



Doradca Podatkowy

KOLEGIUM REDAKCYJNE

Alicja Czyższek
Przewodnicząca Kolegium
Redakcyjnego

Ewa Grzejszczyk
Członek Kolegium
Redakcyjnego

Lucyna Kadzikowska
Członek Kolegium
Redakcyjnego

Dariusz M. Malinowski
Członek Kolegium
Redakcyjnego

Ryszard Małkiewicz
Członek Kolegium
Redakcyjnego

Roman Namysłowski
Członek Kolegium
Redakcyjnego

WYDAWCA

Krajowa Izba Doradców Podatkowych
ul. Bitwy Warszawskiej 1920 roku 3/310,
tel: (22) 578 50 00, fax: (22) 578 50 09,
e-mail: biuro@kidp.pl, www.krdp.pl

Umowa spółki komandytowej a ceny transferowe

MICHAŁ REITER

Niedopuszczalność odwołania w postępowaniu podatkowym i jej prawne konsekwencje

DR BEATA KOZICKA, DR EWA PIERZCHAŁA

Sukcesja w kancelarii doradztwa podatkowego

DR ALICJA HADRYŚ-NOWAK

Okres przechowywania ksiąg podatkowych klientów nadal budzi wątpliwości

MAREK PIOTROWSKI



1 Od Kolegium Redakcyjnego

TEMAT NUMERU

- 3 Tworzenie prawa podatkowego na tle ogólnych zasad tworzenia prawa. Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym**
– Prof. dr hab. Ryszard Mastalski

Z ŻYCIA SAMORZĄDU

- 8 Głos Przewodniczącej Krajowej Rady Doradców Podatkowych**
– Jadwiga Glumińska-Pawlic
- 11 Relacje z działalności Regionalnych Oddziałów KIDP:**
- Dolnośląski OKIDP
 - Lubelski OKIDP
 - Małopolski OKIDP
 - Mazowiecki OKIDP
 - Opolski OKIDP
 - Pomorski OKIDP
 - Śląski OKIDP
 - Świętokrzyski OKIDP
 - Wielkopolski OKIDP
 - Zachodniopomorski OKIDP

PRAWO PODATKOWE

- 22 Umowa spółki komandytowej a ceny transferowe**
– Michał Reiter
- 25 Ochrona gwarancji procesowych podatnika przez sądy administracyjne a przepisy o kontroli podatkowej przedsiębiorców**
– Aneta Nowak-Piechota
- 30 Niedopuszczalność odwołania w postępowaniu podatkowym i jej prawne konsekwencje**
– Dr Beata Kozicka
– Dr Ewa Pierzchała
- 34 Sukcesja możliwa także w kancelarii doradztwa podatkowego – transfer wiedzy, władzy i własności**
– Dr Alicja Hadryś-Nowak
- 37 Tajemnica zawodowa doradcy podatkowego atutem zawodu zaufania publicznego**
Rozmowa z Ryszardem Małkiewiczem, wiceprzewodniczącym Krajowej Rady Doradców Podatkowych
– Wiesława Moczydłowska

- 40 Uzasadnienie decyzji podatkowej jako gwarancja ochrony praw podatnika w postępowaniu podatkowym**
– Aleksandra Krajewska

- 46 Obowiązek sporządzenia dokumentacji do cen transferowych**
– spółki osobowe i inne zmiany
– Hanna Janina Szarpak

KANCELARIA DORADCY PODATKOWEGO

- 53 Ubezpieczenia dla doradców podatkowych**
Rozmowa z Marią Brzeską, prezesem Zarządu B&K Brokerzy i Konsultanci Sp. z o.o.
– Wiesława Moczydłowska
- 54 Ochrona zawodu doradcy podatkowego**
– Jan Pytel
- 55 Okres przechowywania ksiąg podatkowych klientów nadal budzi wątpliwości**
– Marek Piotrowski

Tworzenie prawa podatkowego na tle ogólnych zasad tworzenia prawa. Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym

Rola, jaką odgrywa obecnie klauzula ogólna służąca przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania, uzasadnia pełną aprobatę dla prac służących ponownemu jej wprowadzeniu do polskiego porządku prawnego. Wykorzystywanie do unikania opodatkowania przez uczestników obrotu prawnego przysługującej im wolności w zakresie kształtowania czynności prawnych, zwłaszcza zaś nasilające się po wejściu Polski do UE, wymaga – wzorem wielu innych współczesnych państw – stworzenia norm prawnych pełniących funkcję ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Jednym z zasadniczych problemów, przed jakim stoi współczesny prawodawca, jest, na ile prawo może być sformułowane tak jednoznacznie i precyzyjnie, aby jego stosowanie sprowadzało się głównie do samego literalnego odczytania norm prawnych zawartych w przepisach, na ile zaś powinno być ono elastyczne, otwarte i dopełniane w trakcie jego stosowania. Ogólnie można zaobserwować dwa w gruncie rzeczy przeciwstawne spojrzenia na prawo. Pozytywistyczne ujmowanie prawa, zgodnie z którym powinno ono mieć charakter stały, nienaruszalny, oraz neopozytywistyczne, preferujące zmienność prawa, jego dynamiczną interpretację dostosowującą prawo do rzeczywistości, także w drodze negocjacji prawniczych między znajdującymi się w konflikcie stronami¹. Współcześnie, już od drugiej połowy XX w., przeważa wizja elastycznego prawa jako reakcja na naturalną sztywność litery prawa, odchodzenie od kazuistycznego tworzenia i stosowania prawa, a zastępowanie go „otwartymi” konstrukcjami prawnymi, przy równoczesnym jednak zachowaniu legalności podejmowania decyzji stosowania prawa². Nie negując, co do zasady, tych stanowisk, wydaje się jednak, że problematyka ta wymaga odniesienia do określonej gałęzi prawa.

