

# Doradca dla firm

## Podatki

Dodatek bezpłatny - marzec 2010 ISSN 1232-6712



- IV Ranking Firm i Doradców Podatkowych Dziennika Gazety Prawnej
- Obsługa prawno-podatkowa w polskich firmach – sondaż
- Doradztwo podatkowe w kryzysie – debata
- Raporty kancelarii

## Internetowe warsztaty prawa gospodarczego Kancelarii Salans i Dziennika Gazety Prawnej

### Zapraszamy na seminaria internetowe – WEBINARIA

**Prowadzący:**



Wojciech Kozłowski,  
radca prawny,  
kieruje Zespołem  
Postępowań  
Sądowych  
i Arbitrażu



Piotr Nowaczyk,  
advokat  
w Zespole  
Postępowań  
Sądowych  
i Arbitrażu

#### POSTĘPOWANIE SĄDOWE I ARBITRAŻ

**8 kwietnia**

Sąd polubowny czy sąd powszechny – gdzie się sądzić, jak zwiększyć szanse na wygraną i jak obniżyć koszty procesu?

**15 kwietnia**

Tymczasowe sądowe zabezpieczenie powództwa – jak osiągnąć sukces w sporze jeszcze przed jego rozpoczęciem (w tym: tymczasowe zakazy sprzedaży towarów, reklamy i wykonywania praw z udziałów)

**22 kwietnia**

Jak uzyskać duże odszkodowania od Państwa? – zalety i koszty arbitrażu inwestycyjnego

#### RESTRUKTURYZACJA I UPADŁOŚCI

**20 kwietnia**

Ryzyko pod kontrolą: Wewnętrzne procedury przygotowujące firmę na upadłość kontrahenta

**27 kwietnia**

Ryzyko pod kontrolą: Układ vs. likwidacja majątku upadłego – szanse dla kontrahentów

**4 maja**

Ryzyko pod kontrolą: Przeciwdziałanie wyprowadzaniu majątku i odwracanie jego skutków

**22 czerwca**

Inwestowanie i przejmowanie przedsiębiorstw zagrożonych niewypłacalnością lub w upadłości



**Prowadzący:**

Anna Maria Puksztó,  
radca prawny,  
kieruje Zespołem  
Prawa Upadłościowego



**Prowadzący:**

Agnieszka  
Stefanowicz-Barańska,  
radca prawny, kieruje  
Zespołem Prawa Konkurencji

#### PRAWO KONKURENCJI/POMOC PUBLICZNA

**11 maja**

Kontrolę antymonopolowe w pigułce – co nowego wniosły kontrole UOKiK z końca 2009 r.?

**18 maja**

Zmiany w prawie antymonopolowym wpływające na kształtowanie systemów dystrybucji

**25 maja**

Jak się nie potknąć na pomocy publicznej?



**Prowadzący:**

Dr hab. Katarzyna  
Bilewska, advokat  
kieruje Zespołem  
Sporów Korporacyjnych

#### SPORY KORPORACYJNE

**30 marca**

Jak podważyć uchwałę rady nadzorczej spółki? Trzy metody

**6 kwietnia**

Absolutorium. Mity prawne a rzeczywistość

**13 kwietnia**

Porozumienie wspólników (akcjonariuszy) - jak zabezpieczyć jego wykonanie?

**1 czerwca**

Pozew o stwierdzenie nieważności (uchylenie) uchwał zgromadzenia w praktyce od A do Z. Jak spełnić wszystkie warunki formalne?

**8 czerwca**

Pełnomocnik na walnym zgromadzeniu. Kto i w jaki sposób może nim zostać?

**15 czerwca**

Porządek obrad walnego zgromadzenia. Jak go formułować, żeby uchwały walnego zgromadzenia były ważne?

**Zapisz się już dziś się na [www.gazetaprawna.pl/webinaria](http://www.gazetaprawna.pl/webinaria)**

## Analiza rynku firm doradztwa podatkowego

## Firmy doradcze pomogły wyjść z kryzysu

W IV Rankingu Firm i Doradców Podatkowych Dziennika Gazety Prawnej udział wzięło 70 firm. Z analizy rankingu wynika, że firmy dobrze poradziły sobie w trudnym okresie.

Poprzedni rok był dla doradców podatkowych i firm świadczących usługi doradztwa podatkowego rokiem trudnym i szczególnym, bo kryzysowym. Jak wynika jednak z danych, które przedstawiły firmy, a które dziś prezentujemy w całości, branża wyszła z kryzysu nieco osłabiona, ale nadal mocna. W wielu firmach przychody nie tylko spadły, ale wręcz wzrosły. Niektóre spółki straciły klientów, ale są również takie, które obsługują ich znacznie więcej.

## RYNEK W REGIONACH

W IV rankingu wzięło udział 70 firm (trzy więcej niż rok wcześniej). Z danych wynika, że większość funkcjonuje na rynku warszawskim. Biorąc jednak pod uwagę zwycięzców w poszczególnych grupach, nie trudno zauważyć, że doradztwo podatkowe jest silne również w takich regionach jak Wielkopolskie (szczególnie Poznań), Małopolskie (Kraków) i Śląskie. W grupie najlepszych firm średniej wielkości wygrała firma z Poznania (Grant Thornton Frąckowiak), a w grupie najlepszych firm małych wygrała firma z Wodzisławia Śląskiego (Doradztwo Podatkowe Graczyk).

## PROGNOZY I FAKTY

Rok temu firmy doradztwa podatkowego nastawiały się na ciężki bój o klienta. Przeważały wypowiedzi umiarkowanie pesymistyczne lub umiarkowanie optymistyczne. Wielu doradców, partnerów i szefów firm przyznawało, że będzie to okres, z którego najlepsi wyjdą obronną ręką. Wydaje się, że bogatsi w doświadczenia zeszłoroczne możemy powiedzieć, że te prognozy się sprawdziły. Firmy musiały radzić sobie z trudnościami oraz toczyć boje o klientów, zarówno dotychczasowych, jak i nowych. Przykład spółek biorących udział w IV rankingu DGP pokazuje, że możliwe były znaczne wzrosty przychodów. Dobry wynik firm doradczych świadczy również o tym, że obronną ręką z kryzysu wychodzą przedsiębiorstwa. To od

## Zwycięzcy poszczególnych kategorii

## Firmy wielkiej czwórki



KPMG Doradztwo Podatkowe

Zwycięzca w kategorii  
„Najlepsze firmy w rankingu DGP”



PricewaterhouseCoopers



Quality In Everything We Do

Ernst &amp; Young

Zwycięzca w kategorii  
„Najskuteczniejsze firmy w rankingu DGP”

## Firmy zatrudniające 10 i więcej doradców



Grupa Instytutu Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy

Zwycięzca w kategorii  
„Najlepsze firmy w rankingu DGP”



Accreo Taxand



MDDP

Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy

Zwycięzca w kategorii  
„Najskuteczniejsze firmy w rankingu DGP”

## Firmy zatrudniające od 3 do 9 doradców



Grant Thornton Frąckowiak

Zwycięzca w kategorii  
„Najlepsze firmy w rankingu DGP”



Baker &amp; McKenzie Doradztwo Podatkowe

Zwycięzca w kategorii  
„Najskuteczniejsze firmy w rankingu DGP”



Grynhoff Woźny Maliński Kancelaria Prawna

## Firmy zatrudniające 2 lub mniej doradców



Doradztwo Podatkowe Graczyk - Ewa i Dariusz Graczyk

Zwycięzca w kategorii  
„Najlepsze firmy w rankingu DGP”



SOLTYSIŃSKI KAWECKI &amp; SZŁEZAK

Soltysiński Kaweck i Szlezak



Biuro Rachunkowe SUPER NOWA 1

ich wyników, a zatem kondycji finansowej, zależy, czy będą przeznaczają środki na doradztwo podatkowe.

Nie sprawdziły się natomiast opinie, zgodnie z którymi w obecnym roku miały nastąpić

duże przetasowania. Biorąc pod uwagę wyniki firm, które wzięły udział w IV rankingu DGP, jestem przekonany, że wszystkie znakomicie poradzą sobie również w 2010 roku.  
Łukasz Zalewski



01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72,  
tel. (22) 530 40 35, 530 40 40, fax 530 40 39,  
w internecie: [www.gazetaprawna.pl](http://www.gazetaprawna.pl), e-mail: [gp@infor.pl](mailto:gp@infor.pl)  
INFOR Biznes Spółka z o.o. jest podatnikiem VAT, NIP 527 25 75 823  
Spółka należy do grupy kapitałowej INFOR PL SA

Redaktorzy prowadzący: Ewa Matyszevska, Łukasz Zalewski  
Dyrektor Biura Reklamy: Jacek Szczepny, tel. (22) 530 44 44  
Menedżer projektu: Michał Krukowski (22) 531 49 61  
DTP i przygotowanie do druku: Paweł Żurawski  
Druk: Drukarnia Bałtycka



