnie z art. 8b ust. 2 ustawy.
MPP	Transakcja objęta obowiązkiem stosowania mechanizmu podzielonej płatności. Oznaczenie MPP należy stosować do faktur o kwocie brutto wyższej niż 15.000,00 zł, które dokumentują dostawę towarów lub świadczenie usług wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy.
IMP	Oznaczenie dotyczące podatku naliczonego z tytułu importu towarów, w tym importu towarów rozliczanego zgodnie z art. 33a ustawy (pole opcjonalne).

będą zwiększać wartości sprzedaży za ten okres (ponieważ sprzedaż została zarejestrowana na kasie rejestrującej i ujęta w raporcie fiskalnym dobowym oraz miesięcznym, w okresie rozliczeniowym, w którym co do zasady powstał obowiązek podatkowy). W celu uniknięcia korekt JPK_VAT za okresy wcześniejsze przyjęto zasadę, że właściwym będzie ujęcie faktury w części ewidencyjnej pliku JPK_VAT za miesiąc, w którym wystawiono fakturę, niezależnie od tego, w jakim okresie sprzedaż została ujęta w raporcie fiskalnym.

Oznaczenia jakich dowodów zakupu będą w JPK_VAT prezentowane za pomocą symboli: MK, VAT_RR, WEW?

Wykazuje się przez wybór odpowiedniego oznaczenia dowodu, w przypadku wystąpienia w danym okresie rozliczeniowym określonego dowodu zakupu:

1.

MK – w przypadku faktury wystawionej przez podatnika będącego dostawcą lub usługodawcą, który wybrał metodę kasową rozliczeń

określona w art. 21 ustawy o podatku od towarów i usług;

2.

VAT_RR – w przypadku faktury VAT RR, o której mowa w art. 116 ustawy o podatku od towarów i usług;

3.

WEW – w przypadku dokumentu wewnętrznego, przykład: dokonanie rocznej korekty podatku naliczonego w związku ze zmianą współczynnika odliczenia podatku naliczonego.

W jaki sposób zgłaszać ulgę na tzw. „złe długi” w nowym JPK_VAT?

Aktualnie zgodnie z art. 89a ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług wierzyciel obowiązany jest wraz z deklaracją podatkową, w której dokonuje korekty, zawiadomić o tej korekcie właściwego dla niego naczelnika urzędu skarbowego wraz z podaniem kwot korekty oraz danych dłużnika. Zawiadomienia o skorygowaniu podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego wierzyciel dokonuje na formularzu VAT-ZD. Obowiązek ten zostanie uchylony w następstwie

z nieuregulowaniem zapłaty należności przez podatnika VAT – dłużnika, nie będzie zobligowany do składania załącznika na formularzu VAT-ZD. Podatnik VAT – wierzyciel chcący skorzystać z tej ulgi wykona to poprzez oznaczenie pola wyboru w nowym pliku JPK_VAT.

W jaki sposób będzie należało przysłać nowy plik JPK_VAT?

Zgodnie z art. 99 ust. 11c ustawy o podatku od towarów i usług dodanym przez art. 1 pkt 17 lit. b ustawy nowelizującej z dnia 4 lipca 2019

W jakim terminie będzie należało przysłać nowy plik JPK_VAT?

Terminy przesyłania nowego pliku JPK_VAT nie ulegną zmianie: do 25. dnia następującego po miesiącu, w którym wystąpiły czynności opodatkowane objęte obowiązkiem ewidencjonowania.

Przy czym w przypadku plików JPK dla podatników VAT rozliczających się w cyklach miesięcznych (JPK_V7M) obowiązek ten będzie regulował dodany art. 109 ust. 3b⁴ ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym: „Podatnicy, o których mowa w art.

Terminy przesyłania nowego pliku JPK_VAT nie ulegną zmianie: do 25. dnia następującego po miesiącu, w którym wystąpiły czynności opodatkowane objęte obowiązkiem ewidencjonowania.

zintegrowania tej informacji w nowym JPK_VAT (JPK_V7M i JPK_V7K), co znajduje normatywne odzwierciedlenie w art. 1 pkt 13 lit. a ustawy nowelizującej z dnia 4 lipca 2019 r. zmieniającej art. 89a ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług: „Wierzyciel informuje o korekcie, o której mowa w ust. 1, właściwego dla niego naczelnika urzędu skarbowego w deklaracji podatkowej, w której dokonuje tej korekty”. Zatem począwszy od okresów objętych obowiązkiem przesyłania nowego JPK_VAT podatnik VAT – wierzyciel w stosunku cywilnoprawnym dokonując korekty in minus podatku należnego i podstawy opodatkowania w związku

r. deklaracje podatkowe dotyczące rozliczenia podatku VAT są (co do zasady) składane zgodnie z wzorem dokumentu elektronicznego w rozumieniu ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz. U. z 2019 r. poz. 700, 730 i 848), który **obejmuje deklarację i ewidencję** (podkreślenie autorów), o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług. Dokument elektroniczny ma być przesyłany w sposób określony w przepisach wydanych na podstawie art. 193a § 3 Ordynacji podatkowej i zgodnie z wymaganiami określonymi w tych przepisach³.

99 ust. 1, są obowiązani przysłać, na zasadach określonych w art. 99 ust. 11c, za każdy miesiąc do urzędu skarbowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, ewidencję, o której mowa w ust. 3, łącznie z deklaracją podatkową, w terminie do złożenia tej deklaracji”.

Natomiast w przypadku plików JPK dla podatników VAT rozliczających się w cyklach kwartalnych (JPK_V7K) obowiązek ten będzie regulował dodany art. 109 ust. 3c⁵ ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym: „Podatnicy, o których mowa w art. 99 ust. 2 i 3, są obowiązani przysłać do urzędu skarbowego, za pomocą

środków komunikacji elektronicznej, ewidencję, o której mowa w ust. 3, na zasadach określonych w art. 99 ust. 11c:

1.

za pierwszy i drugi miesiąc danego kwartału – w terminie do 25. dnia miesiąca następującego odpowiednio po każdym z tych miesięcy;

2.

za ostatni miesiąc danego kwartału, **łącznie z deklaracją** (podkreślenie autorów) – w terminie do złożenia tej deklaracji”.

Jaka będzie odpowiedzialność karna skarbową związaną z naruszeniem obowiązku składania nowego JPK_VAT za pomocą środków komunikacji elektronicznej?

Na gruncie Ordynacji podatkowej⁶ JPK stanowi informację podatkową w rozumieniu art. 82 § 1b tej ustawy. Natomiast zgodnie z art. 53 § 3o Kodeksu karnego skarbo-

wego użyte określenie „informacja podatkowa” ma znaczenie nadane w Ordynacji podatkowej. Zatem niezłożenie w terminie JPK_VAT będzie podlegało karom przewidzianym w Kodeksie karnym skarbowym⁷ za niezłożenie wymaganej informacji podatkowej.

Wedle art. 8o § 1 Kodeksu karnego skarbowego, kto wbrew obowiązkowi nie składa w terminie właściwemu organowi wymaganej informacji podatkowej, podlega karze grzywny do 12o stawek dziennych, popełniając przestępstwo karne skarbowe. W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu zabronionego określonego w art. 8o § 1 w związku z § 4 Kodeksu karnego skarbowego podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. Wypadkiem mniejszej wagi jest czyn zabroniony jako wykroczenie skarbowe, które w konkretnej sprawie, ze względu na jej szczególne okoliczności zawiera niski stopień społecznej szkodliwości czynu, w szczególności gdy uszczuplona lub narażona na uszczuplenie należność publicznoprawna nie przekracza ustawowego progu z art. 53 § 6 Kodeksu karnego skarbowego (to jest pięciokrotnej wyso-

kości minimalnego wynagrodzenia obowiązującego w czasie popełnienia czynu, w 2020 r. minimalne wynagrodzenie miesięczne wynosi 2600 zł), a sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego nie wskazują na rażące lekceważenie przez sprawcę porządku finansowo-prawnego lub reguł ostrożności wymaganych w danych okolicznościach, albo sprawca dopuszczający się czynu zabronionego, którego przedmiot nie przekracza kwoty małej wartości wskazanej w art. 53 § 14 Kodeksu karnego skarbowego (to jest dwustukrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia obowiązującego w czasie popełnienia czynu), czyni to z pobudek zasługujących na uwzględnienie (por. art. 53 § 8 Kodeksu karnego skarbowego). ↪



MAREK GOLEC,
DORADCA PODATKOWY



PATRYK PIOTR SMĘDA,
DORADCA PODATKOWY

1_Uwaga autorów. Projektowane zmiany zgodnie z ustawą nowelizującą miały wejść w życie z dniem 1 kwietnia 2020 r. w odniesieniu do niektórych kategorii podatników, jednakże z uwagi na sytuację epidemiologiczną w Polsce i na świecie planowane jest wydanie ustawy specjalnej, która między innymi przesunie termin wejścia w życie projektowanych zmian w zakresie zgłaszania jednolitego pliku kontrolnego na dzień 1 lipca 2020 r.

2_Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (tekst jednolity Dz.U.

z 2019 r. poz. 1292 z późn. zm.).

3_Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2016 r. w sprawie sposobu przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej ksiąg podatkowych oraz wymagań technicznych dla informatycznych nośników danych, na których te księgi mogą być zapisane i przekazywane (tekst jednolity Dz. U. z 2020 r. poz. 175 z późn. zm.).

4_Por. art. 109 ust. 3b dodany przez art. 1 pkt 23 lit. b ustawy z dnia 4 lipca 2019

r. (Dz. U. z 2019 r. poz. 1520) zmieniającej ustawę o podatku od towarów i usług.

5_Por. art. 109 ust. 3c dodany przez art. 1 pkt 23 lit. b ustawy z dnia 4 lipca 2019 r. (Dz. U. z 2019 r. poz. 1520) zmieniającej ustawę o podatku od towarów i usług.

6_Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2019 r. poz. 900 z późn. zm.).

7_Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (tekst jednolity Dz. U. z 2020 r. poz. 19 z późn. zm.).

Nierzetelne prowadzenie

**dokumentacji księgowej w związku
z art. 108 ustawy o VAT jako uzasadnienie
obawy, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie
wykonane**



*Nie każde nierzetelne prowadzenie dokumentacji
księgowej stanowi źródło uzasadnionej obawy niewykonania
zobowiązania podatkowego, nawet jeśli dotyczy obrotu
fakturami fikcyjnymi.*

Uzasadniona obawa, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane, to podstawowa przesłanka zabezpieczenia na majątku podatnika dokonywanego przez organy podatkowe w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej przed wydaniem decyzji określającej lub ustalającej¹. Podstawą zabezpieczenia przedwymiarowego, które odbywa się na podstawie zarządzenia zabezpieczenia wydanego zgodnie z art. 155a § 1 pkt 1 ustawy egzekucyjnej², jest decyzja organu podatkowego określająca przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego (wynikającego z decyzji organu podatkowego po przeprowadzeniu postępowania podatkowego) oraz stwierdzająca zabezpieczenie tego zobowiązania podatkowego. Ustawodawca w art. 33 § 1 o.p. wskazuje, że uzasadniona obawa zachodzi w szczególności, gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. Zatem jeśli organ podatkowy stwierdzi w toku kontroli lub postępowania podatkowego istnienie źródła uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego w postaci trwałego nieuiszczenia wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonywania czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję, to powinien dokonać zabezpieczenia i w tym celu wydać decyzję zabezpieczeniową.