Dynamiczne stosowanie prawa oraz towarzyszące mu często negocjacje prawnicze odnoszone są z reguły do prawa prywatnego (prawa cywilnego i prawa handlowego). Twórcy tego prawa regulują je bowiem dość ogólnie, a samo jego stosowanie odbywa się najczęściej, inaczej niż w przypadku prawa publicznego, bez udziału władzy publicznej. Proces stosowania prawa prywatnego, co do zasady, polega na korzystaniu przez określone podmioty z przysługujących im uprawnień. Można

w uproszczeniu przyjąć, że w przypadku konfliktu między stronami stosunków prywatnoprawnych nie dającego się rozwiązać w drodze negocjacji, wkraczają one na drogę sądową. Współcześnie na gruncie prawa prywatnego kształtują się wyraźne tendencje (w małym jednak zakresie w Polsce) do pozasądowego rozstrzygnięcia sporów, zwłaszcza zaś przy szerokim wykorzystaniu negocjacji prawniczych. Odgrywają one także istotną rolę w przypadku sporów przed sądami. W stosowaniu prawa prywatnego zarówno bez udziału sądu, jak i w postępowaniu sądowym negocjacje prawnicze są zatem oczywiste i mają utrwaloną, wieloletnią praktykę oraz znaczące miejsce w kulturze prawnej danego społeczeństwa, chociaż w polskim porządku prawnym ich stosowanie jest ograniczone, co słusznie poddawane jest krytyce³.

W przypadku prawa publicznego możliwości neopozytywistycznego ujmowania prawa, zarówno przy jego tworzeniu, jak i w procesie jego stosowania, są bardziej ograniczone. Nie można oczywiście także i tu wykluczyć ich *a priori*. Odnosi się to również do prawa podatkowego. Nie ulega bowiem wątpliwości, że sama istota tego prawa, zwłaszcza zaś konieczność „pełnego” opisanie w ustawie stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu, ogranicza możliwości takiego tworzenia, które pozwoli na dynamiczne jego stosowanie.

Punktem wyjścia polityki tworzenia prawa podatkowego powinno być jego istota, miejsce w porządku prawnym, a także związana z opodatkowaniem rola podatków w gospodarce. Zasadniczym problemem, niewystępującym z takim nasileniem w innych gałęziach prawa jest, na ile prawo, zwłaszcza w odniesieniu do dynamicznych i podlegających ciągłym



Głos Przewodniczącej Krajowej Rady Doradców Podatkowych

Koleżanki i Koledzy,

zgodnie z wcześniej daną obietnicą dotyczącą przekazywania informacji o pracach Prezydium, Komisji oraz członków Krajowej Rady Doradców Podatkowych na rzecz naszego samorządu pozwolą Państwo, że przedstawię kalendarium naszych działań. Mogłoby się wydawać, że okres wakacji to sezon ogórkowy, gdy tymczasem działo się wiele.

W dniach 1–2 lipca odbyły się w Spale VIII Warsztaty Doktoranckie pod hasłem przewodnim: „Czy w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych można mówić o gwarancjach procesowych podatnika?“, zorganizowane przez Zakład Sądownictwa Administracyjnego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego wraz z Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych. Na zaproszenie organizatorów brałam udział w pracach jury. Mam przyjemność poinformować, że Autorki nagrodzonych referatów wyraziły zgodę na ich opublikowanie na naszych łamach.

W ramach współpracy z Europejskim Stowarzyszeniem Studentów Prawa ELSA Poland uczestniczyłam w podsumowaniu letniej szkoły międzynarodowego prawa podatkowego, które odbyło się w Krakowie 10 lipca w Klubie Adwokata. Warto także dodać, że nasza współpraca ze Stowarzyszeniem oraz podejmowane przez Izbę działania na rzecz rozwoju edukacji prawniczej zostały docenione i na uroczystej gali podsumowującej działalność ELSA Poland 2014/2015 otrzymaliśmy nagrodę specjalną. Wśród podmiotów wyróżnionych przez Studentów były m.in.: Sąd Najwyższy, Naczelny Sąd Administracyjny, Trybunał Konstytucyjny, Naczelna Rada Adwokacka, Krajowa Izba Radców Prawnych oraz Krajowa Izba Doradców Podatkowych.

W dniu 31 lipca Wiceprzewodniczący KRDP Dariusz M. Malinowski i Andrzej Marczał wzięli udział w obchodach Dnia Skarbowości, które zorganizowano w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów. W czasie uroczystości wręczono odznaczenia państwowe oraz Medale za Długoletnią Służbę i Odznaki Honorowe za Zasługi dla Skarbowości RP pracownikom Administracji Podatkowej i Skarbowej. Mówiono także o reformie administracji skarbowej, a Wiceminister Finansów Jacek Kapica zaprezentował założenia Strategii Rozwoju Administra-

cji Podatkowej na lata 2016–2020. Udział Wiceprzewodniczących KRDP był również okazją do spotkania naszych Kolegów z pracownikami Ministerstwa Finansów.

W ostatnich kilku miesiącach uczestniczyliśmy aktywnie w wielu konferencjach, seminariach, spotkaniach i innych wydarzeniach, nad którymi Krajowa Rada Doradców Podatkowych sprawowała patronat honorowy. Byliśmy obecni w mediach, starając się nadal kreować pozytywny wizerunek doradcy podatkowego, jako przedstawiciela zawodu zaufania publicznego, wyróżniającego się dogłębną znajomością prawa podatkowego.