## IV Ranking – Najlepsze firmy

Miejsce	Nazwa firmy	Dane teleadresowe firmy
<b>Wielka Czwórka</b>		
1	KPMG Doradztwo Podatkowe	ul. Chłodna 51, 00-867 Warszawa, tel.: 22 528 11 00
2	PricewaterhouseCoopers	al. Armii Ludowej 14, 00-638 Warszawa, tel.: 523 40 00
3	Ernst & Young	rondo ONZ 1, 00-124 Warszawa, tel.: 22 557 70 00, fax: 22 557 70 01
4	Deloitte Doradztwo Podatkowe	al. Jana Pawła II 19, 00-854 Warszawa, tel.: 22 511 08 11, fax: 22 511 08 13
<b>Firmy zatrudniające 10 i więcej doradców</b>		
1	Grupa Instytutu Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy	ul. Kalańska 8, 04-367 Warszawa, tel.: 22 517 30 60, fax.: 22 870 41 78
2	Accreo Taxand	ul. Grzybowska 5A, 00-132 Warszawa, tel.: 22 324 59 00, fax: 22 324 59 01
3	MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy	ul. Książęca 4, 00-498 Warszawa, tel.: 22 322 68 88, fax: 22 322 68 89
4	Ożóg i Wspólnicy	ul. Marszałkowska 99A, 00-693 Warszawa, tel.: 22 480 81 00, fax: 22 629 00 68
5	Roedel & Partner	ul. Prosta 51, 00-838 Warszawa, tel.: 22 696 28 00
6	BDO	ul. Postępu 12, 02-676 Warszawa, tel.: 22 543 16 00, fax: 22 543 16 01
7	ECDDP	ul. Zielony Most 8, 31-351 Kraków, tel.: 12 622 86 00, fax: 12 622 86 66
8	TPA Horwath Sztuba Kaczmarek	ul. Żydowska 1, 61-761 Poznań, tel.: 61 851 38 60, fax: 61 851 38 62
9	Marciniuk i Wspólnicy Spółka Doradztwa Podatkowego	al. Szucha 13/15, 00-580 Warszawa, tel.: 22 627 23 23
<b>Firmy zatrudniające od 3 do 9 doradców</b>		
1	Grant Thornton Frąckowiak	pl. Wiosny Ludów 2, 61-831 Poznań, tel.: 61 850 92 00
2	Baker & McKenzie Doradztwo Podatkowe	rondo ONZ 1, 00-124 Warszawa, tel.: 22 445 31 00, fax: 22 445 32 00
3	Grynhoff Woźny Maliński Kancelaria Prawna	ul. Bonifraterska 17, 00-203 Warszawa, tel.: 22 212 00 00, fax: 22 212 00 01
4	Księgowość, Podatki, Doradztwo TAX-NET	ul. Ordona 7, 40-164 Katowice, tel.: 32 351 18 50
5	White & Case W. Daniłowicz, W. Jurcewicz i Wspólnicy - Kancelaria Prawna	ul. Marszałkowska 142, 00-061 Warszawa, tel.: 22 50 50 100, fax: 22 50 50 400
6	Andrzej Paczuski, Andrzej Taudul, Piotr Korszla, Maciej Grochulski Doradcy Podatkowi	ul. Polna 11, 00-633 Warszawa, tel.: 22 205 22 00, fax: 22 205 22 01
7	HLB Zespól Doradców Podatkowych Jacek Czernecki	ul. Zagrody 20a, 30-318 Kraków, tel.: 12 260 98 10, fax: 12 260 98 11
8	Salans D. Oleszczuk Kancelaria Prawnicza	Rondo ONZ 1, 00-124 Warszawa, tel.: 22 242 52 52
9	KZWS Spółka Doradztwa Podatkowego	ul. Stary Rynek 38-39, 61-772 Poznań, tel.: 61 851 57 66
10	Biuro Podatkowe MAXim	ul. Kaliska 83b, 87-800 Włocławek, tel.: 54 413 35 31, fax: 54 413 35 33
11	DLA Piper Wiater	ul. Emilii Plater 53, 00-113 Warszawa, tel.: 22 540 74 00, fax: 22 540 74 74
12	KPT Doradcy Podatkowi	ul. Puławska 182, 02-670 Warszawa
13	Auxilium	al. Pokoju 84, 31-564 Kraków, tel.: 12 425 80 53
14	Independent Tax Advisers Doradztwo Podatkowe	al. Jana Pawła II 15, 00-828 Warszawa, tel.: 22 697 72 37
15	BSJP Tax Spółka doradztwa podatkowego	al. Armii Ludowej 26, 00-609 Warszawa, tel.: 22 579 89 00, fax: 22 579 89 01
16	CMS Cameron McKenna	ul. Emilii Plater 53, 00-113 Warszawa, tel.: 22 520 55 55
17	ZETT Zbigniew Łebecki - Kancelaria Doradztwa Podatkowego - Biuro Rachunkowe	ul. St. Batorego 26, 43-200 Pszczyna, tel. 32 212-82-21
18	Grupa Gumulka - Kancelaria Prawa Finansowego	ul. Jana Matejki 4, 40-077 Katowice, tel.: 32 253 07 15, fax: 32 201 17 65
19	Taxpoint	ul. Prądnicka 4, 30-002 Kraków, tel.: 12 626 73 10, fax: 12 383 23 93
20	Krzysztof Modzelewski i Wspólnicy Spółka Doradztwa Podatkowego	ul. Solariego 1, 02-070 Warszawa, tel.: 22 875 30 55, fax: 22 825 50 78
21	Spółka Doradztwa Podatkowego Manugiewicz, Trzaska i Wspólnicy	ul. Zamoyskiego 45a lok. 9, 03-801 Warszawa, tel.: 22 618 84 63, 22 618 86 92, fax: 22 618 71 06
22	Sendero	ul. Muchoborska 6, 54-424 Wrocław, tel.: 71 717 80 20
23	DMS TAX	ul. Kazimierza Wielkiego 1, 50-077 Wrocław
24	PKF Tax	ul. Elbląska 15/17, 01-747 Warszawa, tel.: 22 560 76 50
25	Biuro Doradców Podatkowych Tomasz & Rafał Ziolkowscy	ul. Jagiellończyka 6, 66-400 Gorzów Wielkopolski, tel., fax: 95 73 64 712 do 715
26	Doradcy Podatkowi Marek Kolibski, Andrzej Nikończyk, Michał Dec & Partnerzy*	al. Jerozolimskie 49 lok. 29, 00-697 Warszawa, tel.: 22 406 79 49
27	Wardyrński i Wspólnicy	al. Ujazdowskie 10, 00-478 Warszawa, tel. 22 437 82 00, 537 82 00, fax: 22 437 82 01, 537 82 01
28	Gide Loyrette Nouel - Tokarczuk, Jędrzejczyk i Wspólnicy Kancelaria Prawna GLN	pl. Piłsudskiego 1, 00-078 Warszawa, tel.: 22 344 00 00, fax: 22 344 00 01
29	Taxplan	rondo ONZ, al. Jana Pawła II 15, 00-828 Warszawa, tel.: 22 697 75 36, Fax: 22 697 75 41
30	Kancelaria Radcy Prawnego Bogusław Wolniewicz	ul. Jana III Sobieskiego 104 lok. 52, 00-764 Warszawa, tel.: 22 824 70 32, fax: 22 824 70 34
31	Stawomir Zieleń i Wspólnicy	ul. Rynek 18/2, 58-300 Wałbrzych, tel.: 74 842 35 52, 74 842 41 69
32	Dewey & LeBoeuf Grzesiak	ul. Książęca 4, 00-498 Warszawa, tel.: 22 690 61 00
33	Parulski i Wspólnicy Doradcy Podatkowi**	tel.: 22 314 71 80

\* spółka prowadzi działalność od 1 kwietnia 2009 r.; \*\* spółka prowadzi działalność od 1 sierpnia 2009 r.