Sytuacja się komplikuje, gdy źródłem uzasadnionej obawy są inne zdarzenia nieokreślone w o.p. jako „szczególne”. W doktrynie i orzecznictwie podkreśla się od lat, że dwie powyższe przesłanki nie są jedynymi powodującymi powstanie uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego. Organ podatkowy może wskazać na inne okoliczności, które tę obawę uzasadniają. Tymi przesłankami może być m.in. wysokość przybliżonych zobowiązań podatkowych w odniesieniu do sytuacji majątkowej podatnika oraz charakter transakcji i należności (nierzetelne dokumentowanie zdarzeń finansowych)³.

W ostatnich latach organy podatkowe często sięgają po przesłankę nierzetelnego prowadzenia dokumentacji podatkowej jako pewnego faktu, który budzi uzasadnioną obawę niewykonania zobowiązań podatkowych⁴. W świetle art. 193 o.p. kryterium uznania księgi podatkowej za dowód tego, co z jej zapisów wynika, jest rzetelność i niewadliwość jej prowadzenia. Księgi podatkowe uważa się za rzetelne, jeżeli dokonywane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty⁵. Nierzetelne prowadzenie ksiąg podatkowych organy podatkowe lub celno-skarbowe stwierdzają m.in. w postępowaniach prowadzących do wydania decyzji określających kwoty podatku od towarów i usług na podstawie art. 108 ustawy o VAT, tj. w sytuacji, gdy podatnik wystawia faktury VAT niedokumentujące rzeczywistych zdarzeń gospodarczych⁶. Zastosowanie art. 108 ustawy o VAT obejmuje bardzo szerokie spektrum przypadków, ale najczę-

ściej z zabezpieczeniem związana jest fikcja obrotu. Przykładowo ta fikcja może być oparta na wymianie faktur między podmiotami nieistniejącymi. Nie ulega wątpliwości, że samo posiadanie faktury VAT nie uprawnia do odliczenia. Musi być to bowiem faktura prawidłowa pod względem podmiotowym i przedmiotowym, tj. dokumentująca faktyczną transakcję między wymienionymi w niej podmiotami. W przeciwnym wypadku, gdy choć jeden z elementów udokumentowanego nią stosunku prawnego nie odpowiada stanowi rzeczywistości, organ podatkowy ma prawo taką fakturę kwestionować, a w konsekwencji pozbawić podatnika prawa do odliczenia na podstawie takiej faktury. Jednym z takich przypadków jest niewątpliwie sytuacja, gdy fakturę wystawia podmiot nieistniejący, tj. m.in. stwarzający jedynie pozory prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej. W rozumieniu art. 96 ust. 9 ustawy o VAT „podatnikiem nieistniejącym” jest podmiot gospodarczy, co do którego organ na podstawie czynności sprawdzających stwierdza, że mimo zarejestrowania jako podatnik VAT nie prowadzi on działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, co odnosi się w szczególności do przypadków, gdy w ogóle nie istnieje jako podmiot gospodarczy bądź stwarza jedynie formalne pozory prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, podczas gdy faktycznie tej działalności nie prowadzi – wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 kwietnia 2018 r., I FSK 1058/16.

Faktury wystawione przez powyższe podmioty nie mogą stanowić podstawy do rozliczeń podatkowych, zatem nie mogą być podstawą odliczeń, jak i źródłem podatku należnego. Aby zatem mówić o podatku od towarów i usług, musi zaistnieć czynność. Każda czynność wywierając w systemie VAT pełne skutki charakterystyczne dla czynności opodatkowanej musi cechować się stroną materialną oraz stroną formalną. Czynność nie posiada strony materialnej, gdy nie została faktycznie przeprowadzona (została

bądź zaistniało w innych rozmiarach albo między innymi podmiotami. Ponadto należy zauważyć, że rozliczenie podatku VAT jest mocno sformalizowane, a podstawę tego rozliczenia stanowią faktury i ewidencje. Stwierdzenie nierzetelności dowodu księgowego to zakwestionowanie zgodności z rzeczywistością prawdziwości dokonywanych w nich zapisów. A zatem faktury dokumentujące dostawę bądź nabycie usług czy towarów, które w rzeczywistości nie zostały wykonane przez podmiot wystawiający, nie posiadają

określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania, wysokość podatku należnego, kwoty podatku naliczonego obniżające kwotę podatku należnego i kwotę podatku podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu oraz inne dane służące do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej, a w przypadkach określonych w art. 120 ust. 15, art. 125, 134, 138 – dane określone tymi przepisami niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej. Ewidencje określone w art. 109 ust. 3 ustawy

Na podstawie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług **każda nieprawidłowość** w zakresie zapisu w ewidencji zakupów lub sprzedaży VAT powodująca, że nie odzwierciedla ona stanu rzeczywistego, **czyni ją nierzetelną** w rozumieniu art. 193 § 1 i § 2 o.p.

tylko udokumentowana). Czynność taka nie powoduje powstania obowiązku podatkowego ani prawa do odliczenia, ale zgodnie z art. 108 ustawy o VAT powoduje obowiązek zapłaty podatku. Obowiązek podatkowy i prawo do odliczenia ustawa o VAT wiąże z dostawą towarów lub usług albo nabyciem towarów lub usług, a nie z wystawieniem faktury. Faktura stanowiąca podstawę do odliczenia lub zapłaty podatku VAT musi być poprawna nie tylko z formalnego punktu widzenia, ale także odzwierciedlać prawidłowy przebieg zdarzeń gospodarczych. Nie można uznać za prawidłową faktury, która niezgodnie z jej treścią wykazuje zdarzenie gospodarcze, które w ogóle nie zaistniało

cech dowodu księgowego, albowiem nie odzwierciedlają rzeczywistego przebiegu operacji gospodarczych. Na podstawie treści faktur otrzymanych i wystawionych przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym są sporządzane ewidencje sprzedaży i zakupu, a dane wynikające z ewidencji są podstawą do obliczenia podatku i wypełnienia deklaracji podatkowej. Z treści art. 109 ust. 3 ustawy o VAT wynika, że podatnicy, z wyjątkiem podatników wykonujących wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 i 82 ust. 3 oraz zwolnionych od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9, są obowiązani prowadzić ewidencję zawierającą: kwoty określone w art. 90, dane niezbędne do

o podatku VAT są księgami, o których mowa w art. 3 pkt 4 o.p. Na podstawie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług każda nieprawidłowość w zakresie zapisu w ewidencji zakupów lub sprzedaży VAT powodująca, że nie odzwierciedla ona stanu rzeczywistego, czyni ją nierzetelną w rozumieniu art. 193 § 1 i § 2 o.p.

Uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego jest pojęciem nieostrym. Dlatego też organy podatkowe mają tu pewną swobodę w dokonaniu zabezpieczenia na majątku podatnika. Dodatkowo należy zaznaczyć, iż charakter dowodów w postępowaniu w sprawie zabezpieczenia należności w trybie art. 33 o.p. różni się zasadniczo od klasycznego

postępowania dowodowego. Celem organu prowadzącego postępowanie zabezpieczające nie jest bowiem udowodnienie w sposób pewny (co jest istotą dowodu), iż zobowiązanie nie zostanie wykonane. Ma on jedynie wykazać, iż „obawa niewykonania zobowiązania podatkowego” istnieje w dniu wydania decyzji oraz że jest ona uzasadniona. Organy podatkowe nie są zobowiązane do udowodnienia faktu, że zobowiązanie nie zostanie wykonane, lecz jego uprawdopodobnienia. Uprawdopodobnienie nie prowadzi do pewności, lecz jedynie daje lub wskazuje na prawdopodobieństwo istnienia lub nieistnienia faktu⁷. Niemniej jednak obowiązek uprawdopodobnienia występuje z reguły wówczas, gdy dokładne przeprowadzenie postępowania dowodowego, a więc dającego pewność co do istnienia faktów prawotwórczych, nie jest praktycznie możliwe lub celowe

– wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 5 lutego 2020 r., I SA/Gd 1662/19. Nierzetelne prowadzenie dokumentacji księgowej i związane z tym zawyżanie kwot podatku naliczonego do odliczenia stwarzają domniemanie, że podatnik nie wywiąże się z obowiązku, który zostanie określony w przyszłości w decyzji wymiarowej.

Na koniec należy zauważyć, że nie każda nierzetelność w prowadzeniu ksiąg podatkowych stwarza uzasadnioną obawę niewykonania zobowiązania podatkowego. Musi to być nierzetelność będąca źródłem obawy, np. nie powinno dokonywać się zabezpieczenia na tej przesłance u podatnika wypłacalnego, u którego nierzetelność dotyczy małej kwoty, co do której nie ma wątpliwości, iż będzie mogła być wyegzekwowana w postępowaniu egzekucyjnym po dokonaniu wy-

miaru podatku. Należy pamiętać, że zabezpieczenie nie jest egzekucją. Celem zabezpieczenia jest zapewnienie środków dla późniejszej egzekucji, która wydaje się w dniu zabezpieczenia zagrożona, dlatego korzystanie z tej instytucji nie powinno odbywać się z automatu, na zasadzie, że skoro wystąpiła nierzetelność ksiąg podatkowych, to z niej wynika uzasadniona obawa. Nierzetelność powinna być rozpatrywana w całokształcie faktów, które się na nią składają (np. inaczej należy traktować nierzetelność dokumentacji wynikającą z wprowadzania fikcyjnych faktur do obrotu, a inaczej wynikającą z faktu błędnej interpretacji przepisu podatkowego). ↪



RADOSŁAW MAŁEK
DORADCA PODATKOWY

1 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r., poz. 900 z późn. zm.) – dalej „o.p.” – w art. 33 wskazuje przesłanki dokonania zabezpieczenia przedwymiarowego.

2 Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2019 r., poz. 1438 z późn. zm.) – dalej „ustawa egzekucyjna”.

3 Por. np. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 29 kwietnia 2016 r., I FSK 2058/16; z dnia 7 lipca 2016 r., I FSK 178/15; z dnia 8 września 2016 r., I FSK 349/15; z dnia 12 października 2016 r., I FSK 756/15; z dnia 10 stycznia 2017 r., I FSK 1980/16. L. Etel (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, opublikowano: LEX/el. 2020.

4 Warunki uznania ksiąg podatkowych za dowód tego, co z ich zapisów wynika, określa art. 193 o.p. w związku z art. 3 pkt 4 o.p., gdzie ustawodawca stwierdza, że za księgi podatkowe uważa się księgi rachunkowe, podatkową księgę przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia do celów podatkowych na podstawie odrębnych przepisów obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci.

5 Art. 193 § 2 o.p.; zgodnie z art. 22

ust. 1 zd. 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2019 r., poz. 351 z późn. zm.) dowody księgowe powinny być rzetelne, to jest zgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej, którą dokumentują, kompletne, zawierające co najmniej dane określone w art. 21 oraz wolne od błędów rachunkowych.

6 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r., poz. 106 z późn. zm.) – dalej „ustawa o VAT” – w art. 108 ust. 1, który stanowi, że w przypadku, gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty, określa szeroki zakres przedmiotowy i podmiotowy. Art. 108 ustawy o VAT to rodzaj pewnej sankcji nałożonej w drodze decyzji na podatnika w postaci nakazu zapłaty podatku pomimo braku czynności podlegającej opodatkowaniu (jeśli sprawa dotyczy fikcyjnego obrotu).