W dniu 3 września w Hotelu Polonia w Warszawie wzięłam udział wraz z kolegami Wiceprzewodniczącymi Dariuszem M. Malinowskim, Ryszardem Małkiewiczem i Jackiem Zielińskim w „Kongresie na rzecz redukcji szkodliwego wpływu organów kontrolnych na przedsiębiorczość w Polsce”, na którym Dariusz M. Malinowski wygłosił referat „Ściąganie podatków za wszelką cenę a poziom przedsiębiorczości”. W drugiej części Kongresu wzięliśmy udział w panelu dyskusyjnym „Konieczne zmiany w prawie i relacjach pomiędzy przedsiębiorcami a organami kontroli”.



Mazowiecki OKIDP

Zarząd Mazowieckiego Oddziału KIDP realizuje działania związane z:

- ♦ prowadzeniem działalności szkoleniowej,
- ♦ integracją środowiska doradców podatkowych,
- ♦ promocją zawodu doradcy podatkowego.

Działalność szkoleniowa

Przewidujemy przeprowadzenie szkoleń z zakresu podatku PIT, VAT, umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, cen transferowych, podatkowych aspektów korzystania ze środków trwałych na podstawie umów leasingu, postępowań sądowo – administracyjnych.

Integracja środowiska doradców podatkowych

W dniach 28–30 sierpnia 2015 r. w Myszyńcu odbył się wyjazd integracyjny doradców podatkowych pod hasłem „Miodobranie na Kurpiach”.



Promocja zawodu doradcy podatkowego

W ramach propagowania zawodu doradcy podatkowego oraz podnoszenia jego rangi zarząd planuje przeprowadzenie III edycji konkursu dla studentów na najlepszą pracę magisterską z dziedziny podatków.

XI Piknik Rodzinny

5 września 2015 r. doradcy podatkowi z Mazowsza bawili się na XI Pikniku Rodzinnym. W tym roku odbywał się on pod hasłem „Starowarszawski Piknik Rodzinnym.” Starsi uczestnicy mieli okazję przypomnieć sobie, a młodszy poznać warszawskie piosenki. Dzieciaki poznały stare podwórkowe gry, jak „Zośka”, toczenie fajerek czy bierki podwórkowe. Wszyscy mogli nauczyć się tańców popularnych w dawnej Warszawie. Szczegół-



OPRACOWANIE

Marek Siramowski
Kierownik Biura Mazowieckiego Oddziału KIDP



nymi gośćmi naszego pikniku byli podopieczni z TPD – Koła Dzieci Niepełnosprawnych z Ząbek, którzy zorganizowali wystawę swoich prac plastycznych. Oprócz tego w sposób bardzo interesujący przedstawili bajkę „Szewczyk Dratewka”.

Gościem specjalnym pikniku była prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic, Przewodnicząca Krajowej Rady Doradców Podatkowych. Swoją obecnością zaszczylił mazowieckich doradców także Piotr Brozowski, Sekretarz Krajowej Rady Dorad-

czyli zgodnie z § 6 ust. 2 rozporządzenia ws. cen transferowych transakcje, w których żadna z ewentualnych różnic pomiędzy porównywanymi transakcjami lub między podmiotami zawierającymi te transakcje nie mogłaby w sposób istotny wpłynąć na cenę przedmiotu takiej transakcji na wolnym rynku lub można dokonać racjonalnie dokładnych poprawek eliminujących istotne efekty takich różnic. Szczegółowe omówienie zasad dokonywania analizy porównywalności transakcji wykracza poza ramy niniejszego artykułu. Poniżej wskazuję jedynie najistotniejsze czynniki, które moim zdaniem determinują wycenę rynkową świadczeń dokonywanych przez wspólników.

Analiza rezydualna i analiza udziału

Przepis § 17 ust. 2 rozporządzenia ws. cen transferowych przewiduje dwie możliwe techniki podziału zysków: analizy rezydualnej oraz analizy udziału. Analiza rezydualna odnosi się do udziałów w zyskach z konkretnych transakcji, rozumianych jako zbycie rzeczy, praw majątkowych oraz świadczenie usług. Z tego względu dla umowy spółki komandytowej właściwa będzie analiza udziału, która zgodnie z § 17 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia ws. cen transferowych obejmuje ustalenie względnej wartości działań podejmowanych przez każdy z powiązanych podmiotów, z uwzględnieniem czynników określonych w § 8 rozporządzenia ws. cen transferowych.

W ujęciu modelowym funkcją komandytariusza spółki komandytowej jest wniesienie wkładu, czyli przeniesienie na własność spółki składników majątkowych o określonej wartości. Wycena tego rodzaju świadczenia jest stosunkowo prosta, nawet w przypadku wkładu niepieniężnego. Problematyczna może być jedynie wycena wkładów w postaci wartości niematerialnych i prawnych, jednakże nie należy spodziewać się zaniżenia ich wartości, ponieważ najczęściej wpływałoby to na niższe odpisy amortyzacji podatkowej.