Kontakt internetowy	Liczba zajmujących się doradztwem podatkowym					Liczba konsultantów	Przychody od stycznia do listopada 2009 r.	Przychód z innej działalności	Liczba klientów	Liczba wygranych spraw sądowych	Liczba punktów
	Doradców podatkowych	Radców prawnych	Adwokatów	Biegłych rewidentów	Księgowych						
e-mail: kpmg@kpmg.pl, www.kpmg.pl	90	5	0	20	6	113	103 914 024	0	1393	63	289,73
e-mail: podatki@pl.pwc.com, www.pwc.com/pl, www.taxonline.pl	121	5	0	4	0	184	105 100 000	bd	2305	38	285,64
e-mail: tax@pl.ey.com, www.ey.com/pl/tax	84	3	0	1	18	70	102 182 906,17	0	1491	32	262,02
e-mail: deloitteaxpl@deloittece.com, www.deloitte.com/pl/podatki	88	10	2	0	0	141	89 614 692,78	0	1450	39	249,87
e-mail: biuro@isp-modzelewski.pl, www.isp-modzelewski.pl	21	3	1	3	3	16	18 700 000	bd	3690	153	246,5
e-mail: accreo@taxand.pl, www.taxand.pl	18	0	0	0	0	32	21 000 000	0	200	25	178,09
e-mail: biuro@mddp.pl, www.mddp.pl	27	1	2	4	6	22	19 000 000	5 900 000	450	51	173,82
e-mail: info@ozog.pl, www.ozog.pl	13	1	0	0	0	9	8 200 000	bd	279	83	130,71
e-mail: warszawa@roedl.pl, www.roedl.pl	18	0	0	3	0	25	9073787,51	bd	710	9	120,29
e-mail: office@bdo.pl, www.bdo.pl	12	2	1	34	20	50	17 700 000	18 000 000	600	7	118,48
e-mail: biuro@ecddp.pl, www.ecddp.pl	12	2	0	1	0	30	8 000 000	935 000	201	17	101,09
e-mail: office@tpa-horwath.pl, www.tpa-horwath.pl	15	0	0	0	2	18	7 400 000	bd	245	4	99,56
e-mail: marciniuk@marciniuk.com, www.marciniuk.com	12	4	1	0	0	4	bd	bd	97	6	51,49
e-mail: bednarski.dariusz@gtfr.pl, www.gtfr.pl	8	2	0	3	18	63	13 007 724,61	bd	456	121	228,11
e-mail: warsaw@bakernet.com, www.bakermckenzie.pl	8	0	0	0	0	2	7 140 000	0	76	38	204,74
e-mail: warszawa@gwmlegal.pl, www.gwmlegal.pl	8	0	0	0	0	17	6 061 797,18	0	64	23	183,39
e-mail: biuro@tax-net.pl, www.tax-net.pl	8	0	2	0	3	35	2 365 545,55	2 628 785,55	950	0	171,72
e-mail: warsaw@whitecase.com, www.whitecase.pl, www.whitecase.com	5	0	0	0	0	2	DWR	bd	55	9	162,75
e-mail: andrzej.paczuski@ptpodatki.pl, www.ptpodatki.pl	8	0	0	0	0	12	4 200 000	0	76	14	155,56
e-mail: doradcy@doradcy.pl, www.doradcy.pl	9	2	0	2	7	2	3 000 000	bd	270	15	146,73
e-mail: warsaw@salans.com, www.salans.com	5	1	0	0	0	2	4 120 000	0	115	8	140,16
e-mail: biuro@kzws.pl, www.kzws.pl	8	0	0	5	0	21	3 150 000	250 000	330	1	139,42
e-mail: maximczp@wl.onet.pl, www.biuromaxim.pl	4	0	0	0	0	0	2 366 515,34	0	431	3	136,11
e-mail: oliwia.borzechowska@dlapiper.com, www.dlapiper.com	7	0	1	0	0	0	3 700 000	0	115	2	135,96
e-mail: krzysztof.hejduk@kptpodatki.pl, www.kptpodatki.pl	6	0	0	0	0	6	2 500 000	bd	160	6	123,77
e-mail: auxilium@auxilium.com.pl, www.auxilium.com.pl	5	1	1	53	4	5	461 059,56	1 892 597,26	400	0	121,59
e-mail: biuro@itadp.pl, www.itadp.pl	7	0	0	0	0	4	2 191 543,20	bd	80	4	117,93
e-mail: info@bsjp.pl, www.bsjp.pl	5	0	0	0	0	6	2 000 000	0	140	5	109,20
e-mail: warsaw@cms-cmck.com, www.law-now.com	3	0	0	0	0	2	2 050 000	bd	bd	bd	106,34
e-mail: zett@zett.pl, www.zett.pl	3	0	0	0	3	21	2 262 283,27	0	402	0	101,04
e-mail: grupa@gumulka.pl, www.gumulka.pl	5	0	0	4	2	5	2 089 301,64	959 250,99	191	bd	91,98
e-mail: biuro@taxpoint.pl, www.taxpoint.pl	5	0	0	0	0	5	1 415 000	bd	73	1	90,81
www.sdpm.pl	6	0	0	0	5	3	753 685	929 953,44	149	1	87,20
e-mail: biuro@mtw-podatki.pl, www.mtw-podatki.pl	4	1	0	0	0	1	1 189 843	bd	81	22	84,75
e-mail: biuro@sendero.pl, www.sendero.pl	3	1	0	0	0	4	1 430 000	100 000	64	7	79,14
e-mail: office@dmstax.com, ddp@dmstax.com, www.dmstax.com	4	0	0	0	2	4	DWR	DWR	103	14	75,90
e-mail: podatki@pkftax.pl, www.pkftax.pl	4	0	0	1	0	3	859136,79	bd	54	3	68,13
e-mail: biuro@bdp.pl, www.bdp.pl	3	0	0	0	6	0	645 200	bd	120	37	67,93
e-mail: info@kndp.pl, andrzej.nikonczyk@kndp.pl, www.kndp.pl	5	0	0	0	0	3	294 560	bd	62	5	67,83
www.wardynski.com.pl	6	1	0	0	0	4	bd	bd	bd	bd	67,34
e-mail: gln.warsaw@gide.com, www.gide.com	3	2	0	0	0	1	DWR	0	79	28	67,13
e-mail: biuro@taxplan.pl, www.taxplan.pl	4	0	0	0	1	3	700000	bd	35	bd	62,29
e-mail: info@wolniewicz.pl, www.wolniewicz.pl	5	0	1	0	0	1	bd	bd	85	bd	61,60
e-mail: biuro@slawomirzielen.com.pl, www.slawomirzielen.com.pl	3	0	0	0	1	0	407 534,49	185 923,52	106	7	54,48
e-mail: woffice@dl.com, www.dl.com	4	0	0	0	0	1	bd	bd	21	10	49,90
e-mail: biuro@parulski.com, www.parulski.com	3	0	0	0	1	2	300 000	bd	28	0	43,79

## IV Ranking – Najlepsze firmy cd.

Miejsce	Nazwa firmy	Dane teleadresowe firmy
<b>Firmy zatrudniające dwóch lub mniej doradców</b>		
1	Doradztwo Podatkowe Graczyk - Ewa i Dariusz Graczyk	ul. Radlińska 68, 44-300 Wodzisław Śląski, tel.: 32 459 10 00
2	Sołtysiński Kawecki & Szlęzak	ul. Wawelska 15 B, 02-034 Warszawa, tel.: 22 608 70 00, fax: 22 608 70 70
3	Biuro Rachunkowe SUPER NOWA 1 Piotr Maciejewski	ul. 11 Listopada 9, 44-330 Jastrzębie-Zdrój, tel.: 32 476 36 13
4	Chadbourne & Parke LLP Radzikowski, Szubielska i Wspólnicy	ul. Emilii Plater 53, 00-113 Warszawa, tel.: 22 520 50 00, fax: 22 520 50 01
5	Dźwigala, Ratajczak & Wspólnicy Kancelaria Prawna i Podatkowa	ul. Walecznych 34/2, 03-916 Warszawa, tel.: 22 616 02 62
6	Forystek & Partnerzy Adwokaci i Radcowie Prawni	ul. Armii Krajowej 16, 30-150 Kraków, tel.: 12 622 45 11, fax: 12 622 45 10,
7	Kancelaria Doradztwa Podatkowego Mariusz Gotowicz	al. Powstańców Wielkopolskich 10, 85-090 Bydgoszcz, tel. 52 327 03 09, 52 327 04 49
8	POLFINANS Spółka doradztwa podatkowego	ul. Wąchocka 1 S, 03-934 Warszawa, tel.: 22 590 64 00
9	Spółka Doradztwa Podatkowego TCA Advisers	ul. Królewska 27 lok. 120, 00-060 Warszawa
10	AFRO-TAX Spółka Doradztwa Podatkowego	ul. Chmielna 8, 00-020 Warszawa, tel.: 22 828 11 77
11	J. Pustul, M. Przywara Doradztwo Podatkowe	ul. Urzędnicza 26/2, 30-051 Kraków, tel./fax: 12 423 59 44 lub 12 423 59 99
12	Biuro Doradztwa i Usług Księgowych BUCHALTER	ul. Rumińskiego 3, 62-800 Kalisz, tel.: 62 766 59 64
13	Marcin Hołówka	ul. Raszyńska 14 lok. 6, 05-500 Piaseczno, tel.: 22 408 10 10
14	KSK Doradcy Spółka Doradztwa Podatkowego	ul. Warszawska 17/1, 40-009 Katowice, tel.: 32 608 65 62
15	Kancelaria Radcy Prawnego Artur Nowak	ul. Młynarska 7, 01-205 Warszawa, tel.: 22 254 04 30, fax: 22 241 10 68
16	Kancelaria Doradztwa Podatkowego Wojciech Serafiński	ul. Mokotowska 4/6 lok. 209, 00-641 Warszawa, tel.: 22 825 13 23
17	Kancelaria Podatkowa - Robert Szumowski	ul. Rynek 2, 64-800 Chodzież
18	Tax-US podatki, doradztwo Zbigniew Błaszczyk	ul. Warszawska 36, 40-008 Katowice, tel.: 32 253 71 74
19	Chalaś i Wspólnicy Kancelaria Prawna	ul. Sapieżyńska 10a, 00-215 Warszawa, tel.: 22 536 00 50, fax: 22 536 00 51
20	Kancelaria Doradztwa Podatkowego P. Wróbel i S. Reising	ul. Powstańców Warszawy 39, 33-100 Tarnów, tel.: 14 627 73 23
21	Łaszczuk i Wspólnicy	plac Piłsudskiego 2, 00-073 Warszawa, tel. 22 351 00 67
22	Biuro Prawno-Rachunkowe ANEX Bożena Zybura	ul. Środkowa 7/4, 20-015 Lublin, tel.: 81 532 11 20
23	Spółka doradztwa podatkowego Lizyngodar	ul. Wawelska 78 lok. 10, 02-034 Warszawa, tel.: 22 613 23 12, 22 883 10 01, fax: 22 815 89 22
24	ECCOM	ul. Targowa 20A, 03-731 Warszawa, tel.: 501 093 815, fax: 22 818 03 55

DWR – Do wiadomości redakcji

## Metodologia IV Rankingu

W IV Rankingu Firm i Doradców Podatkowych Dziennik Gazeta Prawna wyłonił najlepsze i najskuteczniejsze firmy doradztwa podatkowego oraz najlepszych doradców podatkowych.