7 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 21 grudnia 2011 r., I SA/Gd 1011/11 – uzasadniona obawa to taka, która ma swoje źródło w obiektywnie stwierdzonym stanie faktycznym sprawy, jednakże ocena, czy zaistniała ona w konkretnym przypadku, pozostawiona została do uznania organu

podatkowego. Uznanie to nie może oznaczać dowolności działania, lecz powinno być oparte na całokształcie okoliczności faktycznych i prawnych, w sposób czytelny uprawdopodobnione dla podatnika w uzasadnieniu decyzji. Pojęcia „uzasadnionej obawy, że zobowiązanie nie zostanie wykonane”, z uwagi na jego rozległy zakres, ustawodawca nie zdefiniował. Zdarzenia wymienione w art. 33 § 1 zd. 1 in fine o.p. są jedynie mieszczącymi się w ogólnej formule przykładami zachowania sugerującego zaistnienie przesłanki ustawowej. Są to „trwałe zaprzestanie regulowania zobowiązań o charakterze publicznoprawnym” lub „dokonywanie czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję”. Nic nie stoi zatem na przeszkodzie, aby organ podatkowy orzekający o zabezpieczeniu wskazał na inne okoliczności, które tę obawę też uzasadniają. Chodzi o takie działania podatnika lub sytuacji z nim związane, które wpływają na stan majątkowy podatnika w kontekście przewidywanych zobowiązań i możliwości przeprowadzenia skutecznej egzekucji. Z uzasadnioną obawą niewykonania zobowiązania mamy więc do czynienia przede wszystkim w razie trudnej sytuacji finansowej podmiotu zobowiązanego, ewentualnie w przypadku działań skierowanych na wyzbywanie się majątku.

Ryzyko podatkowe

– rozważania o bezpieczeństwie



Szczególnym rodzajem ryzyka biznesowego jest ryzyko podatkowe, w swym występowaniu, można powiedzieć, tworzy charakterystyczne zjawisko, odnoszące się bezpośrednio do dalszego bytu – istnienia biznesu. W zasadzie każda organizacja napotyka na ryzyko związane, pośrednio czy bezpośrednio, z podatkami, próbuje podejmować różne działania, lecz wiele z nich realizuje często w sposób niesformalizowany i zwyczajowy.

MAREK HOFFMAN, DORADCA PODATKOWY

Na wstępie wyjaśnić należy, czym jest owo ryzyko? W literaturze możemy odnaleźć wiele definicji, wskazujących na: możliwość, że coś się nie uda; na prawdopodobieństwo powstania szkody; na niepewność związaną z przyszłymi wydarzeniami; na przyszlą niepewność wyników wcześniejszych decyzji; na prawdopodobieństwo powstania negatywnego zjawiska i jego skutków. Możemy postawić sobie pytanie – co z owym ryzykiem począć? Odpowiedź nie jest prosta. Z pewnością należy dążyć do eliminacji negatywnych skutków tego zjawiska. Musimy się jednak pogodzić z tym, że nigdy nie będzie możliwe jego całkowite wyeliminowanie. Od wieków ryzyko jest ściśle związane z tworzeniem, choć większość wynalazków prawdopodobnie zrodziła się z pragnienia jego wyeliminowania lub bezpośrednio zmierzania się z nim.

Występowanie ryzyka podatkowego w zasadzie opiera się na zdarzeniach, które pojmujemy jako: zmianę, nieprzewidywalność, zrozumienie, pułapkę, sankcję, represję, ... Obecnie jesteśmy świadkami przebudowy systemu podatkowego, obserwujemy wiele zmian w systemie prawnym. Przykładowo: wejście w życie z początkiem 2019 roku Pakietu Małych i Średnich Przedsiębiorstw to ponad 50 różnych zmian; obserwujemy duże tempo prac nad zmianami w ustawodawstwie, przepisy tworzone są i zatwierdzane w kilka godzin, konsultacji dokonuje się dopiero po wprowadzeniu zmian; stosuje się późniejsze objaśnienia, następnie wyjaśnienia do

objaśnień (np. schematy podatkowe – ponad 100 stron objaśnień); publikacje ministerstwa finansów charakteryzuje nieostra różnica pomiędzy objaśnieniami, a wyjaśnieniami (objaśnienia bowiem Minister Finansów wydaje na podstawie ustawy ordynacja podatkowa, które chronią podatnika, natomiast wyjaśnienia nie – brak zatem podstawy prawnej do ochrony), zamienne stosowanie słownictwa – objaśnienia i wyjaśnienia wprowadza chaos w stosowaniu podstawy prawnej.

Znamiennym przykładem ryzyka są także wprowadzane przez ustawodawcę sankcje i represyjność; dowodem w tym przypadku mogą być ostatnie regulacje:

- biała lista podatników oddana do dyspozycji podatnikom 1 września 2019 roku (nabywcy, którzy płacą za transakcję o wartości przekraczającej 15 000 zł, za przelew na konto spoza białej listy w PIT i CIT nie zaliczą wydatku do kosztów uzyskania przychodów, a jeżeli ich nie ma, nabywca musi powiększyć swój przychód, w rozliczeniu VAT nabywca ponosi solidarną odpowiedzialność z dostawcą za nierozliczony VAT z tytułu tej transakcji.);
- zastosowanie obowiązkowej metody podzielonej płatności (chodzi o faktury o wartości brutto powyżej 15 000 zł i dotyczące towarów wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy o VAT, sprzedawca może ponieść sankcję za nieoznaczenie faktury słowami „mechanizm podzielonej płatności”. Sprzedawcy grozi sankcja 30% w VAT – naliczona tylko od kwoty podatku przypadającej na

fakturze na dostawę towarów lub usług wymienionych w załączniku nr 15, natomiast nabywca może ponieść sankcje za brak zapłaty metodą podzielonej płatności, ale tylko wtedy, gdy sprzedawca oznaczył fakturę słowami „mechanizm podzielonej płatności”. Nabywcy, który miał obowiązek przelać należność metodą podzielonej płatności, a zapłacił poza tą metodą, grozi 30% sankcja w VAT. Dalej nabywca może odpowiadać solidarnie za VAT sprzedawcy, jeśli kwota na fakturze nie przekroczy 15 000 zł, a dotyczy towarów z załącznika nr 15, ponadto nabywca nie ma prawa zaliczyć wydatku opłaconego poza „mechanizmem podzielonej płatności” do kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym, także nabywca nie uniknie sankcji w podatku dochodowym, nawet jeśli sprzedawca wpłacił całą kwotę VAT z faktury, a więc tak czy inaczej nie ma prawa zaliczyć wydatku do kosztów, nabywca nie uniknie konsekwencji w podatku dochodowym (brak prawa do odliczenia kosztów i 30% sankcji w VAT – wynika to z objaśnień podatkowych Ministra Finansów);

- dobrym przykładem ryzyka podatkowego są sankcje wynikające z nieprawidłowości związanych z raportowaniem schematów podatkowych, (przepisy przewidują dwie grupy sankcji, pierwsza określona w ustawie ordynacja podatkowa, za brak procedury przeciwdziałania nieraportowaniu schematów podatkowych przez podmioty obowiązane – dotyczy to promotorów, także przez

podmioty zatrudniające promotorów, kary mogą wynosić do 10 mln zł, druga grupa stanowi sankcje z kodeksu karno-skarbowego za uchybienia w procesie raportowania, nowe przepisy przewidują kary grzywny do ponad 20 mln zł za nieraportowanie schematu lub spóźnione złożenie raportu, dodatkowo ustawodawca przewidział kary grzywny za posługiwanie się nieważnym numerem schematu podatkowego na kwotę ponad 7 mln zł;

- wystawianie fikcyjnych faktur VAT lub ich fałszowanie może być surowo karane, zastosowane kary są przewidziane za świadome przerabianie, podrabianie, używanie sfałszowanych lub też wystawianie tzw. pustych faktur, łącznie z pozbawieniem wolności w przypadku najcięższych oszustw (w ostatnim przypadku wyznaczono maksymalną karę zagrożenia pozbawienia wolności do 25 lat).

Kolejnym obszarem ryzyka, zgodnie z zapisami ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu jest zgłaszanie beneficjentów rzeczywistych spółek do Centralnego Rejestru Beneficjentów Rzeczywistych przez instytucje obowiązane w zakresie AML (Anti Money Laundering). Wśród doradców podatkowych osobiście obserwuję obecnie dużą niechęć do spełniania obowiązków wynikających z ustawy. Zdaniem niektórych doradców podatkowych wynika to jednak z niezrozumienia samej ustawy (jest to niechęć do obowiązków, które wcale nie wynikają z ustawy) lub z faktu, iż ustawa nie precyzuje bardzo konkretnie, na czym miałyby polegać zachowania wybranych podmiotów (co można traktować jako pewną swobodę w doborze narzędzi niezbędnych do osiągnięcia celów ustawy, a więc również jako szansę, a nie zagro-

żenie). Pewne wątpliwości mogą budzić również kwestie związane z relacją obowiązku raportowania do tajemnicy zawodowej. Problemem jest również brak dostępu do profesjonalnych usług i narzędzi, które wspomagałyby doradców we wdrażaniu AML (tak jak specjalistyczne firmy i narzędzia pomagały wdrażać RODO), co jednak powoli się zmienia.

Masowe niestosowanie ustawy AML przez podatników jest w mojej ocenie jednym z większych ryzyk, jak również może być wykorzystywane przedmiotowo w związku z indywidualnymi sprawami prowadzonymi przed doradców podatkowych. Należy podkreślić, iż w przypadku naruszeń ustawy AML przez instytucję obowiązaną możliwe jest nałożenie na nią kary administracyjnej. Kara finansowa może być liczona nawet w milionach złotych, a w konsekwencji może dojść także do cofnięcia koncesji lub zezwolenia albo wykreślenia z rejestru działalności regulowanej.

Nowe ryzyka wniesie wdrożenie ustawy o zmianie ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione, w której przewiduje się między innymi: rozszerzenie katalogu czynów zabronionych objętych tą regulacją; zastosowanie ustawy wobec podmiotów zagranicznych – jeżeli czyn zabroniony zostanie popełniony w Polsce lub, mimo że został popełniony za granicą, w Polsce będą materializowały się jego skutki; podwyższenie wysokości kar pieniężnych do 30 mln zł, a w ściśle określonych przypadkach nawet do 60 mln zł; wdrożony zostanie szeroki wachlarz środków zapobiegawczych, w tym m.in.: zakaz ubiegania się o zamówienia publiczne, zakaz promocji i reklamy, zakaz wykonywania określonej działalności, wprowadzenie zarządu komisarycznego na czas trwania postępowania i wiele

innych nowych rozwiązań. Brak odpowiednich mechanizmów oraz powiązanych z nimi procedur uniemożliwi firmom efektywną obronę przed wysokimi sankcjami finansowymi i innymi środkami o charakterze karnym.

Wiele regulacji budzi szereg wątpliwości oraz kontrowersji, np. w podatku u źródła czy MDR. Istotny wpływ na wzrastające ryzyko podatkowe ma także współpraca Krajowej Administracji Skarbowej z podatnikami. Przykładowo: obecna praktyka w zakresie procesu wydawania interpretacji indywidualnych budzi ogromne obawy podatników. Mnożące się wezwania do uzupełniania stanów faktycznych, obliczanie dodatkowych opłat na podstawie odrębnego oceniania mnogości tych stanów i zadawanych pytań w ocenie podatników mają na celu przedłużenie trzymiesięcznego terminu na wydanie interpretacji oraz pobieranie wyższych opłat.

Przedsiębiorcy powinni identyfikować obszary swojej działalności szczególnie narażone na ryzyko wystąpienia nieprawidłowości, a następnie wdrożyć skuteczne systemy zapobiegawcze.