Zdecydowanie trudniej dokonać oszacowania wartości rynkowej ryzyka ponoszonego przez komplementariusza, które stanowi zasadnicze zadanie tej kategorii wspólników. W tym zakresie konieczne będzie przede wszystkim określenie ryzyka gospodarczego związanego z działalnością w branży, w której dana spółka komandytowa prowadzi działalność. Najprostszym rozwiązaniem byłoby ustalenie, jaki udział w zyskach został ustalony między niezależnymi podmiotami w umowie spółki komandytowej, która działa w tej samej branży lub przynajmniej w branży o podobnym stopniu ryzyka. W przypadku braku możliwości uzyskania takich danych konieczna może się okazać wycena ryzyka niewypłacalności dokonana przez biegłego. Pozyskanie wiadomości specjalnych może się jednak spotkać z zarzutem, że wartość godziwa przejęcia tego ryzyka nie mogła być znana stronom transakcji, a zatem zgodnie z § 4 ust. 3 rozporządzenia ws. cen transferowych przedmiotowa okoliczność nie może stanowić podstawy rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. Ponadto umowa spółki komandytowej ma charakter trwałego stosunku prawnego, najczęściej jest zawierana na okres wielu lat. W tak długim okresie warunki prowadzenia działalności w danej branży mogą ulec zasadniczej zmianie, co podaje w wątpliwość wiarygodność szacowania ryzyka niewypłacalności dokonywanego *ex post*.

Należy wreszcie wspomnieć o funkcji zarządzania spółką komandytową, która z reguły jedynie formalnie realizowana jest przez komplementariusza. Najczęściej zarząd komplementariusza tworzy komandytariusz (komandytariusze) lub osoby powiązane z komandytariuszem rodzinnie. Niepobieranie przez zarząd komplementariusza wynagrodzenia z tytułu za-

rzadzania spółką komandytową powinno w omawianym wariancie spółki stanowić okoliczność uzasadniającą prawo do wyższego udziału komandytariusza w zysku. Podstawowe znaczenie dla określenia wysokości oczekiwanego udziału w zyskach spółki powinien mieć dla celów podatków dochodowych aspekt ekonomiczny transakcji, a nie jej formuła prawna. Natomiast w przypadku pobierania przez zarząd takiego wynagrodzenia należałoby przyjąć, że odpowiednio wyższe wynagrodzenie powinien otrzymywać sam komplementariusz od spółki komandytowej.

PRZYKŁAD

Warto powyższą analizę zilustrować przykładem umowy spółki komandytowej, przy której zawarciu komandytariusze – osoby fizyczne – narzucili komplementariuszowi, czyli kontrolowanej przez komandytariuszy spółce z o.o., warunki odbiegające od ustaleń, których dokonałyby niezależne podmioty. Komandytariusze rozpoczęli w spółce z o.o. działalność handlową, zawarli kontrakty z wiodącymi dostawcami, a także pozyskali dużych odbiorców. Wartość księgowa spółki z o.o. przekroczyła 500 000 złotych, bez uwzględnienia nieujawnionych w księgach wartości relacji handlowych oraz kapitału ludzkiego. Następnie spółka z o.o. wniosła do spółki komandytowej całe przedsiębiorstwo, komandytariusze zaś wnieśli wkłady pieniężne w łącznej wysokości kilku tysięcy złotych. Tymczasem jednak spółce z o.o. jako komplementariuszowi przysługuje jedynie 10-procentowy udział w zyskach spółki komandytowej, pozostałą zaś część zysków tej spółki będą otrzymywali komplementariusze.

Wnioski

Podsumowując, można postawić tezę, że z początkiem bieżącego roku fiskus zyskał nowe, istotne uprawnienia umożliwiające zwalczanie agresywnej optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem spółki komandytowej. Zgodnie z wolą ustawodawcy umowa spółki komandytowej stanowi swoistą transakcję podlegającą dokumentowaniu oraz weryfikacji pod kątem zgodności z zasadą *arm's lenght*. Wątpliwości budzi jednak faktyczna zdolność skorzystania przez organy podatkowe z dodatkowych kompetencji, zwłaszcza że nawet dotychczasowe rozwiązania prawne w zakresie cen transferowych często nie są poznane przez urzędników skarbowych w dostatecznym stopniu.

PRZYPISY

- 1 Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.).
- 2 Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2014 r. poz. 851 ze zm.).
- 3 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (t.j. Dz.U. z 2014 r. poz. 1186) oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób fizycznych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób fizycznych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (t.j. Dz.U. z 2014 r. poz. 1176).
- 4 Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 1030 ze zm.).

AUTOR

Michał Reiter

Doradca podatkowy, stały współpracownik Kancelarii Zabrocki & Kajetanowicz Sp.p. w Gdańsku

Niedopuszczalność odwołania w postępowaniu podatkowym i jej prawne konsekwencje

Organ odwoławczy musi stwierdzić niedopuszczalność odwołania, w sytuacji gdy w toku wstępnego badania ujawni przeszkodę uniemożliwiającą mu merytoryczne rozpoznanie sprawy. Organ powinien zbadać dopuszczalność odwołania w sensie przedmiotowym i podmiotowym, czyli warunków decydujących o jego prawnej skuteczności. Brak ich spełnienia skutkuje koniecznością wydania przez organ postanowienia o niedopuszczalności odwołania.

Uwagi ogólne

Niedopuszczalność według definicji słownika języka polskiego utożsamiana jest z czymś niedozwolonym, takim czego czy też którego nie należy czynić¹. Istota niedopuszczalności wiąże się zatem z brakiem możliwości jakiegokolwiek działania. Przy czym problem ten dotyczy wielu aspektów niedopuszczalności. Może dotyczyć drogi sądowej, egzekucji sądowej lub administracyjnej, środków prawnych w postępowaniu administracyjnym. Rozważany jest zarówno na gruncie nauki prawa cywilnego², jak i prawa administracyjnego³.