W tegorocznej edycji rankingu pojawiło się kilka nowości. Przede wszystkim redakcja wyłoniła nie tylko najlepsze firmy doradztwa podatkowego w 2009 roku, ale również firmy najskuteczniejsze. Do oceny najlepszych firm wzięte zostały pod uwagę dane liczbowe wykazane w ankietach przesłanych przez spółki doradcze do redakcji. W tej części przyznaliśmy punkty za: liczbę doradców podatkowych (max. 100), liczbę innych osób z uprawnieniami do doradztwa podatkowego (max. 40), kwotę przychodu przypadającego na jedną osobę z uprawnieniami (max. 100), liczbę klientów (max. 60) oraz liczbę spraw sądowych (max. 50). Liczba punktów pozostała bez zmian w stosunku do III rankingu.

Firmy najskuteczniejsze wyłonił na podstawie danych liczbowych, czyli wyników

rankingu w części dla najlepszych firm oraz osiągnięć firm w 2009 roku. Oceny osiągnięć dokonała kapituła redakcyjna, w skład której weszło pięć osób. W części na najskuteczniejsze firmy liczyły się więc punkty przyznane za pięć kategorii oraz punkty przyznane przez kapitułę redakcyjną.

Powyższe zmiany w metodologii rankingu pozwoliły dokonać oceny firm oraz ich osiągnięć w 2009 roku. Podobny efekt redakcja osiągnęła w rankingu na najlepszych doradców podatkowych. Oceny osiągnięć doradców w 2009 roku dokonała kapituła redakcyjna, przyznając punkty. Suma punktów przyznana przez pięciu członków kapituły pozwoliła wyłonić najlepszych doradców w 2009 roku.

Kolejną nowością w IV rankingu było wyodrębnienie grupy firm wielkiej czwórki. Dzięki temu redakcja wyłoniła najlepszą i najskuteczniejszą firmę spośród firm zaliczanych do wielkiej czwórki.

W rankingu pojawiły się też dwie nowe informacje dodatkowe (nie liczyły się one do rankin-

gu): liczba konsultantów oraz przychody z innej działalności. Zmiany te czynią ranking oraz dane firm bardziej przejrzystymi. Doradcy podatkowi mogą bowiem zajmować się nie tylko doradztwem sensu stricto. Redakcja uznała, że informacja o przychodach z innej działalności daje lepszy obraz zakresu działań firm.

Doradcy podatkowi mogą bowiem podejmować nie tylko czynności określone w art. 2 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym (udzielenie porad, opinii, wyjaśnień z zakresu obowiązków podatkowych, prowadzenie ksiąg podatkowych i innych ewidencji, sporządzanie zeznań i deklaracji), ale również czynności dodatkowe, wymienione w art. 31 ustawy. Chodzi np. o działalność naukowo-dydaktyczną i szkoleniową, wydawniczą. Doradcy mogą też prowadzić księgi rachunkowe oraz świadczyć usługi w zakresie innych zobowiązań publicznoprawnych. Redakcja uznała, że informacja o przychodach z innej działalności daje lepszy obraz zakresu działań firm.

Łukasz Zalewski

Kontakt internetowy	Liczba zajmujących się doradztwem podatkowym					Liczba konsultantów	Przychody od stycznia do listopada 2009 r.	Przychód z innej działalności	Liczba Klientów	Liczba wygranych spraw sądowych	Liczba punktów
	Doradców podatkowych	Radców prawnych	Adwokatów	Biegłych rewidentów	Księgowych						
e-mail: poczta@graczyk.com.pl, www.graczyk.com.pl	2	0	0	0	0	11	2 500 000	50 000	986	1	252,17
e-mail: office@skslegal.pl, www.skslegal.pl	2	2	0	1	0	4	7 009 650, 54	0	315	14	245,47
e-mail: maciejewski@doradcy.net.pl, www.doradcy.net.pl	2	0	0	0	1	13	1 456 044	15 448	630	0	176,03
e-mail: warsaw@chadbourne.com, www.chadbourne.com	2	1	0	0	0	0	bd	bd	53	41	156,30
e-mail: biuro@dr-tax.pl, www.dr-tax.pl	2	2	0	0	0	1	1 100 000	bd	80	21	156,25
e-mail: kancelaria@forystek.pl, www.forystek.pl	2	8	5	0	0	19	150 000	bd	200	2	155,32
e-mail: sekretariat@gotowicz.pl, doradcapodatkowy@gotowicz.pl, www.gotowicz.pl	2	1	0	1	1	2	222 036	509 000	276	13	145,05
e-mail: office@polfinans.pl, www.polfinans.pl	2	1	0	0	6	4	750 000	0	44	6	137,48
e-mail: tca@tca.com.pl, www.tca.com.pl	2	0	0	0	0	3	663 000	17 000	21	0	124,92
e-mail: biuro@afrotax.com.pl, www.afrotax.com.pl	2	1	0	1	2	0	98 000	295 000	120	0	120,77
e-mail: kontakt@taxservice.pl, www.taxservice.pl	2	0	0	0	0	3	bd	bd	85	11	118,59
e-mail: brewka.2091@nettax.com.pl	2	0	0	0	2	0	234 072	53 499	70	0	114,59
e-mail: kancelaria@holowka.com.pl, www.holowka.com.pl	1	0	0	0	0	4	750 000	0	62	3	110,93
e-mail: biuro@kskdoradcy.pl, www.kskdoradcy.pl	2	0	0	0	1	4	bd	bd	bd	bd	103,08
e-mail: office@taxlitigation.pl, www.taxlitigation.pl	1	1	0	0	0	1	DWR	0	21	17	97,21
e-mail: kdp@hot.pl, www.serafinski.pl	1	0	0	0	1	0	232 000	0	297	11	92,84
e-mail: kancelariatax@op.pl, www.szumowski.com	1	0	0	0	0	4	290 700	10200	200	1	84,13
e-mail: biuro@tax-us.pl, www.tax-us.pl	1	0	0	0	0	2	340 000	121 000	43	4	81,75
e-mail: chwp@chwp.pl, www.chwp.pl	1	2	1	0	0	3	900 000	bd	72	1	80,88
e-mail: kdp.tar@pro.onet.pl	1	0	0	0	2	0	590 000	bd	150	0	79,31
e-mail warsaw@laszczuk.pl, www.laszczuk.pl	1	0	3	0	0	1	1 000 000	0	15	0	77,98
e-mail: bozenazybura@poczta.onet.pl	1	0	0	0	0	4	259 033	97 400	76	2	75,54
e-mail: lizyngodar@lizyngodar.com.pl, www.lizyngodar.com.pl	1	0	0	0	1	0	408 286,21	47 666,16	79	2	74,88
e-mail: ecomm@eccom.pl, www.eccom.pl	1	0	0	1	0	0	160 000	40 000	23	1	61,40

## Prognozy na rynku doradczym na 2010 rok

# Na rynku doradczym będą dominowali specjaliści

Rok 2010 będzie rokiem kolejnych zmian na rynku doradczym. Pojawiają się kolejne podmioty, firmy wzmocnią swoje specjalizacje. Nowelizacja ustawy o doradztwie przyczyni się do bardziej kompleksowej obsługi przedsiębiorstw.

Szefowie i partnerzy firm doradztwa podatkowego i kancelarii podatkowych zwracają uwagę na umocnienie, dotychczasowych tendencji na rynku. Firmy miały jednak mniej pieniędzy na doradztwo podatkowe. Doradcy musieli więc zareagować na nowe warunki na rynku.

### KRYZYSOWY ROK

Poprzedni rok był okresem zmian cenowych. Jerzy Martini, doradca podatkowy oraz counsel w Baker&McKenzie, ma nadzieję, że polepszenie klimatu gospodarczego pomoże znormalizować sytuację cenową na rynku usług doradztwa podatkowego. Wyjaśnia, że

cenę usług doradczym w okresie gorącej koniunktury poszybowały w okolice, które nie raz były trudne do zaakceptowania. Z drugiej strony reakcją niektórych klientów na spowolnienie gospodarcze był nacisk, nieraz przesadny, na ograniczanie wydatków na usługi doradztwa podatkowego.

# 8741\*

tytu jest doradców podatkowych w Polsce,  
w tym

# 694

zawiesiło działalność doradczą

\* listę doradców podatkowych prowadzi Krajowa Izba Doradców Podatkowych

– Wskutek tego pojawiać się zaczęły oferty, z którymi, przy zachowaniu standardów jakościowych, nie można było konkurować. Dostosowanie do takiego poziomu cenowego usług oznaczałoby nieuchronnie obniżenie jakości, czego nie można zaakceptować – twierdzi Jerzy Martini. Krzysztof Hejduk, partner KPT Doradcy Podatkowi, przyznaje że klienci bardzo racjonalnie podchodzą do ustalania budżetów oraz wydatkowania kwot przeznaczonych na zakup usług doradczym, ale – jego zdaniem – nie jest to zła informacja. Jak mówi, tendencja ta premiuje bowiem doradców, którzy świadczą usługi na najwyższym poziomie, a jednocześnie są w stanie zaproponować wynagrodzenie, które będzie odzwierciedlało faktyczną korzyść uzyskiwaną przez klienta.