Ostatnie miesiące przyniosą kolejne skumulowane w czasie zmiany w zakresie podatków, ryzyko podatkowe stale wzrasta. Część zmian ma charakter fundamentalny i istotnie wpływa na działania podatników. Podatnicy zaczynają nerwowo reagować, poszukując bezpiecznych rozwiązań.

W zasadzie przepisy podatkowe nie definiują ryzyka podatkowego. Pojawiają się odrębne pojęcia i systemy mające na celu zarządzanie podatkami oraz zarządzanie ryzykiem podatkowym.

Wspomnieć w tym miejscu należy o systemie „Compliance”, który może posłużyć przedsiębiorcom i ich organizacjom do zapewnienia działań zgodnych z przepisami pra-

wa, normami postępowania oraz dobrowolnie przyjętymi wewnętrznymi regułami. Wprowadzony system w konsekwencji może zostać wykorzystany do zapobiegania stratom finansowym lub utracie reputacji. Zatem dla organizacji biznesowych zawsze jego pewien obszar będzie powiązany ze źródłami ryzyka, także podatkowych.


Praktycy wskazują na dwa rodzaje źródeł występowania ryzyka podatkowego: zewnętrzne i wewnętrzne. Te zewnętrzne są niezależne od nas, rozproszone pozostają w sferze niedostępnej dla podatnika. Zarządzający nie mają na nie wpływu, a ich identyfikacja pozostaje dla nich w obszarze wycucia i wyobraźni. Przykładem zewnętrznych źródeł ryzyka podatkowego mogą być między innymi: skomplikowane i często zmieniające się przepisy podatkowe; ocena trendów w globalnej i krajowej sytuacji społeczno-polityczno-gospodarczej; działania organów podatkowych dążących do osiągnięcia jak najwyższych wpływów budżetowych z tytułu poboru podatków; zmieniające się uwarunkowania rynkowe kontrahentów; podmioty powiązane, kształtujące i wpływające na ryzyko sporządzania dokumentacji cen transferowych; zmieniająca się wykładnia przepisów podatkowych; rozbieżne interpretacje organów podatkowych i orzecznictwa sądowego; czynniki techniczne, systemy informatyczne; brak dostępu do interpretacji podatkowych i orzecznictwa podatkowego; dostęp do specjalistycznych publikacji, a także medialny szum informacyjny.

Identyfikacja źródeł zewnętrznych pozostaje dla podatnika niezależna, wobec tego pozostaje jedynie przyjąć pozycję obserwatora, oceniając możliwość wystąpienia ryzyka i w odpowiednim czasie oraz odpowiedni możliwy sposób reagować na pojawienie się zagrożenia. Nato-

miast wewnętrzne ryzyka zależne są od podatników, mogą być, jak już wcześniej wspomniałem, ograniczane na przykład poprzez odpowiedni system zarządzania. Do wewnętrznych źródeł ryzyka podatkowego przykładowo można zaliczyć: brak wewnętrznych procedur; brak monitorowania zmian prawa podatkowego; dokonywanie transakcji z podmiotami powiązanymi; nabywanie usług niematerialnych (marketingowych, doradczych); transakcje opodatkowane podatkiem PCC (nabywanie udziałów, akcji, podwyższenie kapitału, pożyczki); transakcje przejęć i fuzji; refakturowanie istotnych kosztów; świadczenie usług zwolnionych z VAT (finansowych, medycznych, edukacyjnych); transakcje dotyczące nieruchomości, gruntów, w kontekście pierwszego zasiedlenia; zasady ustalania obowiązku podatkowego (terminy wystawiania faktur, odpisy amortyzacyjne); zasady zaliczania wydatków do kosztów – także kosztów NKUP; czynniki ludzkie – niewystarczająca wiedza pracowników, słabe kwalifikacje kadry zarządczej, księgowej, niewłaściwy podział obowiązków, niewłaściwa wymiana informacji w firmie; a także: brak decyzji o wyborze osoby odpowiedzialnej za zarządzanie ryzykiem podatkowym; nieodpowiednia weryfikacja decyzji organów podatkowych; błędna analiza wydanych na wnioski indywidualnych interpretacji podatkowych; raportowanie schematów podatkowych i wiele innych...

Powstawaniu ryzyka wewnętrznego można skutecznie zapobiegać, prowadząc odpowiednie działania. Wydaje się zatem, że tworzenie systemu zarządzania ryzykiem podatkowym jest ważne. Aby się zabezpieczyć, specjaliści, eksperci proponują stworzyć skuteczne systemy zarządzania ryzykiem. Te systemy to pewien zbiór metod i działań zmierzających do obniżenia stopnia oddzia-

ływania ryzyka na funkcjonowanie biznesu, posłużą one bowiem do podejmowania optymalnych decyzji, których celem może być zabezpieczenie operacyjnej efektywności biznesu i zarządzających nim osób, a zastosowane metody i działania mogą identyfikować precyzyjnie obszary jego występowania. Wdrażanie takich systemów powinien cechować pewien indywidualizm, który musi być dopasowany do każdej organizacji i jej środowiska biznesowego. Jednak w zasadzie każdy podatnik zawsze powinien indywidualnie podjąć wcześniej świadomą decyzję o wprowadzeniu działań związanych z zarządzaniem ryzykiem. Na wstępie należałoby zeweryfikować własną strukturę organizacyjną, typując główne obszary występowania zagrożeń, dzieląc je na źródła wewnętrzne i zewnętrzne. Następnie wybrać osoby odpowiedzialne za zarządzanie ryzykiem podatkowym, najlepiej doradcę podatkowego, który opracuje i wdroży wewnętrzne procedury, będzie stale je weryfikował, monitorował zagrożenia zewnętrzne oraz reagował na zmiany i wspierał bieżące działania. Takie podejście może w znacznym stopniu przyczynić się do ograniczenia ryzyka, tym samym do późniejszego, spokojniejszego snu.

Ograniczanie ryzyka podatkowego w dzisiejszych czasach to dla podatnika szekspirowskie być albo nie być, wymaga od niego przede wszystkim: świadomości, wiedzy, zrozumienia otaczającego środowiska oraz wprowadzenia odpowiednich technik zarządzania. 



MAREK HOFFMAN
DORADCA PODATKOWY

VAT w Trybunale

podsumowanie ostatniego
kwartału



Od początku grudnia 2019 r. do końca lutego 2020 r. zapadły jedynie 2 orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach VAT. Jeden z nich dotyczył kwalifikacji dla celów VAT wynajmu miejsc do cumowania łodzi, a drugi – dużo bardziej interesujący – ponoszenia kosztów za kogoś innego (a zatem potencjalnego obowiązkowego „refakturowania”).

SPRAWA SEGLER – VEREINIGUNG

Dwie sprawy rozstrzygnięte w omawianym okresie zakończyły się dwoma wyrokami Trybunału zapadłymi w tym samym dniu – 12 grudnia 2019 r. W pierwszej z nich¹ stowarzyszenie, którego celem jest wpieranie żeglarstwa i sportu motorowodnego, zarządzało miejscami do cumowania łodzi. Miejsca te pozostawały do dyspozycji członków stowarzyszenia. W przypadku niewykorzystania miejsca, miejsca były wykorzystane przez inne osoby.

Stowarzyszenie zastosowało do tych usług obniżoną stawkę VAT, która jednak została zakwestionowana przez urząd skarbowy. Obniżenie stawki – zdaniem Stowarzyszenia – mogło mieć miejsce, ponieważ zgodnie z załącznikiem do Dyrektywy VAT, jak również zgodnie z przepisem prawa niemieckiego obniża się stawkę VAT dla usług zapewniania „zakwaterowania w obiektach wypoczynkowych” i „miejsc do parkowania przyczep kempingowych” (na gruncie Dyrektywy) oraz „krótkookresowego wynajmu miejsc kempingowych” (na gruncie ustawy niemieckiej).

Trybunał przy rozstrzygnięciu sprawy stanął na stanowisku, że terminy użyte w załączniku nr III Dyrektywy (który określa towary i usługi, do których można stosować obniżone stawki) powinny być interpretowane zgodnie ze swoim zwykłym znaczeniem. Dodatkowo, przepisy te ustanawiają wyjątek od generalnej zasady opodatkowania stawką podstawową. Sąd unijny założył, że przepisy mające charakter wyjątku od zasady należy interpretować w sposób ścisły. Po drugie, pojęcia użyte

W załączniku nr III Dyrektywy VAT prawodawca Unii umożliwia obniżenie stawek dla towarów i usług służących zaspokojeniu potrzeb socjalnych lub kulturalnych. Tymczasem cumowanie łodzi nie odpowiada tym celom.

w załączniku III do dyrektywy w sprawie VAT powinny być interpretowane zgodnie ze zwykłym znaczeniem danych terminów.

Cumowanie łodzi nie jest tymczasem literalnie objęte terminami zakwaterowania czy też miejsc do parkowania przyczep kempingowych.

Taką wykładnię – zdaniem Trybunału – potwierdzają cele przepisów o obniżonych stawkach VAT. W załączniku nr III Dyrektywy VAT prawodawca Unii umożliwia obniżenie stawek dla towarów i usług służących zaspokojeniu potrzeb socjalnych lub kulturalnych. Tymczasem cumowanie łodzi nie odpowiada tym celom.

Dlatego też nie ma podstaw do rozszerzenia stosowania obniżonej stawki dla zakwaterowania lub wynajmu miejsc kempingowych na miejsca do cumowania łodzi

Wykładnia taka nie narusza również zasady neutralności, gdyż zasada ta stoi bowiem na przeszkodzie temu, aby towary lub usługi podobne, które są konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia podatku VAT (...). W tym względzie wystarczy wskazać, że usługi

wynajmu miejsc kempingowych i miejsc do parkowania dla przyczep kempingowych z jednej strony oraz usługi wynajmu miejsc do cumowania łodzi z drugiej strony spełniają odmiennie funkcje i, w konsekwencji, nie są konkurencyjne względem siebie.

SPRAWA AMĂRĂȘTI LAND INVESTMENT

Druga ze spraw² rozstrzygniętych we wspomnianym dniu 12 grudnia 2019 r. może mieć poważniejsze skutki dla fundamentalnych rozważań na temat ponoszenia kosztów za inną osobę lub tzw. „refakturowania”.

Wyrok w tej sprawie zapadł na gruncie następujących okoliczności. Spółka Amărăști zamierzała nabyć grunty. Postanowiła przy tym ze swoim kontrahentem (zbywcą gruntów), że Amărăști poniesie wszystkie koszty związane z wpisem gruntów do właściwych rejestrów. Wpis ten jednak był obowiązkiem zbywcy. Amărăști poniosła zatem te koszty za zbywcę.

Powstał zatem problem, czy nabywca świadczy w takiej sytuacji usługę dla zbywcy (skoro poniósł

w swoim imieniu, ale za zbywcę koszty określonych formalności).

Sąd unijny zauważył w swoim uzasadnieniu, że strony mogą swobodnie ustalić, kto poniesie koszty formalności związane z transakcją: *dyrektywa VAT nie zawiera żadnego przepisu ograniczającego swobodę, przysługującą co do zasady stronom transakcji sprzedaży nieruchomości, takiej jak ta będąca przedmiotem postępowania głównego, do umownego ustalenia, która z nich poniesie koszty formalności urzędowych związanych z tą transakcją.* Jednak wpis do odpowiednich rejestrów prawa własności jest obowiązkiem zbywcy. Obowiązek ten nie może być modyfikowany umową. Dlatego też zamieszczenie klauzuli umownej, takiej jak klauzula rozpatrywana w postępowaniu głównym, mającej na celu obciążenie nabywcy nieruchomości kosztami związanymi z pierwszym wpisem do księgi wieczystej tej nieruchomości oraz wskazaniem jej właściciela, nie może ustanowić odstępstwa od charakteru prawnego zobowiązania ciążącego na przyszłym sprzedającym (...), które jest źródłem takich kosztów, ani go zastąpić.