W literaturze przedmiotu spotyka się stanowiska, które uwzględniają niedopuszczalność częściową lub całkowitą. Niedopuszczalność częściowa dotyczy wystąpienia pewnych ograniczeń np. mienia lub osób, które podlegają wyłączeniu spod egzekucji⁴. Z kolei niedopuszczalność całkowita nie uwzględnia żadnych wyjątków. Toteż, w tym aspekcie, pojęcie „ograniczenie” nie jest, gdyż ze swej istoty być nie może, odpowiednikiem pojęcia „niedopuszczalność”. Organicznie dotyczy bowiem sytuacji, w której dopuszczalność występuje, natomiast niedopuszczalność, jako pojęcie o innym zakresie nie przewiduje możliwości ograniczania⁵. Niektórzy znawcy przedmiotu wyróżniają niedopuszczalność:

- a) względną,
- b) bezwzględną lub
- c) czasową⁶.

Z bezwzględną niedopuszczalnością mamy do czynienia wówczas, gdy dana sprawa nie może być w ogóle rozpoznana przez sąd, ze względu na jej charakter, osobę, przedmiot lub w związku z obowiązującym przepisem prawa. Natomiast niedopuszczalność względna występuje wtedy, gdy osoba uprawniona ma możliwość wyboru drogi, na której chce zrealizować swoje prawo podmiotowe spośród drogi sądowej lub administracyjnej. Z kolei niedopuszczalność czasowa zachodzi wtedy, gdy dana sprawa cywilna może być rozpoznana dopiero po uprzednim wyczerpaniu drogi postępowania przed innym organem. Można zatem stwierdzić, że względność będzie występowała wówczas, gdy oprócz okoliczności

przewidujących niedopuszczalność zastosowania konkretnej instytucji istnieć będzie wiele wyjątków wprowadzających możliwość jej zastosowania. Bezwzględna niedopuszczalność będzie miała miejsce, gdy w konkretnym przypadku nie będzie żadnych wyjątków od postawionej reguły. Rozważania na temat względności i bezwzględności stanowią swoiste rozszerzenie koncepcji niedopuszczalności całkowitej i częściowej.

W prawie cywilnym wyróżnia się również niedopuszczalność pierwotną oraz niedopuszczalność wtórną. Pierwotna dotyczy sytuacji, w której przeszkoda istnieje już w momencie wniesienia wniosku. Wtórna z kolei dotyczy takich sytuacji, gdy przeszkoda powstała w toku postępowania na skutek zmian podmiotowych lub przedmiotowych. Pierwotna niedopuszczalność prowadzi do odrzucenia wniosku, a wtórna do umorzenia postępowania⁷. Koncepcja ta odpowiada założeniom proceduralnym istniejącym również na gruncie prawa administracyjnego i podatkowego, dlatego też wymaga podkreślenia.

W przepisach procedury podatkowej, analogicznie jak administracyjnej, dominuje zasada, że odwołanie jako środek prawny jest instytucją najważniejszą, podstawową oraz dostępną. Stąd też niedopuszczalność wniesienia odwołania stanowi wyjątek od tej zasady i powinno być stosowane wyłącznie w przypadkach wskazanych w ustawie.

Istota odwołania

Wśród wielu środków zaskarżenia w postępowaniu podatkowym odwołanie zajmuje szczególne miejsce, gdyż jest instrumentem prawnym w ręku strony, służącym do ochrony jej praw, w sytuacji gdy organ podatkowy skonkretyzował wobec niej ustawowy obowiązek, wydając decyzję, której zasadność ona neguje. Odwołanie jest instytucją powstałą w wyniku realizacji konstytucyjnej zasady dwuinstancyjności. Zasada ta w każdym demokratycznym państwie

angażowania w tym kierunku, firma jest zarządzana przez osoby trzecie lub sprzedawana.

Bardzo istotnym elementem w procesie sukcesji w przedsiębiorstwach rodzinnych jest problem planowania tego procesu. Ze względu na swoją złożoność, czyli:

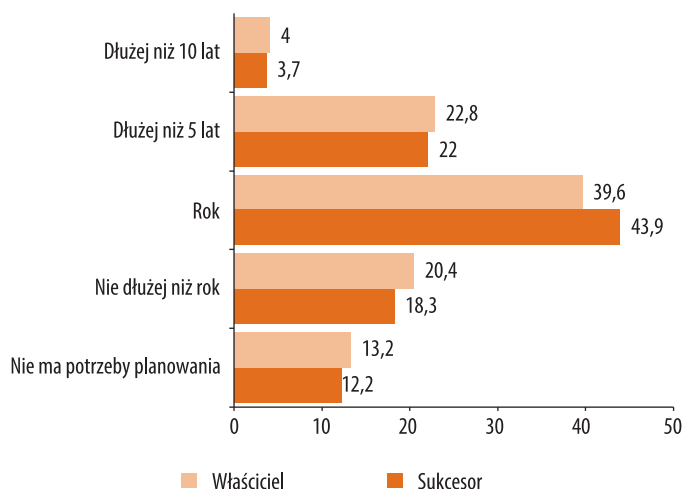
- ◆ konieczność formalnego przekazania władzy,
- ◆ nabycie przez sukcesora odpowiedniego doświadczenia i wiedzy potrzebnej do płynnego przejścia kierownictwa (w działalności usługowej, gdzie kluczowa jest wiedza i doświadczenie czyli np. w kancelariach podatkowych etap ten nabiera szczególnego znaczenia),
- ◆ liczbę innych podmiotów zaangażowanych w działalność przedsiębiorstwa (klienci, dostawcy, kooperanci),

uznaje się, że poprawnie przeprowadzony proces sukcesji trwa przeciętnie około siedmiu lat.