Eksperci uważają jednak, że najgorszy okres już minął. W opinii Jerzego Martini obecny rok będzie najprawdopodobniej nieco lepszy

## NAJLEPSI DORADCY PODATKOWI W 2009 ROKU

### VAT

#### Zwycięzcy

1	Jerzy Martini (Baker & McKenzie)
2	Krzysztof Sachs (Ernst & Young)
3	Tomasz Michalik (MDDP)

### ROZPRAWY PRZED SĄDAMI

#### Zwycięzcy

1	Jerzy Martini (Baker & McKenzie)
2	Agnieszka Tałasiewicz i Nina Półtorak (Ernst & Young)
3	Dorota Szubielska (Chadbourne & Parke LLP)

### PODATKI DOCHODOWE

#### Zwycięzcy

1	Sławomir Zieleń (Zieleń i Wspólnicy)
2	Michał Grzybowski (Ernst & Young)
3	Jerzy Bielawny (Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy)

### FUZJE I PRZEJĘCIA

#### Zwycięzcy

1	Iwona Smith (PricewaterhouseCoopers)
2	Piotr Wysocki (Baker & McKenzie)
	Jarosław Bieroński (Sołtysiński Kawecki & Szlęzak)
	Piotr Wieliński (Ernst & Young)
3	Dr Janusz Fiszer (White & Case)

### OPTIMALIZACJE PODATKOWE

#### Zwycięzcy

1	Dr Janusz Fiszer (White&Case)
2	Jarosław Koziański (Ernst&Young)
3	Dorota Szubielska (Chadbourne&Parke LLP)
	Agnieszka Czarnecka (KPT Podatki)
	Paweł Tomczykowski (Ożóg i Wspólnicy)

### MIĘDZYNARODOWE PRAWO PODATKOWE

#### Zwycięzcy

1	Dr Janusz Fiszer (White&Case)
2	Łukasz Ziółek (Ernst&Young)
3	Monika Dzedzic (MDDP)
	Jarosław Bieroński (Sołtysiński Kawecki & Szlęzak)

dla polskiej gospodarki niż rok 2009, a zatem zwiększy się też ilość transakcji związanych z zakupem nieruchomości czy restrukturyzacyjnych. Dr Janusz Fiszer, partner w kancelarii prawnej White & Case i docent Uniwersytetu Warszawskiego, uważa z kolei, że sytuacja na rynku doradztwa podatkowego – w odniesieniu do warstwy czysto biznesowej – nie ulegnie istotniejszej zmianie w porównaniu do 2009 roku.

- Najgorszy okres firmy doradztwa podatkowego i kancelarie prawne mają – na szczęście – już za sobą – przekonuje. Dr Janusz Fiszer dodaje, że wobec widocznego lekkiego ożywienia gospodarki, szczególnie w zakresie bankowości i budownictwa, zapewne wyniki finansowe firm doradczych w 2010 roku będą dobre, a tym samym pojawi się potrzeba ich rozbudowy kadrowej, czyli zapotrzebowanie na doradców.

### SPECJALIZACJE DORADCÓW

Eksperti są zgodni, że w obecnym roku będą widoczne dwie tendencje: specjalizacja obsługi oraz konsolidacja rynku. Jak przyznaje Mariusz Gotowicz, doradca podatkowy, właściciel Kancelarii Doradztwa Podatkowego – Mariusz Gotowicz w Bydgoszczy, rynek dalej będzie się różnicował na kancelarie doradców zajmujących się obsługą wszelkich zdarzeń podatkowych oraz na wyspecjalizowane, większe podmioty. W jego opinii to będzie trudny rok dla doradców.

– Oczywiście część przedsiębiorców odnotuje wzrost, będzie dokonywało przejęć, będzie się intensywnie rozwijać, ale większość jednak będzie tkwiła w swoistym marazmie pokrzyżowanym, co wpłynie na rynek doradczy – stwierdza Mariusz Gotowicz. Z kolei Sławomir Zieleń, doradca podatkowy i prezes Sławomir Zieleń i Wspólnicy, uważa, że rozpocznie się proces specjalizacji. Jego zdaniem nie można być dobrym VAT-owcem i specjalistą od nieruchomości. Zdaniem Joanny Kanickiej, doradcy podatkowego z Independent Tax Advisers, w bieżącym roku doradcy będą musieli koncentrować się na bardzo szczegółowych zagadnieniach wymagających wysokiej specjalizacji i wiedzy w wybranych obszarach. – Nasi klienci, optymalizując swoje finanse, będą poszukiwali usług wysoce wyspecjalizowanych, przynoszących im wymierne korzyści finansowe. Sadzę, że doradztwo podatkowe skoncentruje się właśnie na rozwiązywaniu bardzo konkretnych problemów oraz asyście przy transakcjach i zdarzeniach nakierowanych na długofalowe zmniejszanie kosztów i ciężarów obsługiwanych przez nas firm – mówi Joanna Kanicka.

Marcin Matyka, partner kierujący Działem Doradztwa Podatkowego kancelarii DLA Piper Wiater, także uważa, że przyszłość mają dziś projekty wysokospecjalistyczne, szyte na

miarę klienta. Ogólne doradztwo podatkowe polegające jedynie na wskazywaniu obszarów ryzyka, bez wyraźnych konkluzji i rekomendowania najlepszych dla klienta rozwiązań będzie – w jego opinii – odchodzić do lamusa.

### KONSOLIDACJA RYNKU

Jacek Pawlik, doradca podatkowy w ECCOM Spółka Audytu i Doradztwa, uważa że w 2010 r. nastąpi konsolidacja niektórych małych kancelarii doradztwa podatkowego. Dzięki temu kancelarie będą mogły podołać większym zadaniom zlecanym przez dużych klientów. Jak dodaje Piotr Maciejewski, doradca podatkowy z Biura Rachunkowego Super Nowa 1, proces wypadania z rynku, istniejących od dawna, małych kancelarii będzie się nasilał z kilku powodów.

– Po pierwsze, niektórzy właściciele wchodzi w wiek emerytalny i ich zainteresowanie rozwojem słabnie. Po drugie, długoletnie wykonywanie tego zawodu u części doradców podatkowych powoduje wypalenie zawodowe. A po trzecie, zasady ekonomii wygrywają z potrzebą autonomii i połączenie małej kancelarii z większym organizmem poprawia sytuację doradców – wylicza Piotr Maciejewski. Zaznacza, że obserwacje dotyczą rynku doradztwa podatkowego w miejscowościach województwa śląskiego, gdzie ilość mieszkańców nie przekracza 100 tys. Konsolidacja może nastąpić również w grupie firm średniej wielkości i dużych. Joanna Kanicka przyznaje, że patrząc z perspektywy funkcjonowania rynku firm doradztwa podatkowego, nie można wykluczyć pewnych trendów konsolidacyjnych, które przy poszerzaniu skali działania i konsekwentnie oferowanych usług pozwoliłyby jednocześnie optymalizować koszty ich funkcjonowania. Wielu ekspertów spodziewa się jednak rozdrobnienia rynku.

### USAMODZIELNIANIE DORADCÓW

Rozdrobnienia rynku spodziewa się m.in. Radosław Czarnecki, partner Accreo Taxand. Jego zdaniem taki efekt spowoduje rozdrobnienie po stronie usługodawców. Jak tłumaczy nasz rozmówca, firmy, które w ostatnich kilkunastu miesiącach odczuwały kryzys, nie były w stanie utrzymać swoich zespołów. Stąd na rynku pojawiło się wielu doradców działających poza dużymi strukturami korporacyjnymi. Podobnie uważa Artur Wolny, partner Sendero Tax&Legal.

– Spodziewam się nasilenia procesu, który obserwujemy już od pewnego czasu – tj. rozpoczynania samodzielnej działalności doradczej przez osoby, które zdobyły pewne doświadczenie w dużych, międzynarodowych korporacjach – stwierdza Artur Wolny. Dodaje, że w pierwszym okresie działalności nowe firmy mogą liczyć na przyciągnięcie klientów, dla których istotna była osobista relacja z doradcą

podatkowym. W dłuższej perspektywie trudno im będzie jednak konkurować z podmiotami, które istnieją od kilku lat, zbudowały solidne, wieloosobowe zespoły ekspertów, a ich relacje z klientami wykraczają poza doświadczenia wyniesione z poprzednich miejsc pracy.

Marcin Matyka zwraca natomiast uwagę na jeszcze inną tendencję. W nadchodzącym roku – prognozuje – będzie następował dalszy podział rynku na doradztwo podatkowe wykonywane przez firmy audytorsko-doradcze oraz doradców niezwiązanych z usługami audytorskimi, np. niezależne firmy podatkowe, kancelarie prawnicze itp.

– Taka struktura widoczna jest na całym świecie i dlatego również w Polsce będzie się umacniać – ocenia Marcin Matyka. Jego zdaniem, jest to naturalne zjawisko cechujące dojrzałe rynki, gdzie bliska relacja z doradcą i bezpośredni dostęp do doświadczonych specjalistów jest dużo ważniejszy niż liczba zatrudnianych osób lub łączenie działalności z audytorem.