Powstaje wobec tego pytanie, czy nabywca ponoszący koszty za zbywcę wyświadcza sprzedawcy usługę (ustęp 35 wyroku). Trybunał zdaje się sugerować, że taka usługa jest świadczona. Sąd unijny odwołał się tutaj do art. 28 Dyrektywy VAT, który przewiduje skutki działania

w imieniu własnym, ale na rzecz innej osoby (mechanizm powszechnie znany jako „refakturowanie”). Uznał przy tym, że jeżeli nabycie usług zmierzających do wpisu do rejestru podlegały opodatkowaniu VAT, to i stosunek między nabywającym tą usługę a beneficjentem tej usługi, na rzecz którego usługa jest nabywana, również podlega VAT (właśnie z racji brzmienia wspomnianego art. 28): *Wynika z tego, że jeżeli na podstawie umowy zawartej ze sprzedającym wspomnianej nieruchomości nabywca przeprowadza na własny koszt czynności niezbędne do dokonania pierwszego wpisu tej nieruchomości do księgi wieczystej i wskazania w tej księdze właściciela tej nieruchomości w celu dopełnienia obowiązku prawnego ciążącego na sprzedającym, należy uznać, że działania te zostały podjęte na rzecz osoby trzeciej w rozumieniu art. 28 dyrektywy VAT.*

Trybunał opowiedział się za tezę, że w stanie faktycznym sprawy z taką sytuacją mamy do czynienia: obowiązki dokonania formalności spoczywały na zbywcy. Skoro zaś nabywca nabył te usługi, to nabył je w imieniu własnym, ale na rzecz zbywcy.

Wyrok może rodzić bardzo interesujące refleksje – również co do sytuacji, w której dany podmiot ponosi koszty za kogoś innego, ale nie obciąża tego ostatecznego beneficjenta usługi. Orzeczenie zdaje

się sugerować, że mamy wówczas do czynienia z opodatkowanym VAT świadczeniem usługi (choć nieodpłatnym). Jak stwierdził bowiem Trybunał: *ponieważ brzmienie art. 28 dyrektywy VAT nie zawiera żadnych warunków dotyczących odpłatnego charakteru udziału w świadczeniu usług, dla celów stosowania tego artykułu nie ma znaczenia, że koszty związane z pierwszym wpisem danej nieruchomości do księgi wieczystej nie zostały refakturowane przez nabywcę na sprzedającego, a zatem koszt czynności wpisania do ewidencji gruntów nie został uwzględniony w cenie sprzedaży tej nieruchomości.* 🍷



DR PAWEŁ MIKUŁA,
DORADCA PODATKOWY

1_Wyrok z 19 grudnia 2019 r., C-715/18, Segler – Vereinigung.

2_Wyrok z 19 grudnia 2019 r., C-707/18, Amărăști Land Investment.

(…) obowiązki dokonania formalności
spoczywały na zbywcy. Skoro zaś nabywca nabył
te usługi, to nabył je **w imieniu własnym,**
ale na rzecz zbywcy.

Akcja SOLIDARNI W DOBIE WIRUSA

Fundusz pożyczkowy

Ogólnopolska Fundacja Doradców Podatkowych uruchomiła akcję pomocową w postaci programu udzielania nieoprocentowanych pożyczek dla doradców podatkowych znajdujących się w potrzebie. Akcja skierowana jest do osób, które nie są w stanie, ze względu na problemy finansowe wywołane pandemią, prowadzić dalej swojej kancelarii.

Część doradców wyspecjalizowała swoje biura we współpracy z określonymi sektorami gospodarki. Niektóre z nich są teraz praktycznie sparaliżowane. Z tego względu doradcy podatkowi potrzebują wsparcia, aby przetrwać kryzys i odbudować swoją działalność. To właśnie im Fundacja proponuje wsparcie np. w opłaceniu czynszu za wynajem lokalu lub realizacji innych opłat.

Doradcy mogą składać wnioszek o udzielenie pożyczki. Powinno z niego jednoznacznie wynikać, że nie są w stanie przetrwać kryzysu bez wsparcia. Spłata zostanie indywidualnie ustalona z każdym wnioskodawcą. Wzór wniosku zostanie zamieszczony na stronie Fundacji www.ofdp.pl.

Jednocześnie zachęcamy wszystkich doradców do wspierania funduszu pożyczkowego. Wpłaty będzie można dokonywać na konto Fundacji: **82 1020 2313 0000 3102 0421 1173** tytułem: **SOLIDARNI W DOBIE WIRUSA (SDW)**.

Inne projekty

Poza akcją SDW Fundacja jak zawsze wspiera doradców, którzy potrzebują pomocy ze względu na stan zdrowia – finansuje zakup leków, sprzętu i zajęć rehabilitacyjnych.

W tym roku OFDP pomogła m. in. w leczeniu Jurka, na którego konto do dnia 29 lutego wpłynęła kwota **472 096,38 zł** i tym samym opłacono 4 faktury za jego leczenie. Dzięki dobroci darczyńców można było zrealizować część kuracji nowotworowej, która potrwa jeszcze kilka miesięcy.

W 2019 roku udzielona była również pomoc innym podopiecznym Fundacji. Trafiła do Julki z Wielkopolski, Krystyny z woj. zachodniopomorskiego, Wojciecha z woj. łódzkiego i Maćka z Mazowsza – na ogólną kwotę **32 331 zł**.



Przystąpij do akcji

STALE POMAGAM

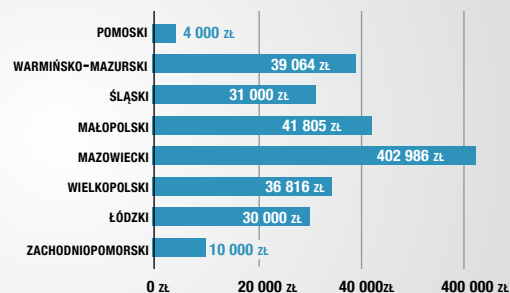
Wystarczy zrobić stałe zlecenie w swoim banku, a ustalona przez Ciebie kwota zasilać będzie konto Fundacji. Zebrane środki trafią do potrzebujących.

O Fundacji

Ogólnopolska Fundacja Doradców Podatkowych została powołana w 2011 roku w Katowicach. Jej główny celem jest pomoc na rzecz doradców, którzy znaleźli się w trudnej sytuacji życiowej z przyczyn losowych.

OFDP zajmuje się także podnoszeniem wiedzy ekonomicznej i prawnej społeczeństwa, szczególnie poprzez kształtowanie wiedzy o podatkach oraz obowiązujących systemach podatkowych w Polsce, w państwach UE oraz krajach z największymi skupiskami polonijnymi.

Przyznana pomoc według regionów

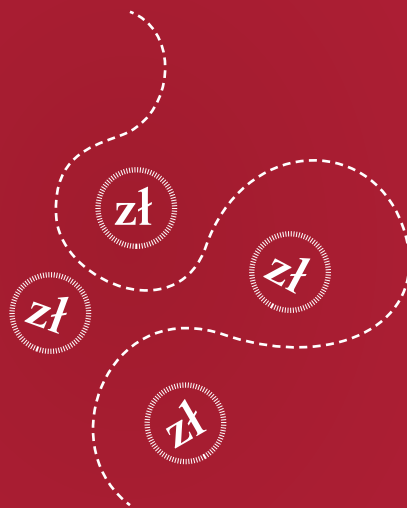


Łączna pomoc wynosi: 595 671 zł

Wszystkim darczyńcom serdecznie dziękujemy

Unikanie opodatkowania

– próba oceny polskich regulacji.
Łódź 10–11 grudnia 2019 r.



*Sprawozdanie ze 143. konferencji podatkowej
zorganizowanej przez Centrum Dokumentacji
i Studiów Podatkowych*

DR ANNA MICHALAK, UNIWERSYTET ŁÓDZKI

Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych stanowiące jednostkę organizacyjną Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego w tym roku zorganizowało kolejną, 143. konferencję podatkową, której tematem przewodnim było unikanie opodatkowania, a w szczególności próba oceny obowiązujących w tym zakresie, polskich regulacji.

Poszczególne panele dwudniowej konferencji dotyczyły: klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (w ramach tego panelu referaty wygłosili: prof. dr hab. Paweł Borszowski z Uniwersytetu Wrocławskiego, Andrzej Nikończyk, Piotr Szalbierz), klauzuli ogólnej oraz klauzul szczególnych (w tej części aktywnie udział wzięły: prof. dr hab. Hanna Litwińczuk z Uniwersytetu Warszawskiego oraz mgr Anna Justyńska z Uniwersytetu Łódzkiego), raportowania schematów podatkowych (prezentacje przedstawili: reprezentujący Uniwersytet Łódzki prof. dr hab. Adam Mariański oraz dr Michał Wilk i Andrzej Marczak – Wiceprzewodniczący Krajowej Rady Doradców Podatkowych), podatku od wyjścia (referaty wygłosili dr Aneta Nowak-Piechota z Uniwersytetu Łódzkiego oraz Tomasz Hatylak), rozstrzygnięcia sporów w zakresie podwójnego opodatkowania (wystąpienie wygłosił prof. dr hab. Z. Kukulski z Uniwersytetu Łódzkiego), postępowań kontrolnych i podatkowych w zakresie unikania opodatkowania (prezentacje przedstawili Alicja Sarna i Andrzej Ladziński), odpowiedzialności karnej związanej z unikaniem opodatkowania (wystą-

pienia wygłosili dr Zbigniew Wardak z Uniwersytetu Łódzkiego oraz dr Adam Bartosiewicz). Konferencję zakończył panel dyskusyjny, podczas którego referenci podjęli się próby dokonania oceny polskich regulacji.

Konferencji towarzyszyła prezentacja Raportu Krajowej Rady

ufania publicznego uprawnionych do świadczenia usług doradztwa podatkowego, tj. adwokatów i radców prawnych. Z tego względu prezentowane podczas konferencji referaty obejmowały nie tylko teoretyczne aspekty omawianych zagadnień i regulacji prawnych, ale również

Prezentowane podczas konferencji referaty obejmowały nie tylko **teoretyczne** aspekty omawianych zagadnień i regulacji prawnych, ale również poruszały problematykę ich **funkcjonowania w praktyce.**

Doradców Podatkowych „Unikanie opodatkowania w polskich systemie prawa podatkowego. Perspektywa konstytucyjna”.

Należy zwrócić uwagę, że prelegentami podczas konferencji byli nie tylko przedstawiciele środowiska naukowego, ale również samorządu doradców podatkowych, w tym Przewodniczący Krajowej Rady Doradców Podatkowych prof. Adam Mariański, Wiceprzewodniczący KRDP Andrzej Marczak oraz Przewodniczący Komisji Prawnej i Współpracy z Organami Państwa KRDP Andrzej Ladziński, a także przedstawiciele innych zawodów za-

poruszały problematykę ich funkcjonowania w praktyce.