Jednak tylko 22,8% właścicieli firm i 22% sukcesorów jest zdania, że sukcesja powinna trwać dłużej niż pięć lat. Najwięcej respondentów w badaniu projektu „Kody wartości – efektywna sukcesja w polskich przedsiębiorstwach rodzinnych” wskazało rok jako odpowiednią według nich długość procesu sukcesji (odpowiednio 39,6% właścicieli i 43,6% sukcesorów).

Jak długo powinien trwać proces sukcesji według respondentów, przedstawia poniższy wykres.

Wykres 2. Ocena długości procesu sukcesji przez właścicieli i sukcesorów



Źródło: http://www.kodywartosci.pl/database/uploads/file/KW/raport_ostateczna%20wersja.pdf

Każde przedsiębiorstwo rodzinne to bardzo szczególny i jedyny jak rodzina, która go tworzy. Nie powinno zatem dziwić nas to, że nie istnieje uniwersalny model przeprowadzenia procesu sukcesji. Przekazanie władzy w ręce młodszego pokolenia obarczone jest wieloma czynnikami, jak np. duma, reputacja, osobista satysfakcja czy tradycja rodzinna (Hill, 1983), które idąc w parze, jak już wspomniano, z unikalnością konstrukcji każdego przedsiębiorstwa rodzinnego uniemożliwiają zdeterminowanie konkretnych rozwiązań, które zapewniłyby udaną sukcesję.

Polscy właściciele firm rodzinnych zaczynają zdawać sobie sprawę, że przeprowadzenie efektywnie procesu sukcesji zapewni firmie ciągłość wartości i rozwój, jednak

z braku głębszej wiedzy na jej temat uważają, że następuje on w miarę szybko i nie trzeba długo przygotowywać następcy. Większa świadomość zagadnienia sukcesji na rynkach Europy Zachodniej objawia się także w podejściu do planowania procesu sukcesji. Wśród firm, które się aktywnie przygotowują do przekazania firmy, 12% planuje sukcesje w ciągu 1–2 lat, 17% w ciągu kolejnych 3–5 lat, 18% w ciągu 6–10 lat, aż 26% za 10 lat lub więcej. Pozostałe 27% to firmy, które nie postanowiły jeszcze, kiedy sukcesja ma nastąpić, oraz firmy, które planują zamknięcie swojej działalności. Znamienny jest fakt, że aż 44% firm przygotowuje się do sukcesji, która ma nastąpić za sześć lat lub więcej. Długość tego procesu wynika przede wszystkim ze złożoności natury sukcesji oraz roli, jaką powinni odegrać poszczególni członkowie rodziny. Dla przykładu rola odchodzącego nestora jest nie do przecenienia szczególnie w procesie wdrażania sukcesora. Ma to szczególne znaczenie w przypadku sukcesji wewnątrzrodzinnych – dzieciom jest trudniej niż osobom spoza rodziny przejąć pałeczkę zarządzania. Muszą bowiem zdobyć zaufanie pracowników oraz udowodnić, że są godni swego stanowiska, że to nie tylko więzy krwi dały im możliwość szybkiego awansu. Sukcesorzy z rodziny nie chcą być postrzegani jako „tylko dziecko” odchodzącego nestora.

Wnioski

Podsumowując, dlaczego odpowiednie przeprowadzenie procesu sukcesji jest tak ważne? Ponieważ zapewnia:

- ◆ stabilność finansową firmy,
- ◆ zachowanie wartości firmy i rodziny,
- ◆ ciągłość firmy,
- ◆ prawne zabezpieczenie firmy,
- ◆ bezpieczeństwo pracowników,
- ◆ stabilną markę,
- ◆ zabezpieczenie finansowe firmie i rodzinie,
- ◆ bezpieczeństwo finansowe na emeryturze,
- ◆ uniknięcie konfliktów w rodzinie.

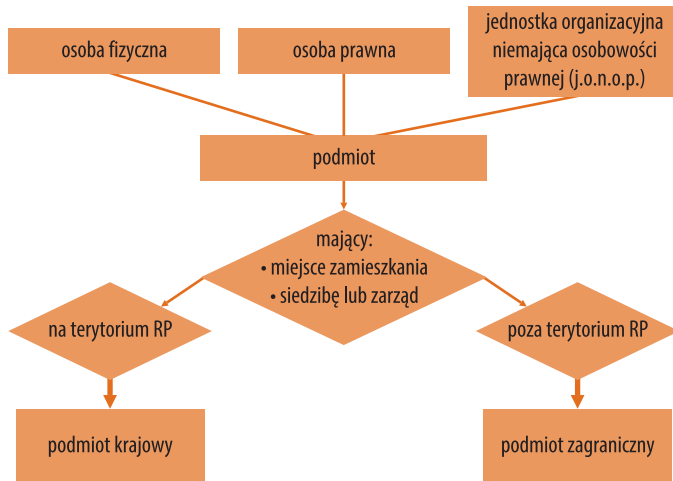
A zatem co warto byłoby zrobić przed sukcesją:

1. Audyt sukcesyjny: menedżerska i rodzinna strefa przedsiębiorstwa, właściwy moment na sukcesję, zmiana i przekazanie władzy, style zarządzania i ich wpływ na konsekwencje procesu sukcesji.
2. Skuteczne wdrożenie planu sukcesji: typowe obawy towarzyszące zmianom sukcesyjnym, cele komunikacyjne w procesie sukcesji, narzędzia zwiększające prawdopodobieństwo skuteczności procesu sukcesji.
3. Kreowanie strategii i kierunków rozwoju po sukcesji: definiowanie celów strategicznych i operacyjnych, modele biznesowe w firmie przechodzącej zmianę pokoleniową, formy kontynuacji działalności a sprzedaż przedsiębiorstwa.
4. Optymalizacja podatkowa procesu sukcesji: formy prowadzenia działalności, oddzielenie majątku osobistego właścicieli od majątku firmowego, zabezpieczenia majątku prywatnego tworzonego w procesie biznesowym.