#### NOWELIZACJA PRZYNIESIE ZMIANY

Wielu ekspertów ocenia, że duże zmiany na rynku może wywołać nowelizacja ustawy o doradztwie podatkowym, którą przyjęła niedawno Rada Ministrów. Projektem zajmą się teraz posłowie. Jak wyjaśnia Zofia Podhorońska, projekt nowelizacji określa między innymi zakres działalności oraz prawa i obowiązki doradców podatkowych. Dzięki zmianom nastąpi usprawnienie pracy doradców podatkowych, w tym również poszerzenie kompetencji i usunięcie części barier w prowadzeniu działalności doradczej, a tym samym podniesienie poziomu świadczonych usług dla klientów. Grażyna Nelip, doradca podatkowy w Tax-Net, dodaje, że jedną ze zmian od dawna postulowaną i oczekiwaną przez doradców jest możliwość prowadzenia nie tylko spraw dotyczących obowiązków podatkowych, ale także celnych i z zakresu egzekucji administracyjnej. Dotychczas, jak stwierdza nasza rozmówczyni, doradcy prowadzili dla klientów takie sprawy, ale nie mogli się ujawniać w nich jako pełnomocnicy. Dr Janusz Fiszer przyznaje, że oczekiwana od dawna nowelizacja ustawy o doradztwie podatkowym może przynieść zmiany o charakterze jakościowym.

– Wobec uchylecia dotychczas obowiązującego ustawowego zakazu reklamy usług doradztwa podatkowego, po wejściu nowelizacji w życie pojawiają się ogłoszenia, głównie bardzo dużych i finansowo silnych kancelarii doradczych. W dłuższym okresie może to wpłynąć na strukturę rynku doradztwa podatkowego, czyli jego dalszą segmentację, ale i konsolidację podmiotów – mówi Janusz Fiszer. Z kolei Jacek Pawlik uważa, że możliwość pewnej minimalnej reklamy uświadomi

### NAJSKUTECZNIEJSZE FIRMY W 2009 ROKU

#### GRUPA 1: WIELKA CZWÓRKA

Miejsce w rankingu	Nazwa firmy
1	Ernst & Young
2	KPMG Doradztwo Podatkowe
3	Deloitte Doradztwo Podatkowe

#### GRUPA 2: FIRMY ZATRUDNIAJĄCE 10 I WIĘCEJ DORADCÓW

Miejsce w rankingu	Nazwa firmy
1	MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy
2	Grupa Instytutu Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy
3	Ożóg i Wspólnicy

#### GRUPA 3: FIRMY ZATRUDNIAJĄCE OD 3 DO 9 DORADCÓW

Miejsce w rankingu	Nazwa firmy
1	Baker & McKenzie Doradztwo podatkowe
2	Grant Thornton Frąckowiak
3	Grynhoff Woźny Maliński – Kancelaria prawna

#### GRUPA 4: FIRMY ZATRUDNIAJĄCE DWÓCH I MNIEJ DORADCÓW

Miejsce w rankingu	Nazwa firmy
1	Chadbourne & Parke LLP
2	Sołtysiński Kawecki & Szlęzak
3	Doradztwo Podatkowe Graczyk Ewa i Dariusz Graczyk

klientom, że kancelaria doradcy podatkowego to nie to samo co biuro rachunkowe.

O wpływie nowelizacji na rynek jest przekonany również Mariusz Gotowicz. Zmiany na rynku – jego zdaniem – będą dotyczyły w szczególności reklamowania usług, zakazu prowadzenia innej działalności przez osobę wykonującą zawód doradcy podatkowego czy też wykonywania zawodu w spółce komandytowo-akcyjnej.

Na mocy zmian, jakie niesie nowelizacja oraz ustawa o usługach, która również znajduje się na etapie prac parlamentarnych, na rynku mogą pojawić się spółki multidyscyplinarne. Zdaniem Jacka Pawlika, wprowadzenie nowych przepisów dotyczących spółek interdyscyplinarnych spowoduje trend do ich zakładania. Dzięki nim doradcy będą mogli świadczyć klientom usługi bardziej kompleksowe. Grażyna Nelip również przewiduje, że być może w tym roku powstaną pierwsze spółki multidyscyplinarne. Zwraca ona jednak uwagę, że na drodze do powstawania spółek multidyscyplinarnych mogą stać zmiany w zakresie tajemnicy zawodowej doradców podatkowych. Projekt nowelizacji nie przewiduje zrównania tajemnicy doradców podatkowych z tajemnicą innych zawodów, takich jak np. adwokaci.

#### WYROK TRYBUNAŁU

Ewentualny wpływ na zawód doradcy podatkowego może mieć również wyrok Try-

bułału Konstytucyjnego – uważa prof. Witold Modzelewski z Instytut Studiów Podatkowych. Jego zdaniem finał toczącego się obecnie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawie ustawy o doradztwie podatkowym na wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich dla rynku doradztwa podatkowego będzie mieć podstawowe znaczenie. Trybunał – w opinii naszego rozmówcy – zadecyduje nie tylko o dalszym losie ustawy, ale pośrednio również o całej siedmiotysięcznej korporacji doradców podatkowych. Witold Modzelewski zwraca uwagę, że minister finansów nie zajął jednoznacznego stanowiska w tej sprawie, zwłaszcza opracowując projekt nowelizacji ustawy, który nadałby temu zawodowi pełne atrybuty zawodu zaufania publicznego.

– Wręcz odwrotnie, ostateczne wersje projektu nowelizacji ustawy o doradztwie są nijakie, bo można je uznać również za potwierdzające wyłącznie biznesowy charakter tego zawodu. Nie pojawił się w tym projekcie również przepis zrównujący status zawodowy doradców podatkowych z zawodami prawniczymi – twierdzi ekspert. Dodaje, że jeżeli jednak Trybunał uzna, że zawód doradcy jest zawodem zaufania publicznego, to mimo kryzysu mogą w przyszłość patrzeć z ostrożnym optymizmem.

Łukasz Zalewski

Mecenas **Jarosław Bieroński** o zmianach na rynku doradztwa podatkowego

# Dominuje doradztwo w interdyscyplinarnych



**Jarosław Bieroński** – doradca podatkowy, radca prawny, szef działu doradztwa podatkowego w kancelarii Sołtysiński Kawecki & Szlęzak

**Doradztwo podatkowe przestało być domeną solistów, którzy wydawali arbitralne opinie. Dominuje doradztwo w interdyscyplinarnych zespołach obejmujących specjalistów różnych branż.**

**Z jakimi problemami doradcy mieli do czynienia w czasie spowolnienia gospodarczego? Jak wyglądał rynek doradczy w tym wymagającym dla doradców okresie?** Ocena rynku doradczego w trakcie spowolnienia gospodarczego uzależniona jest od sytuacji klientów kancelarii. Zachowania doradców podatkowych na rynku zależą też od problemów klientów, jakimi zajmują się doradcy oraz kondycji obsługiwanych przedsiębiorstw. Nasza kancelaria nie odczuła zbytnio skutków kryzysu, ponieważ zajmujemy się obsługą dużych organizacji gospodarczych, które na dodatek działają w różnych branżach, w tym takich, które nie zo-

stały dotknięte spowolnieniem gospodarczym. Nie wszystkim spadły obroty i dochody. Na przykład jeden z naszych klientów z branży spożywczej odnotował największe zyski od początku swojego wieloletniego istnienia. Nie odczuliśmy skutków spowolnienia gospodarczego również z tego powodu, że firmy, które z nami współpracują, są dobrze zarządzane i chcą stosować przemyślane i sprawdzone rozwiązania prawne i podatkowe. Nasza kancelaria miała więc szczęście, że w 2009 roku obsługiwała klientów, którzy pomimo trudnego okresu aktywnie poszukiwali możliwości rozwoju i zwiększenia efektywności działalności. To pozytywnie wpływało na naszą sytuację. Z drugiej jednak strony część klientów na początku 2009 r. była zmuszona zredukować budżety na doradztwo podatkowe.

**Wspomniał pan o zarządzaniu. Czy w przedsiębior-**

**stwach w czasie spowolnienia zmieniło się zarządzanie podatkami?**

Tak, uwaga firm przeniosła się na inne rodzaje spraw niż wcześniej zlecane. Firmy w większym zakresie powierzały bieżące sprawy i rozliczenia podatkowe wewnętrznemu służbom księgowym i podatkowym. Odchodzono od powierzania ich zewnętrznym doradcom podatkowym. Na zewnątrz przedsiębiorstw zlecane były większe sprawy, zawierające element znacznej komplikacji merytorycznej. Do zewnętrznego doradcy trafiały również sprawy o dużym znaczeniu ekonomicznym, a także transakcje, które miały klientom przynieść korzyści w krótszym czasie.

**Mówił pan o redukcji budżetów na doradztwo. Czy w konsekwencji firmy nie szukały tańszej obsługi?**

Faktycznie, odnotowaliśmy wzmożone zainteresowanie potencjalnych klientów. Pojawiły

się zapytania od klientów, którym doradzali inni doradcy, o warunki finansowe, na jakich my podjęlibyśmy się obsługi. Najczęściej były to pytania sondujące panujące na rynku warunki finansowe i gotowość zrealizowania zlecenia na warunkach mniej atrakcyjnych od zwykle stosowanych. Jednak, obniżanie kosztów doradztwa podatkowego ma tę słabą stronę dla klienta, że może zagrazić jakości obsługi i aby ją zachować, podjęliśmy się wykonania tylko małej części takich zleceń od nowych klientów.