Podkreślić należy, że tematyka konferencji, a tym samym wszystkie poruszane w trakcie obrad zagadnienia są niezwykle aktualne i dotyczą regulacji prawnych wprowadzonych do polskiego systemu prawa podatkowego na przestrzeni ostatnich trzech lat¹ w celu jego uszczelnienia lub w związku z implementacją dyrektyw unijnych. Łączą je niestety także – podnoszone zgodnie przez wszystkich panelistów – wątpliwości co do zgodności z polską Konstytucją, czy to w związku z budzącym zastrzeże-

nia prawne procesem legislacyjnym, czy też represyjnością obowiązków nakładanych na obywatela-podatnika, wreszcie faktycznymi wymogami dyrektyw a rozszerzającym zakresem polskich regulacji.

W szczególności, prof. dr hab. Paweł Borszowski (Uniwersytet Wrocławski, członek Rady Naukowej KIDP) podniósł, że konstrukcja normatywna klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania została oparta w dużej części na dwóch rodzajach środków techniki prawodawczej, tj. określeniach nieostrych i definicjach legalnych. Niemniej

i problemy związane z subsumpcją pod jej hipotezę stanów faktycznych. Zgodnie z zasadami wykładni prawa powinny być one interpretowane w sposób ścisły, a nawet zawężający. W konsekwencji zarówno doktryna prawa, jak i orzecznictwo sądowe powinny jak najszybciej stworzyć standardy wykładni przepisów klauzuli, tak żeby ich stosowanie było zastrzeżone do agresywnych optymalizacji podatkowych, w których podatnicy poprzez całkowicie sztuczne struktury próbują unikać opodatkowania. Standardy te powinny stanowić tamę dla prób kwestionowania przez

klauzule (przepisy) szczególne przeciwko unikaniu opodatkowania mogą zawierać niektóre przesłanki charakterystyczne dla klauzuli ogólnej (np. przesłankę celu ekonomicznego) lub nie zawierać takich przesłanek, a podatkowe stany faktyczne, których dotyczą, są najczęściej bardziej konkretne czy zobiektywizowane (np. zawierają liczbowo określone wskaźniki, limity czy terminy). O ile dla zastosowania klauzuli ogólnej fundamentalne znaczenie ma udowodnienie unikania opodatkowania, o tyle w przypadku

Dla zastosowania klauzuli ogólnej fundamentalne znaczenie ma **udowodnienie unikania opodatkowania**, w przypadku wielu klauzul (przepisów) szczególnych taka przesłanka nie występuje.

unormowania prawa podatkowego oparte są na administracyjnoprawnej metodzie regulacji, stąd też wymóg właściwej precyzji normatywnej staje się kluczowy. Z tego względu w obecnym kształcie normatywnym klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania należałoby zwiększyć zakres definicji legalnych ograniczających obszar nieostrości użytych zwrotów.

Z kolei Piotr Szalbierz (doradca podatkowy i radca prawny) w swoim wystąpieniu zwrócił uwagę, że przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania są przepisami szczególnymi i wyjątkowymi, a jednocześnie zawierają szereg zwrotów nieokreślonych. Powoduje to poważne rozbieżności interpretacyjne

organy skarbowe każdego działania podatnika, które powoduje jakąkolwiek korzyść podatkową.

Następnie prof. dr hab. H. Li-twińczuk (Uniwersytet Warszawski, Przewodnicząca Rady Naukowej KIDP) wskazała, że różnice między klauzulami ogólnymi i szczególnymi dotyczą różnych aspektów i nie jest obojętne dla podatnika, która z nich zostanie zastosowana w jego indywidualnej sprawie. Przesłanki charakterystyczne dla ogólnej klauzuli są następujące: przesłanka korzyści podatkowej, przesłanka sztuczności versus przesłanka celu ekonomicznego transakcji, przesłanka celu działania podatnika i przesłanka sprzeczności (z prawem podatkowym, ustawą podat-

wielu klauzul (przepisów) szczególnych taka przesłanka nie występuje.

Natomiast mgr Anna Justyńska (Uniwersytet Łódzki) podkreśliła, że do końca 2018 roku obowiązywał przepis, zgodnie z którym klauzula ogólna może znaleźć zastosowanie tylko wówczas, gdy zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego nie pozwoliło na skuteczne przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania w danym przypadku. Został on jednak uchylony i aktualnie brak jest wyraźnego ustawowego unormowania tej materii. Jednocześnie znajdująca oparcie w obecnie obowiązujących przepisach klauzula ogólna oraz klauzule szczególne posługują się podobnymi zwrotami niedookreślonymi, takimi jak „uza-



Konferencja na temat unikania opodatkowania zgromadziła w Łodzi ponad 100 ekspertów: doradców podatkowych, przedstawicieli świata nauki oraz administracji skarbowej.

sadnione przyczyny ekonomiczne” czy „racjonalność ekonomiczna”. W opinii prelegentki powstaje zatem pytanie, czy wykładnia zwrotów stosowanych na gruncie klauzul szczególnych powinna opierać się na wykładni zwrotów stosowanych w treści klauzuli ogólnej, a jednocześnie, czy wskazówek co do wykładni tych pojęć można doszukiwać się w orzecznictwie TSUE.

W swoim wystąpieniu prof. dr hab. A. Mariański (Uniwersytet Łódzki, Przewodniczący KRDP) wyjaśnił, że obowiązujące od 1 stycznia 2019 r. przepisy rozdziału 11a Działu III Ordynacji podatkowej² wprowadziły nakaz przekazywania informacji o schematach podatkowych. Ustawa wprowadzająca obowiązek raportowania schematów podatkowych w Polsce wynika z implementacji dyrektywy Rady UE 2018/822 z dnia 25.05.2018 r. zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych

(dalej: dyrektywa MDR). Niemniej autorskim pomysłem projektodawców jest, aby podatnicy raportowali wszystko, co może skutkować osiągnięciem korzyści podatkowej, nawet jeżeli działanie podatnika dotyczy korzystania z ulg i preferencji zgodnych z celem ustawodawcy. W objaśnieniach MF z 31 stycznia 2019 r. wskazano bowiem, że choć podstawowym celem przepisów MDR jest uzyskiwanie informacji o potencjalnie agresywnych podatkowo schematach podatkowych, to jest to również instrument, który ma dostarczać cennych informacji do analizy funkcjonowania określonych ulg i preferencji pod kątem ich oceny *ex post*. Tym samym nie chodzi jedynie o rozwiązania uznawane za agresywną optymalizację podatkową, lecz o wszelkie uzgodnienia, których efektem jest obniżenie zobowiązania podatkowego, jego niepowstanie bądź odroczenie w czasie, w tym również te dokonywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych.

Andrzej Marczak (doradca podatkowy, Wiceprzewodniczą-

cy KRDP) w swoim wystąpieniu odniósł się przede wszystkim do wątpliwości, jakie instytucja raportowania schematów podatkowych budzi w związku z obowiązkiem zachowania tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego. Podniósł, że dyrektywa MDR³ pozostawiła państwu członkowskiemu szeroki zakres swobody w tym zakresie, gdyż pozwala im na przyjęcie rozwiązań umożliwiającym zwolnienie podmiotów zobowiązanych do przestrzegania tajemnicy zawodowej z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych, jeżeli wiązałoby się to z naruszeniem tajemnicy zawodowej. Zgodnie z dyrektywą MDR w takiej sytuacji podmiot zobowiązany do zachowania tajemnicy zawodowej powinien jednak poinformować o obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym inny podmiot pełniący funkcję pośrednika, a w razie jego braku samego podatnika.

Polski ustawodawca skorzystał z powyżej opisanej możliwości i przyjął jako zasadę, że podmioty zobowiązane do przekazania infor-

macji o schematach podatkowych niestandardyzowanych zobowiązane do zachowania tajemnicy zawodowej (promotorzy lub wspomagający) zamiast przekazać informację o schemacie podatkowym do organów podatkowych powinny pisemnie poinformować o tym obowiązku inne zobowiązane podmioty oraz samego podatnika (korzystającego). Jednocześnie ustawodawca zastrzegł, że podmiot zobowiązany do zachowania tajemnicy zawodowej powinien dokonać raportowania schematu podatkowego, jeżeli *został zwolniony przez korzystającego z obowiązku jej zachowania w tym zakresie*. Należy jednak podkreślić, że dokonując

stawiciele tych zawodów jest także elementem ich etyki zawodowej, a jego naruszenie stanowi podstawę odpowiedzialności dyscyplinarnej oraz karnej. Tajemnica zawodowa funkcjonuje w interesie klienta, realizując konstytucyjne prawo do rzetelnego procesu oraz prawo do prywatności, które chronione są nie tylko na gruncie Konstytucji RP, ale także na podstawie norm prawa europejskiego i międzynarodowego.

Również dr M. Wilk (Uniwersytet Łódzki) wskazał na liczne i istotne zastrzeżenia, jakie polskie przepisy MDR budzą z punktu widzenia ich zgodności z elementarnymi zasadami państwa prawnego

zasady proporcjonalności, co szeroko jest komentowane w doktrynie międzynarodowej. Rodzi się pytanie, czy nakładanie na podatników oraz tzw. pośredników obowiązku zgłaszania schematów podatkowych nie wychodzi daleko poza to, co jest niezbędne dla realizacji celów w postaci przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Dziś państwa dysponują całym wachlarzem ogólnych i szczególnych mechanizmów przeciwdziałających temu zjawisku. Jeśli konstrukcja instytucji raportowania schematów podatkowych wynikająca z dyrektywy MDR budzi wątpliwości co do zgodności z zasadą proporcjonalności, to polskie

Legislacja podatkowa niskiej jakości **godzi w prawa podatnika**, tym bardziej gdy stosowanie takiego prawa odbywa się w myśl zasady *in dubio pro fisco*.

implementacji przepisów dyrektywy MDR, ustawodawca nie określił – w ordynacji podatkowej, czy też w przepisach ustawy o doradztwie podatkowym – trybu, w jakim klient miałby zwolnić doradcę podatkowego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. Z powyższego można wyprowadzić wniosek, że klient nie może skutecznie zwolnić doradcy podatkowego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej.

Niezależnie od powyższego – jak podkreślił Prelegent – przepisy regulujące funkcjonowanie poszczególnych zawodów zaufania publicznego traktują tajemnicę zawodową jako obowiązek ciążyący na przedstawicielach tych zawodów, nie zaś jako ich prawo. Obowiązek zachowania tajemnicy przez przed-

stawiciele tych zawodów jest także elementem ich etyki zawodowej, a jego naruszenie stanowi podstawę odpowiedzialności dyscyplinarnej oraz karnej. Tajemnica zawodowa funkcjonuje w interesie klienta, realizując konstytucyjne prawo do rzetelnego procesu oraz prawo do prywatności, które chronione są nie tylko na gruncie Konstytucji RP, ale także na podstawie norm prawa europejskiego i międzynarodowego.

Przede wszystkim – w ocenie dr. M. Wilka – regulacjom tym można zarzucić naruszenie zasady proporcjonalności – będącej jedną z podstawowych reguł demokratycznego państwa prawnego – wyrażonej zarówno w konstytucji, jak i prawie pierwotnym Unii Europejskiej. Już konstrukcja dyrektywy MDR może budzić wątpliwości, co do realizacji

rozwiązania w tym zakresie rażąco tę zasadę naruszają.