Mity na temat sukcesji:

1. Sukcesja dotyczy tylko właściciela i sukcesora...
2. Sukcesji nie trzeba planować, to naturalny proces...
3. Wizyta u prawnika wystarczy, aby przeprowadzić sukcesję w firmie...
4. Na sukcesję jest zbyt wcześnie – sukcesor nie poradzi sobie z obowiązkami, dlatego zwlekam...

Schemat 1. Nowa definicja podmiotu krajowego i zagranicznego



w **przedsiębiorstwie** położonym poza terytorium Polski (art. 11 ust. 1 pkt 1) albo

◆ podmiot zagraniczny:

- bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu lub kontroli,
- posiada udział w kapitale

w podmiocie krajowym (art. 11 ust. 1 pkt 2), albo

◆ ten sam podmiot (w domyśle: krajowy albo zagraniczny) równocześnie:

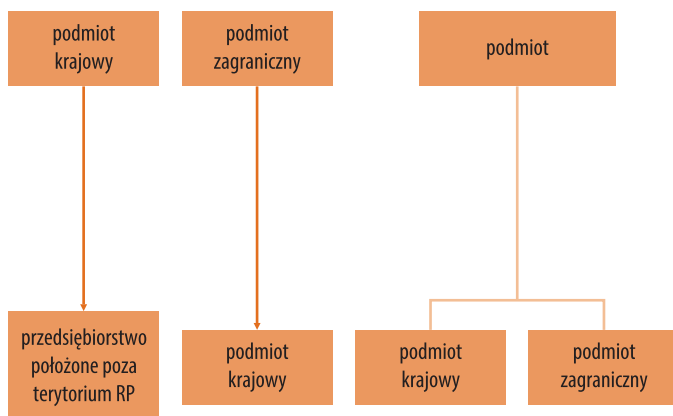
- bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu lub kontroli, albo
- posiada udział w kapitale

w podmiocie krajowym i zagranicznym (art. 11 ust. 1 pkt 3).

Ilustruje to poniższy schemat⁵

Schemat 2. Prawo do określenia dochodu w myśl art. 11 ust. 1

– powiązania międzynarodowe



Dalej art. 11 ust. 1 stanowi: *i jeżeli w wyniku takich powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podatnik nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały – dochody danego podatnika oraz należny podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.*

Ten ostatni akapit, dający organom podatkowym prawo do określania dochodu i podatku, pozostał bez zmian. Jak z niego

wynika, w transakcjach między **podmiotami powiązаныmi** fiskus ma prawo do szacowania **dochodu podatnika**.

Podmioty połączone na schemacie linią są podmiotami powiązаныmi, więc transakcje zawarte pomiędzy nimi podlegają kontroli przez organy podatkowe pod względem zgodności z zasadą rynku.

Nowością w art. 11 jest posłużenie się przez ustawodawcę w punkcie 1–3 ust. 1 terminem „jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej” (dalej: jonop). Jest to pojęcie bardzo szerokie i obejmuje dla przykładu spółki jawne, spółki komandytowe i spółki partnerskie, a także spółki kapitałowe w organizacji. Tym samym od 2015 r. nie ulega wątpliwości, że art. 11 dotyczy również spółek osobowych⁶.

Zastanawiające jest to, że w art. 11 ust. 1 pozostawiono termin „przedsiębiorstwo”. Prawdopodobnie ustawodawca chciał tutaj przenieść termin użyty w Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych, które z kolei odsyłają do umów międzynarodowych⁷, gdzie dla określenia podmiotów powiązanych używa się terminu „associated enterprise”. Ale chyba nie był to trafny zabieg, bo ustawy o podatkach dochodowych w słowniczku zawierają własną definicję przedsiębiorstwa⁸, zgodnie z którą ilekroć w ustawie jest mowa o przedsiębiorstwie, oznacza to przedsiębiorstwo w rozumieniu przepisów kodeksu cywilnego (k.c.). Raczej nie taka była intencja ustawodawcy, aby do stwierdzenia powiązania międzynarodowego posługiwać się k.c.

Trudno jest znaleźć w języku angielskim odpowiednik naszego przedsiębiorstwa w rozumieniu k.c. Czasami na sprzedaż przedsiębiorstwa w rozumieniu k.c. używa się terminu „transfer of a business as a going concern (TOGC)”. „Going concern”⁹ to organizacja zdolna do samodzielnego kontynuowania działalności gospodarczej, czyli koncepcja podobna do definicji przedsiębiorstwa zawartej w k.c.

Natomiast termin *enterprise* w języku angielskim w literaturze dotyczącej tego przedmiotu przyjmuje różne znaczenie – *enterprise* może dotyczyć jakiegokolwiek działalności czy nawet wolnego zawodu bądź podatnika.