**A czy zmieniły się również oczekiwania klientów dotyczące sposobu rozliczeń?**

Oczekiwania potencjalnych i nowych klientów sprowadzały się najczęściej do tego, abyśmy proponowali rozliczenia naszego wynagrodzenia na zasadzie premii od sukcesu czy ryczałtowych rozliczeń. W zasadzie w zeszłym roku nie przyjęliśmy ani jednego zlecenia na takich warunkach. Jeśli dotykamy zagadnienia presji rynku wymuszającej ograniczenie kosztów doradztwa podatkowego, to w jej następstwie można też było zauważyć pewną metamorfozę funkcji czy ról pełnionych przez doradców podatkowych, radców prawnych lub adwokatów zajmujących się doradztwem podatkowym.

**Na czym ta metamorfoza polegała? Jakie role pełnili doradcy?**

Doradcy większą uwagę zwracali na skuteczność doradztwa. Została wzmocniona rola doradcy podatkowego jako osoby zarządzającej ryzykiem podatkowym. Wynikało to ze zmiany oczekiwań klientów. W zeszłym roku wyraźnie było widać, że nie oczekują oni od doradcy podatkowego tylko opinii czy komentarza na temat przepisów, czy konsekwencji podatkowych. Firmy oczekują oceny ryzyka, doradztwa biznesowego i propozycji rozwiązań

# zespołach

wykluczających lub minimalizujących ryzyko podatkowe. Ta tendencja utrzyma się. Ponadto, klienci oczekiwali, aby doradca podatkowy był budowniczym wartości przedsiębiorstwa.

## Na czym ten wkład doradcy w budowanie wartości firmy miał polegać?

Klienci oczekiwali, aby za sprawą doradztwa podatkowego utrzymywała się lub zwiększała wartość przedsiębiorstwa. Skuteczny doradca miał świadomie i aktywnie włączać się w budowę tej wartości.

## Firmy musiały również podejmować działania mające na celu oszczędności, fuzje i restrukturyzacje. Czy nad odpowiednimi rozwiązaniami pracowały grupy ekspertów?

Tak, to jest kolejna rola doradcy podatkowego, która wzmocniła się w porównaniu z latami poprzednimi. Ostatnio klienci częściej oczekiwali zaangażowania doradcy podatkowego w zarządzaniu całą sprawą podatkową czy projektem. W większych sprawach klienci chcieli, aby doradca podatkowy wchodził w skład grupy specjalistów powołanej do opracowania i wdrożenia stosownych rozwiązań. W skład takiej grupy wchodził doradca podatkowy, doradcy prawni, biznesowi, księgowi, rzeczoznawcy majątkowi oraz personel klienta. Moim zdaniem taka formuła współpracy w ramach grupy zwiększa dla klientów efektywność rozwiązań doradztwa podatkowego.

## Z czego wynika konieczność włączenia doradców podatkowych do takich zespołów?

Doradztwo podatkowe przestało być domeną solistów czy autorytetów doktryny, którzy wydawali klientom arbitralne opinie odnośnie do zagadnień podatkowych.

Ta praktyka ciągle funkcjonuje, ale dominuje doradztwo w interdyscyplinarnych zespołach obejmujących specjalistów różnych branż. W ten sposób bowiem zapewnia się efektywną koordynację działań klienta w różnych obszarach specjalizacji w założonym czasie. Wymaga to oczywiście od firm doradczych zaplecza i odpowiedniego doświadczenia. Moim zdaniem jest to niewątpliwie przyszłość tego rynku.

## Czy te funkcje czy role, o których pan mówi, przełożyły się w jakiś sposób na relacje z klientami?

Tak, u nas rola zarządzania relacją z klientem została wzmocniona. Wymaga to od doradców odpowiedniego podejścia i kontaktu z klientem, budowania właściwych relacji interpersonalnych i rozwiązywania problemów, także gdy klient jest niezadowolony z jakiegoś elementu współpracy. Doradca podatkowy powinien wtedy reagować, utrzymując dobre stosunki z klientem.

## Czyli te relacje w czasie spowolnienia gospodarczego pogłębiły się?

Patrząc na cały rynek doradztwa podatkowego, zdarzało się, że relacje się pogłębiły. Z drugiej strony obserwowaliśmy również rozstania doradców z klientami oraz klientów z doradcami. Natomiast w naszej kancelarii położyliśmy większy nacisk na sprostanie oczekiwaniom klientów.

## Jak to wyglądało w praktyce?

To złożone zagadnienie. Położyliśmy m.in. większy nacisk na komunikację z klientami. Na przykład nie kończymy sprawy na wysłaniu opinii podatkowej do klienta. Kontaktujemy się z nim i omawiamy kwestie zawarte w tej opinii, upewniamy się, że zostały one zrozumiane i że mogą być wdrożone przez klienta samodzielnie lub z naszą pomocą.

Rozmawiał Łukasz Zalewski

Moc i elegancja w nowym świetle.

Klasa C. Teraz z systemem reflektorów bixenonowych ILS.

999 zł

Leasing 105%\*

Możliwość odliczenia VAT

Mercedes-Benz

\* To całkowity koszt umowy leasingowej w ofercie Mercedes-Benz Leasing na Klasę C. Brak opłaty administracyjnej, minimalna wpłata od 25% wartości pojazdu, czas trwania umowy 24 lub 36 miesięcy.

MB Motors Autoryzowany Dealer Mercedes-Benz  
ul. Puławska 34, 05-500 Piaseczno, tel. 22 737 09 88, www.mbmotors.mercedes-benz.pl

## RSM International

global excellence in audit, tax & consulting

**KZWS, jedyna w Polsce firma członkowska RSM International**, z przyjemnością informuje, że w rankingu globalnych sieci firm audytorskich i doradczych International Accounting Bulletin z 28 stycznia 2010 roku sieć **RSM International awansowała o jedną pozycję i zajęła 6. miejsce!**

### RSM International w świecie to:

- 6. największa sieć niezależnych firm audytorskich i doradczych
- 93 firmy w 76 krajach
- 736 biur
- 32 492 specjalistów w tym 3 150 partnerów
- ponad 3,87 milarda USD przychodów

### RSM International w Polsce to:

- KZWS Audyt S.A. i KZWS Spółka Doradztwa Podatkowego S.A.
- Biegli rewidenci, doradcy podatkowi, księgowi, konsultanci
- Audyt, doradztwo podatkowe, due diligence, wyceny przedsiębiorstw, outsourcing księgowości
- Biura w Warszawie, Poznaniu, Wrocławiu i Krakowie

Więcej informacji o nas na [www.rsmi.pl](http://www.rsmi.pl)



## Procedury Nadpłata podatku

# Wytwórcy energii mają możliwość odzyskania akcyzy

**Na podstawie obowiązujących przepisów Ordynacji podatkowej wytwórcy energii mogą starać się o odzyskanie akcyzy, zapłaconej od 1 stycznia 2006 r. do 28 lutego 2009 r. Sprawą zajmie się Trybunał Konstytucyjny.**

Na tle jednolitej linii orzecznictwa dotyczącej zwrotów nienależnie zapłaconej akcyzy, uzyskanie przez wytwórców energii zwrotu nienależnie zapłaconej akcyzy wydawało się formalnością. Z najnowszych orzeczeń sądów administracyjnych wynika, że Ordynacja podatkowa nie uzależnia możliwości uzyskania zwrotu nadpłaconej akcyzy od poniesienia przez podatnika ekonomicznego ciężaru tego podatku (np. wyrok WSA z 11 czerwca 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 460/08; wyrok WSA z 17 listopada 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 952/08; wyrok WSA z 2 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/Lu 23/08.). Jak wskazał NSA w wyroku z 20 stycznia 2009 r. (sygn. akt I FSK 1947/08), literalna wykładnia art. 72 par. 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie daje podstaw do twierdzenia, że ustawodawca, przewidując prawo podatników do zwrotu nadpłaty, przypisał jakąkolwiek rolę takim pojęciom, jak zubożenie czy cenotwórstwo. Zwrot nienależnie pobranej akcyzy należy się temu, kto ten podatek zapłacił, nawet jeśli przerzucił on ekonomiczny ciężar podatku na konsumenta. Fakt, że podatnik nie został zubożony koniecznością zapłaty nienależnego podatku, nie może go pozbawiać prawa do dochodzenia jego zwrotu (uchwała NSA z 13 lipca 2009 r., sygn. akt I FPS 4/09).

### BRAK PODSTAW DO ODMOWY ZWROTU

W przywołanej uchwale NSA potwierdził, że co do zasady Europejski Trybunał Sprawiedliwości akceptuje przewidzianą w prawie krajowym odmowę zwrotu podatków pobranych nienależnie w sytuacji, gdyby taki zwrot powodował bezpodstawne wzbogacenie podmiotów uprawnionych. Jednocześnie NSA wskazał, że skoro nawet w sytuacji obowiązywania krajowej normy prawnej odwołującej się do bezpodstawnego wzbogacenia podmiotów uprawnionych ETS nie wyklucza możliwości zwrotu podatku – tym bardziej możliwość taka nie może zostać wykluczona w sytuacji braku takiej krajowej regulacji. Sytuacja taka zachodzi w przypadku art. 72 par. 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, który w żaden sposób nie odwołuje się do kwestii bezpodstawnego wzbogacenia podatnika na skutek zwrotu nadpłaty z tytułu nienależnie zapłaconego podatku (w tym zakresie NSA nie podzielił stanowiska TK wyrażonego w wyroku

z 6 marca 2002 r. (sygn. akt P 7/00). Tylko pozytywnie istniejące przepisy wyłączające możliwość zwrotu nadpłaconego podatku, w sytuacji gdy zwrot taki prowadziłby do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika, można by uznać za podstawę ograniczenia uprawnień podatników wynikających z art. 72 par. 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Aktualnie obowiązujące przepisy Ordynacji podatkowej nie przewidują tego rodzaju ograniczeń. Okoliczność ta zdaje się przesądzać o konieczności dokonania żądanych zwrotów nadpłaconego podatku akcyzowego w pełnej wysokości.