W kolejnym panelu poświęconym podatkowi od wyjścia swoją ocenę polskich regulacji w tym zakresie przedstawiła dr A. Nowak-Piechota (Uniwersytet Łódzki). Istota podatku od wyjścia zakłada fikcję, że podatnik w razie wystąpienia zdarzenia powodującego opodatkowanie zbywa swój majątek i w związku z tym jest zobowiązany do zapłaty podatku z tytułu zysku ze zbycia składników majątku. W ten sposób państwa starają się zapobiegać zjawisku unikania opodatkowania w państwie wyjścia i w konsekwencji poddania się jurysdykcji podatkowej państwa wejścia (co *de facto* może oznaczać brak opodatkowania lub zmniejs-



Krajowa Izba Doradców Podatkowych w ramach konferencji opublikowała specjalny raport nt. unikania opodatkowania w polskim systemie prawa podatkowego.


szczenie jego ciężaru). Zdaniem Prelegentki istnieją wątpliwości, czy wprowadzony do prawa polskiego podatek od wyjścia realizuje powyżej wskazany cel tej regulacji. Trzeba bowiem mieć na uwadze, że podatek ten służy także zapobieganiu utracie wpływom budżetowym oraz uzyskiwaniu dodatkowych dochodów przez państwo. W tym kontekście analizy wymagają poszczególne elementy konstrukcji omawianego unormowania, a w szczególności należy zwrócić uwagę na koncepcję opodatkowania osób fizycznych w odniesieniu do tzw. majątku osobistego. Konieczna wydaje się modyfikacja obecnych przepisów, która w większym zakresie zapewni realizację celu podatku od wyjścia jako szczególnej klauzuli przeciwko

unikaniu opodatkowania, a także zgodność z prawem Unii Europejskiej i zasadami konstytucyjnymi.

Co więcej, jak wskazał Tomasz Hatylak (doradca podatkowy), polskie przepisy dotyczące *exit tax* obowiązują od blisko roku i przez ten czas pojawiło się szereg wątpliwości co do ich zastosowania w praktyce. Z orzecznictwa TSUE wynika określony model regulacji *exit tax*, szczególnie w zakresie opodatkowania aktywów stanowiących majątek prywatny osób fizycznych. Już w przypadku porównania skutków podatkowych dla typowych transakcji polegających na przeniesieniu kontroli lub rozporządzeniu majątkiem prywatnym, wynikających z obowiązujących polskich regulacji i modelowego *exit tax*, pojawiają się

wątpliwości, czy rzeczywiście cel, jaki przyświecał polskiemu ustawodawcy wprowadzającemu przepisy w obowiązującym kształcie, jest właściwie realizowany.

Na zakończenie konferencji głos zabrał prof. dr hab. Włodzisław Nykiel (Uniwersytet Łódzki), który podsumowując negatywną ocenę polskich regulacji dotyczących unikania opodatkowania, podkreślił, że legislacja podatkowa niskiej jakości godzi w prawa podatnika, tym bardziej gdy stosowanie takiego prawa odbywa się w myśl zasady *in dubio pro fisco*.

Biorąc pod uwagę aktualność i złożoność problemów poruszanych w czasie konferencji, należy uznać, że nie było to ostatnie spotkanie poświęcone tej problematyce, zwłaszcza w kontekście wniosku do Trybunału Konstytucyjnego złożonego przez samorząd doradców podatkowych w celu zbadania zgodności z Konstytucją przepisów dotyczących raportowania schematów podatkowych. 



DR ANNA MICHALAK,
UNIWERSYTET ŁÓDZKI

1_ Swoistą cezurę stanowi wprowadzenie z dniem 15 lipca 2016 r. ogólnej klauzuli unikania opodatkowania, tj. art. 119a Ordynacji podatkowej mocą ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r. poz. 846, z późn. zm.).

2_ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800, ze zm.).

3_ Ustawa wprowadzająca obowiązek raportowania schematów podatkowych w Polsce jest implementacją dyrektywy Rady UE 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. Zmienia dyrektywę 2011/16/UE w dziedzinie opodatkowania, w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych. Dyrektywa ta weszła w życie z dniem 25 czerwca 2018 roku.

Doradcy podatkowi w postępowaniach KKS

– wyniki ankiety



*W strukturach Krajowej Izby Doradców Podatkowych
funkcjonuje specjalny Zespół ekspertów do spraw karnych
skarbowych, który podjął się próby zbadania opinii doradców
podatkowych na temat praktyki postępowań
w oparciu o KKS.*

EWA JAKUBCZYK, DORADCA PODATKOWY

Postępowania karnoskarbowe to jeden z najbardziej „gorących” tematów wśród doradców podatkowych. Wysokie zagrożenie karami oraz budzące poważne wątpliwości praktyki organów ścigania powodują, że publiczna dyskusja na ten temat jest jak najbardziej potrzebna i uzasadniona. Samorząd doradców podatkowych aktywnie uczestniczy w debacie publicznej dotyczącej kks, organizując m.in. konferencje na ten temat. W strukturach Krajowej Izby Doradców Podatkowych funkcjonuje specjalny Zespół ekspertów do spraw karnych skarbowych, który podjął się próby zbadania opinii doradców podatkowych w odniesieniu do praktyki postępowań w oparciu o kks.

Wynik ankiety zostaną zaprezentowane poniżej. Doradców poproszono o odpowiedź na 18 pytań z zakresu postępowań karnych skarbowych. Niestety, mimo starań zespołu eksperckiego, w badaniu udział wzięła bardzo mała grupa doradców podatkowych – na zaproszenie do udziału w ankiecie odpowiedziało tylko 20 osób. Tak niewielka próba badawcza oznacza, że wyniki liczbowe (procentowe) poszczególnych odpowiedzi mają bardzo duży margines błędu i nie można na ich podstawie stawiać jednoznacznych tez czy opinii. Dlatego ta część pytań w podsumowaniu została pominięta. Proponujemy jednak przyjrzeć się odpowiedziom na te pytania, które miały charakter otwarty i ankietowani doradcy sami mogli sformułować odpowiedzi na podstawie swoich doświadczeń związanych z obszarem postępowań karnych skarbowych.

Co sprawiało Panu/Pani największą trudność w ramach prowadzonego postępowania kks?

W odpowiedziach podkreślano:

- brak merytorycznej pomocy ze strony zawodowych pełnomocników radców prawnych i adwokatów;
- niezajomość prawa podatkowego przez sędziego, prokuratora, pracowników organów podatkowych;
- przewlekłość postępowań;
- wyraźna niechęć urzędników skarbowych do rozstrzygnięcia sporu na korzyść podatnika, wybiórcze traktowanie dowodów przez organ, pomijanie dowodów korzystnych dla podatnika, błędna interpretacja przepisów kks.

Czy w postępowaniu karnym skarbowym był Pan/Pani podejrzany/oskarżony za czyn popełniony z tytułu zajmowania się sprawami finansowymi (gospodarczymi) innej jednostki organizacyjnej (art. 9 § 3 kks)?

Cztery osoby odpowiedziały twierdząco, z czego dwie osoby zostały ukarane mandatem. Jedna osoba zwróciła uwagę, że często organy sądzą, iż doradca podatkowy ma pełną wiedzę o całości spraw swojego klienta, a w związku z tym świadomie pomaga mu w przestępstwie skarbowym, podczas gdy wiedza o sprawach klienta jest ograniczona.

Czy orzeczenie zapadłe w postępowaniu karnym skarbowym miało wpływ na Pani/Pana działalność zawodową?

Tylko dwie osoby stwierdziły, że TAK, ale podkreśliły, że miało wpływ pozytywny, gdyż sprawy wygrały, a wygrana zwiększyła ich prestiż – wzrost szacunku urzędników z działu prawnego organu.

Jak ocenia Pan/Pani poziom wiedzy z zakresu prawa podatkowego i prawa karnego skarbowego stron uczestniczących w postępowaniach karnych skarbowych?

Odpowiedziano:

- jednakowo, tak sędziów, jak i prokuratorów, adwokatów i radców prawnych w większości oceniono słabo, podkreślono brak wiedzy podatkowej, gdy jest niezbędna dla oceny stanu faktycznego. Jeden z ankietowanych podał przykład nieodróżniania przychodów od rozchodów. Taką wiedzę mają tylko sędziowie wydziałów finansowych WSA i NSA, natomiast wiedza ww. w zakresie stosowania tzw. czystych przepisów karnych skarbowych jest na dobrym poziomie.

Czy Pana/Pani zdaniem należałoby dopuścić do wykonywania roli obrońców w postępowaniach karnych

skarbowych? (odpowiedź proszę uzasadnić)

Trzy osoby nie miały zdania i tylko jedna stwierdziła, że NIE: „Przynajmniej nie wszystkich, z uwagi na brak kwalifikacji niezbędnych do tego typu działań”.

W odpowiedziach pozytywnych – za dopuszczeniem doradców jako pełnomocników w postępowaniach kks – podano argumenty:

- posiadanie wiedzy merytorycznej w zakresie prawa podatkowego. Powinno to jednak pociągnąć za sobą zwiększenie zasięgu weryfikacji kompetencji doradców podatkowych w zakresie prawa i postępowania karnego i karnego skarbowego;
- osoby oskarżane w sprawach karnych skarbowych często pozbawione są obrony świadczonej przez profesjonalnie przygotowanego obrońcę, co narusza gwarantowane konstytucją prawo do obrony w sprawie karnej. Obrona wykonywana przez nieprzygotowanych do prowadzenia spraw podatkowych i związanych z nimi spraw karnoskarbowych adwokatów jest często fikcją (pozorem obrony);
- w większości przypadków czyny zabronione określone w kks są związane z prawem podatkowym poprzez odniesienie do uszczuplenia/narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Wynik sprawy karnej skarbowej jest uzależniony od wyniku sprawy podatkowej. Niestety, adwokaci nie mają wystarczającej wiedzy z zakresu prawa podatkowego, ponieważ ta specjalizacja opiera się głównie na prawie i postępowaniu karnym;
- szczególnie w drobnych sprawach prowadzonych przez Urzędy Skarbowe i Urzędy Celno-Skarbowe (tam najczęściej wykorzystuje się fakt, że podejrzanu nie ma żadnej

wiedzy) proponuje się stosunkowo niewielkie kwoty grzywnien – w sprawach, w których żaden sąd by nie skazał nikogo, a adwokat lub radca prawny kosztowałby więcej niż potencjalny mandat;

- tak, ale wyłącznie doradców podatkowych posiadających wykształcenie prawnicze. Doradcy podatkowi posiadający wiedzę dotyczącą regulacji prawa podatkowego są bowiem co do zasady w stanie zaoferować bardziej efektywne wsparcie w zakresie postępowań karnoskarbowych niż pełnomocnicy niespecjalizujący się w tej dziedzinie prawa, należy bowiem zauważyć, iż w przeciwieństwie do kodeksu karnego przepisy kks zawierają w sobie często normy blankietowe, odwołujące się wprost do przesłanek z konkretnych ustaw podatkowych;
- procedury karnoskarbowe to nie jest wiedza tajemna. Prawo podatkowe ze względu na złożoność i obszerność jest dużo trudniejsze, a jednak doradcy nauczyli się go. Odpowiednie kursy czy cykl szkoleń zdecydowanie pozwoli chętnym do występowania w sprawach kks nauczenia się procedur kks. Radcy prawni też walczyli o możliwość prowadzenia spraw karnych i dopięli swego. Oczywiście nie wszyscy chcą takie sprawy prowadzić i tak samo byłoby z doradcami podatkowymi.

Czy Pana/Pani zdaniem skazanie za przestępstwo karne skarbowe winno powodować zawsze pozbawienie możliwości dalszego wykonywania zawodu doradcy podatkowego (a jeżeli nie zawsze, to w jakich sytuacjach)?