Ten dysonans w polskim prawie i brak jasnego określenia przedsiębiorstwa w prawie międzynarodowym w przyszłości będzie powodował trudności interpretacyjne – dopiero w konkretnej sprawie będzie można rozstrzygać, czy podmiot krajowy jest powiązany z przedsiębiorstwem położonym poza Polską.

Powiązania krajowe

W myśl ust. 4 art. 11 przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio pomiędzy podmiotami powiązаныmi w kraju. Po zmianach (polegających na dodaniu terminu jonop i wprowadzeniu liczby pojedynczej¹⁰) art. 11 ust. 4 stanowi, że w stosunkach krajowych podmioty są powiązаны, gdy:

◆ podmiot krajowy:

- bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu lub kontroli,
- posiada udział w kapitale

w innym podmiocie krajowym (art. 11 ust. 4 pkt 1) albo

◆ ten sam podmiot równocześnie:

- bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu lub kontroli, albo
- posiada udział w kapitale

w podmiotach krajowych (art. 11 ust. 4 pkt 2).

Ilustruje to poniższy schemat.¹¹

Okres przechowywania ksiąg podatkowych klientów nadal budzi wątpliwości

Jednym z obszarów aktywności zawodowej kancelarii doradcy podatkowego jest prowadzenie na rzecz klientów ksiąg rachunkowych. Usługa ta nierzadko powiązana jest także z przechowywaniem w siedzibie kancelarii zarówno ksiąg rachunkowych, jak i dokumentów źródłowych, stanowiących podstawę do dokonywanych zapisów w księgach czy innych rejestrach podatkowych. To z pozoru niebudzące większych wątpliwości rozwiązanie niesie jednak ze sobą kluczowe pytanie w zakresie wskazania okresu, za jaki księgi oraz dokumenty źródłowe muszą być zgodnie z obowiązującymi przepisami przechowywane. O ile bowiem w świetle regulacji ustawy – Ordynacja podatkowa (art. 86 § 1) jednoznaczna zasada jest, że zarówno księgi rachunkowe, jak i dokumentację źródłową należy przechowywać do upływu okresu przedawnienia (z uwzględnieniem sytuacji szczególnych, w których ustawy podatkowe stanowią inaczej), o tyle, jak się pozornie wydaje, niebudzące wątpliwości rozwiązanie staje się w praktyce wielce problematyczne w przypadku zaistnienia u podatnika straty podatkowej.

Regułą wynikającą zarówno z treści regulacji ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: CIT), jak i regulacji ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: PIT) jest, że o wysokość straty, rozumianej jako nadwyżka kosztów uzyskania przychodów nad sumą przychodów w roku podatkowym, można obniżyć dochód w najbliższych następujących po sobie pięciu latach podatkowych, przy czym wysokość obniżenia dochodu nie może przekroczyć w którymkolwiek z tych lat 50% kwoty tej straty. A zatem z jednej strony strata niewątpliwie stanowi zarówno wynik finansowy, jak i podatkowy działalności w danym roku podatkowym, z drugiej zaś istotny element kalkulacyjny wpływający wprost na wartość dochodu podatkowego ustalanego w kolejnych latach podatkowych.

W następstwie takiej kwalifikacji instytucji straty doradca podatkowy przechowujący zarówno księgi podatkowe, jak i dokumenty podatnika musi ustalić moment graniczny, do którego, zgodnie z przepisami, jest zobowiązany do przechowywania dokumentacji klienta, pamiętając o doniosłych skutkach zaistnienia ewentualnego błędu w tym zakresie, zwłaszcza w razie przedwczesnej likwidacji ksiąg oraz dokumentacji źródłowej, w tym w szczególności także w zakresie skutków podatkowych prawidłowego ustalenia straty podatkowej dla wartości wykazanego dochodu w latach następnych. Rozstrzygnięcia bowiem wymaga, czy kierując się powołaną uprzednio regulacją art. 86 § 1 w związku z brzmieniem art. 70 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, w świetle którego zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku,

należy uznać, że księgi podatkowe za rok, w którym osiągnięta została strata, należy przechowywać do upływu wskazanego w treści art. 70 § 1 okresu, a zatem do upływu 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku za rok osiągnięcia straty. Przyjęcie takiego modelu prowadzi zatem do konstatacji, w świetle której fakt rozliczenia straty w latach kolejnych (stosownie do brzmienia powołanych regulacji ustaw o PIT i CIT) pozostaje bez wpływu na wymagany okres przechowywania dokumentacji. Na skutek upływu ustalonego art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej okresu przedawnienia podatnik nie jest bowiem obowiązany do wydłużonego przechowywania ksiąg wraz z dokumentacją stanowiącą podstawę dokonywania w nich zapisach, a co więcej ewentualne postępowanie wszczęte w celu określenia wysokości straty za rok podatkowy po upływie określonego okresu przedawnienia staje się bezprzedmiotowe i podlega umorzeniu. Zgodnie z dyspozycją art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej, gdy postępowanie z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe, w szczególności w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego, organ podatkowy wydaje decyzję o umorzeniu postępowania. Co więcej, reguła ta znajduje również odzwierciedlenie na płaszczyźnie postępowania odwoławczego, gdzie w zakresie możliwych rozstrzygnięć odwoławczego organu przewidziana została decyzja, w której organ odwoławczy uchyla decyzję organu pierwszej instancji, umarzając postępowanie w sprawie.

Z kolei w świetle podnoszonego na przestrzeni lat poglądu przeciwnego księgi wraz z wymaganą dokumentacją za rok podatkowy, w którym osiągnięta została strata, powinny być przechowywane do upływu okresu przedawnienia, jednak