Tylko trzy osoby odpowiedziały twierdząco, z czego jedna osoba stwier-

dziła, że tak, ale to zależy, jakie przestępstwo zostało popełnione oraz w zależności od umyślności jego popełnienia. Jedna osoba nie miała zdania. Pozostałe osoby odpowiedziały, że „nie zawsze”. Podano takie argumenty:

- Moim zdaniem w ogóle nie powinno skutkować pozbawieniem dalszego wykonywania zawodu przy obecnym kształcie art. § 3 kks;
- Pozbawienie prawa do wykonywania zawodu powinno być związane tylko z umyślnym popełnieniem przestępstw skarbowych o znacznym ciężarze gatunkowym, lub w warunkach zaostrzenia kary. Pozbawienie prawa do wykonywania zawodu powinno być związane z prawomocnym skazaniem na karę bezwzględnej pozbawienia wolności;
- Skreślenie z listy doradców podatkowych z urzędu z powodu utraty prawa do wykonywania zawodu w wyniku orzeczenia środka karnego zakazu wykonywania zawodu uważam za daleko idący. Nie powinien istnieć automatyzm związany z tym środkiem i tego typu karą;
- Skazanie za przestępstwo karne skarbowe nie powinno automatycznie skreślać doradcy z listy doradców podatkowych. Taka możliwość dopuszczalna mogłaby być jedynie w pomocnictwie (doradzając klientowi umyślne popełnienie czynu zabronionego) przy czynach zabronionych, w których kwota uszczuplonej należności jest znaczna;
- Należałoby najpierw ocenić, z czego wynikało przestępstwo – nieraz z innej interpretacji przepisu. Trzeba pamiętać, że my stosujemy prawo podatkowe natychmiast po zmianach, a urzędy i sądy oceniają nas po kilku latach, gdy już wiadomo, jakie są wyroki sądów administracyjnych i w jakim kierunku poszły interpretacje – jeżeli

- uszczipienie podatkowe i sankcje karne wynikają z takich lub podobnych okoliczności, to niezasadne byłoby pozbawienie doradcy uprawnień;
- Dopóki doradca podatkowy nie bierze udziału w świadomym organizowaniu procederu oszustwa podatkowego czy wyłudzenia podatku – nie powinno to wpływać na wykonywanie zawodu. Kks jest tak skonstruowany, że bardzo łatwo jest zostać ukaranym za jakąkolwiek czynność, szczególnie dotyczy to tych doradców podatkowych, którzy prowadzą księgi usługowo. Tylko braku determinacji po stronie organów skarbowych zawdzięczamy brak kar dla księgowych, organy ścigania z samych siebie zwykle ograniczają się do podatnika – wiem z doświadczenia, że przeniesienie części odpowiedzialności na księgowego, mimo ewidentnej winy, bywa trudne do przeprowadzenia, a mogłoby dać np. obniżenie kary ze względu na obniżenie przypadającej na danego oskarżonego kwoty uszczipienia;
 - Możliwość popełnienia czynu zabronionego nieумыślnie, swoboda oceny dołożenia należytej staranności (doradca podatkowy może przeciwdziałać wystąpieniu zdarzenia noszącego znamiona czynu zabronionego, a ocena tych działań przez organ orzekający może być odmienna i bardzo swobodna), surowa ocena zachowań doradcy podatkowego z racji ciążyącego na nim obowiązku wysokiej świadomości;
 - Przypadki wyroków wydanych w trybie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności nie powinny skutkować pozbawieniem prawa do wykonywania zawodu, ze względu na mniejszy ciężar gatunkowy czynów objętych tym trybem oraz brak zaistnienia po stronie Skarbu Państwa uszczerbku finansowego związanego z popełnieniem takiego czynu;
 - Doradca nie powinien być pozbawiony prawa do wykonywania zawodu doradcy podatkowego w sytuacji zarzutów podżegania lub pomocnictwa do popełnienia przestępstwa karnego skarbowego w okoliczności, kiedy ten zarzut ma bezpośredni związek z czynnościami z zakresu doradztwa podatkowego, bowiem charakter tych zarzutów może być efektem swoistego odwetu organów na doradcy lub pomówienia rozgoryczonego klienta;
 - W sytuacjach absolutnie wyjątkowych, jak np. aktywne uczestniczenie we własnej sprawie w naruszaniu przepisów karnoskarbowych. W żadnym wypadku nie powinna być podstawą wydalenia z zawodu forma sprawstwa polegająca na podżeganiu lub pomocnictwie, gdyż w wypadku doradztwa podatkowego zawsze istnieje duże ryzyko zakwalifikowania doradztwa jako podżegania lub pomocnictwa.
 - Szkolenia i umowy z kancelariami prawnymi (gotowość do świadczenia pomocy);
 - Publikowania listy podmiotów uprawnionych do pomocy na stronach oddziałów i upowszechnienia tych informacji;
 - Wsparcia merytorycznego poprzez udział przedstawiciela KIDP w charakterze tzw. przedstawiciela społecznego;
 - *Gorącej linii* do osoby (lub grupy zmieniających się osób), do której można zadzwonić o każdej porze w razie wejścia wydziału realizacyjnego – może się to komuś zdarzyć, szczególnie gdy prowadzi np. księgowość we własnym domu;
 - Wsparcia w postępowaniu odszkodowawczym, nie dla korzyści sądownego a uniewinnionego, ale celem zwiększenia efektywności działania i ograniczenia aktywności organów w występowaniu o karanie doradców podatkowych.

Co należałoby zmienić w dotychczasowych zasadach odpowiedzialności karnej skarbowej?

4 osoby nie udzieliły odpowiedzi, pozostałe osoby podały takie odpowiedzi:

- Przemodelować system w taki sposób, że zapłata należności wyłącza odpowiedzialność karną skarbową;
- Wprowadzić możliwość reprezentacji w sprawach podatkowych przez doradców podatkowych. Zwiększyć przejrzystość i rozdział pomiędzy przestępstwami skarbowymi a wykroczeniami skarbowymi;
- Zasady odpowiedzialności w kks wydają się być skonstruowane dobrze (nie dotyczy to niektórych zmian proponowanych po 2015 r.). Zmianie powinna ulec praktyka organów prowadzących postę-

Jakiej pomocy oczekiwalby Pan/Pani w postępowaniu karnym skarbowym od samorządu doradców podatkowych?


Odpowiedziano:

- Wsparcia merytorycznego i zapewnienia możliwości konsultacji zasadności zarzutów, otrzymania broszur informacyjnych dotyczących sposobu postępowania w sprawach karnoskarbowych;
- Stworzenia przy wszystkich oddziałach regionalnych KIDP programu pomocy doradcom podatkowym w sprawach karnych i karnych skarbowych, na wzór tego, który istnieje w śląskim oddziale KIDP, albo programu o podobnym zakresie działania;

powania przygotowawcze oraz sądów I instancji. Warunkiem poprawy sytuacji jest zwrócenie uwagi na pomijany w prowadzonych postępowaniach problem umyślności jako przesłanki do odpowiedzialności karnoskarbowej. Przesłanki i wykroczenia skarbowe mogą być popełnione tylko umyślnie. Zatem błąd w rozliczeniach podatkowych, jeśli nie jest zamierzony, nie jest penalizowany. Z tym wiąże się równoległa potrzeba uświadomienia doradców podatkowych co do znaczenia przesłanki umyślności dla odpowiedzialności karnoskarbowej. Można bowiem odnieść wrażenie, że wiele osób nie zwraca na to uwagi, przyjmując w tym zakresie punkt widzenia dotychczas prezentowany przez organy podatkowe;

- Rzetelnie wyjaśnić zakres odpowiedzialności pełnomocnika;
- W pierwszej kolejności należy dopuścić doradców podatkowych do uczestnictwa w postępowaniach. Trzeba również zmienić przepisy odpowiedzialności z art. 9 kks przez uszczegółowienie;
- Doprecyzować, kiedy jest wykroczenie skarbowe, a kiedy przestępstwo. Pozbawić urzędy możliwości wszczynania postępowań karnych przed zakończeniem postępowania podatkowego, przynajmniej w I instancji;
- Odstąpić od karania przy wątpliwych wykroczeniach i przestępstwach;
- Zmienić odpowiedzialność osób prowadzących księgi na wykroczenie, poza przypadkami umyślnymi czy przypadkami pomocnictwa w oszustwie ewidentnym;
- Wprowadzić definicję rozbieżności interpretacyjnych w oparciu o interpretację indywidualne jako okoliczność wyłączającą bezprawność wprost;
- Ograniczyć kwoty grzywny za takie drobne wykroczenia, jak spóźnienie z deklaracją, mniejsze pomyłki – aby nie ograniczał urzędu limit mandatu, ale żeby faktyczny limit kary był niewielki, bez względu na to, w jakim trybie jest orzekana;
- Aby organ przestrzegał prawa, czyli w konsekwencji ponosił odpowiedzialność osobistą (pracownicy oraz ich przełożeni wydający decyzje z wyraźnym naruszeniem prawa);
- Powinny istnieć przepisy blokujące wszczynanie postępowań karnoskarbowych tylko dla pozorów, tzn. tylko w jednym celu przerwania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Takie działanie organów jest sprzeczne z celami postępowań karnoskarbowych, tj. karania sprawców za przestępstwa podatkowe;
- Odpowiedzialność powinna pojawić się dopiero po zakończeniu postępowań administracyjnych i sądowych, które potwierdziłyby delikt naruszenia przepisów kks;
- Wyłączyć odpowiedzialność za działanie nieumyślne, doprecyzować, że § 3 art. 9 kks nie obejmuje prowadzenia ksiąg podatkowych, gdyż ewidencjonowanie zdarzeń zaszłych według przekazanych dokumentów nie stanowi spraw gospodarczych, w szczególności finansowych; doradca podatkowy prowadzący biuro rachunkowe nie ma możliwości weryfikacji autentyczności, zasadności, rzetelności dokumentów przekazanych przez klientów; są one księgowane zawsze na żądanie klienta wyrażone przekazaniem tych dokumentów do kancelarii;
- Karać, ale za działanie zamierzone, a nie kiedy stawia się zarzuty za sprawy rozstrzygane w sądach administracyjnych. W sytuacji dowolnej interpretacji prawa podatkowego przez urzędników

i braku możliwości rzeczywistej obrony podatnika, gdzie urzędnik ma swobodę w doborze wniosków dowodowych i orzekania, trudno jest obronić podatnika przed ustawą kks;

- Realnie penalizować tylko umyślnie popełnione wykroczenia i przestępstwa;
- Wyłączyć możliwość oparcia postępowania dowodowego w sądzie na aktach postępowania podatkowego i wprowadzić wyraźną dyrektywę przeprowadzenia pełnego postępowania. 



EWA JAKUBCZYK,
DORADCA PODATKOWY,
CZŁONEK KRAJOWEJ
RADY DORADCÓW
PODATKOWYCH



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 FRANCAK,
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

Druk: **PHU AGADI**

WYDAWCA:

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH

02-362 Warszawa

ul. Bitwy Warszawskiej 1920 roku 3/310,

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.

Rozwiązanie

znajdziesz w Kазusie Podatkowym

Zamów prenumeratę

ONLINE TAXPRESS.PL
MAILOWO KONTAKT@TAXPRESS.PL
TELEFONICZNIE 22 517 78 00, FAX: 22 517 77 07
BLANKIETEM ZNAJDUJĄCYM SIĘ W NASZEJ PRASIE



249 PLN

prenumerata roczna
6 numerów

 Polub nas na Facebooku i bądź na bieżąco

[FB.COM/KAZUSPODATKOWY](https://fb.com/kazuspodatkowy)

 Jesteśmy na LinkedIn

[LINKEDIN.COM/SHOWCASE/KAZUSPODATKOWY/](https://linkedin.com/showcase/kazuspodatkowy/)