### PYTANIE PRAWNE

Pomimo wydania tej uchwały, jeden ze składów NSA skierował do TK pytanie prawne (z 15 października 2009 r., sygn. akt I FSK 240/08) co do zgodności z konstytucją przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących nadpłaty. Uznanie przez TK niekonstytucyjności tych przepisów może doprowadzić do sytuacji, w której roszczenie producentów energii wobec państwa zostanie ograniczone do wysokości faktycznie poniesionego ciężaru ekonomicznego lub do wysokości szkody wyrządzonej wskutek konieczności zapłaty nienależnego podatku.

Zawisłość sprawy przed TK będzie miała odmiennie skutki, w zależności od tego, na jakim etapie postępowania znajdują się obecnie zainicjowane przez wytwórców energii elektrycznej postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Wniesienie zapytania do TK nie powinno skutkować zawieszeniem prowadzonych przez organy podatkowe postępowań nadpłatowych do czasu rozpoznania sprawy przez TK. W przypadku gdy postępowania znajdują się na etapie sądownoadministracyjnym – należy spodziewać się, że sądy będą zawieszać toczące się przed nimi postępowania do czasu wydania rozstrzygnięcia przez TK.

### WALKA MF I PRZEDSIĘBIORCÓW

Przy walce o zwrot akcyzy pojawiły się też inne kwestie. Z jednej strony ustawowe próby ograniczenia kwoty zwracanego podatku po-

dejnowane przez Ministerstwo Finansów, a z drugiej roszczenia zgłaszane przez odbiorców energii.

Z uwagi na potwierdzoną w wyrokach sądowych niezgodność polskich przepisów z prawem wspólnotowym, na podstawie obowiązujących przepisów, wytwórcom energii należy się zwrot całości podatku akcyzowego. Biorąc jednak pod uwagę konieczność poniesienia wydatku budżetowego w postaci kilku miliardów złotych zwrotu podatku i wynikający z tego faktu wzrost deficytu budżetowego, MF podejmuje próby ograniczenia kwoty zwrotu. Jedną z takich prób jest uchwalenie specjalnej ustawy ograniczającej kwotę zwrotu podatku wyłącznie do strat przesyłowych. Przepisy tej specustawy miałyby mieć także zastosowanie do już wszczętych, a niezakończonych, postępowań nadpłatowych.

Przedstawiony przez MF projekt ustawy spotkał się ze słuszną krytyką praktyki podatkowej, gdyż taki sposób usuwania zaniechań legislacyjnych nie może być zaakceptowany w państwie prawa. Dodać należy, że po wniesieniu zapytania do TK odnośnie do zgodności z konstytucją przepisów o nadpłatach zawartych w Ordynacji podatkowej, prace nad specustawą straciły impet.

Z drugiej strony, odbiorcy energii zaczynają domagać się od sprzedawców energii zwrotu kwot odpowiadających pobranej akcyzie na drodze cywilnoprawnej w związku z nieuzasadnionym, ich zdaniem, zawyżeniem cen dostarczanej energii o kwotę stanowiącą równowartość podatku akcyzowego wliczonego w cenę sprzedawanej energii. Swoje żądania opierają m.in. na przywołanej uchwale siedmioosobowego składu NSA, w której sąd potwierdził, że nadpłata podatku akcyzowego przysługuje wytwórcom energii nawet wówczas, gdy ciężar podatku poniósł nabywca energii (sygn. akt I FPS 4/09). Z uwagi jednak na liczne kontrowersje prawne związane z tego rodzaju roszczeniami nie należy się spodziewać szybkich rozstrzygnięć w tych sprawach.

red. Ewa Matyszevska



**Szymon Daszuta**  
counsel, doradca  
podatkowy w Kancelarii  
Salans



**Cezary Przygodzki**  
counsel, doradca  
podatkowy w kancelarii  
Salans



Akcya Zakres opodatkowania

# Trudno uzyskać zwrot akcyzy od niesprzedanych wyrobów tytoniowych

**Nowa ustawa akcyzowa nie zawiera przepisów, które wskazują jasne zasady zwrotu akcyzy zapłaconej od wyrobów, które zostały wprowadzone na rynek i z różnych powodów nie zostały sprzedane konsumentowi.**

Jednym z istotnych problemów, których nie rozwiązała ustawa z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, jest kwestia odzyskania akcyzy zapłaconej od wyrobów, które zostały wprowadzone na rynek i z różnych powodów nie zostały sprzedane konsumentowi. W praktyce życia gospodarczego takie sytuacje zdarzają się dość często. Problem ten ma szczególne znaczenie dla podmiotów dokonujących obrotu wyrobami tytoniowymi, a w szczególności papierosami, ponieważ udział podatku akcyzowego w cenie tego produktu przekracza 60 proc.

## ZASADA Z USTAWY

Przepisy obecnej ustawy (a konkretnie jej art. 83) przewidują tylko jedną sytuację, w której istnieje możliwość odzyskania akcyzy od wyrobów wprowadzonych na rynek. Ma to miejsce w przypadku reklamacji uznanej przez podmiot prowadzący skład podatkowy, pod warunkiem że reklamowane wyroby zostaną wykorzystane do produkcji wyrobów akcyzowych lub zniszczone w składzie podatkowym. Warto jednak dodać, że organy celne w sposób niezwykle wąski traktują termin reklamacja, o którym mowa w powołanym przepisie. Uważają bowiem, że reklamacja może mieć miejsce wyłącznie z powodu wad jakościowych produktu. Tym samym nie może być powodem reklamacji np. pomyłka w zamówieniu, przeterminowanie banderoli, albo utrata przydatności do spożycia.

Problem, o którym mowa, częściowo łagodzi korzystne orzecznictwo w odniesieniu do istniejącego zwolnienia dla wyrobów akcyzowych nieprzydatnych do spożycia, dalszego przerobu lub zużycia w przypadku ich zniszczenia. Obecnie przepis ten znajduje się w par. 21 rozporządzenia z 24 lutego 2009 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego. W odniesieniu do analogicznego zwolnienia, funkcjonującego w stanie prawnym obowiązującym przed 1 marca 2009 r. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 4 września 2008 r. (sygn. akt I FSK 1013/07) uznał, że zwolnienie to ma zastosowanie nie tylko w sytuacji, kiedy papierosy nie opuściły jeszcze składu podatkowego, ale także wówczas, kiedy po wprowadzeniu na

rynek zostaną zwrócone do składu podatkowego ze względu na ich nieprzydatność do spożycia i tam zniszczone. Korzystając z tego rozwiązania, trzeba jednak pamiętać, że ze względu na stanowisko organów celnych prawdopodobnie jest, że w celu odzyskania akcyzy konieczny będzie spór przed sądem administracyjnym.

## WAŻNE BANDEROLE

10 lipca 2009 r. weszła w życie istotna zmiana dotycząca banderoli na wyroby tytoniowe. Na mocy ustawy z 21 maja 2009 r. (Dz.U. nr 98, poz. 819) został zmieniony m.in. art. 136 ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym. Jedną z zmian w tym artykule wprowadza zasadę, zgodnie z którą banderole nanoszone na wyroby tytoniowe (papierosy i tytoń do palenia) muszą mieć nadrukowany rok wytworzenia zgodny z rokiem kalendarzowym, w którym banderole te są nanoszone na opakowania jednostkowe wyrobów. Co więcej, banderole naniesione na opakowania wyrobów tytoniowych zachowują swoją ważność wyłącznie do końca lutego następnego roku. Po tym terminie, banderole tracą ważność, co oznacza, że oznaczone nimi wyroby nie mogą być dalej przedmiotem sprzedaży, chyba że zostaną dodatkowo oznaczone banderolami legalizacyjnymi.

To rozwiązanie nie zostało narzucone przez Ministerstwo Finansów lecz uzgodnione z branżą. Celem nowych przepisów miało być rozwiązanie odwiecznego problemu tzw. nadmiernych zapasów, pojawiających się przed spodziewanymi podwyżkami stawek akcyzy. Zapasy te opodatkowane były niższymi stawkami akcyzy w przeciwieństwie do produkcji następującej już po zmianie stawek. Skutkiem gromadzenia nadmiernych zapasów przed podwyżkami były nie tylko straty dla budżetu państwa. Negatywne skutki ponosili również sami producenci ze względu na wydłużenie czasu pracy przed zmianami stawek i konieczność zapłaty nadgodzin pracownikom (oraz zmniejszenie produkcji w okresie tuż po zmianie), a także konieczność pozyskiwania dodatkowych powierzchni magazynowych. Jednak, żaden producent nie rezygnował z gromadzenia zapasów, ponieważ przy dużych podwyżkach stawek akcyzy, konkurencyjność jego wyrobów byłaby drastycznie niższa.

Wydaje się jednak, że wprowadzone rozwiązanie może okazać się lekarstwem gorszym od choroby, na którą ją zastosowano. Omawiane przepisy oznaczają bowiem, że zarówno

## Akcya od wyrobów tytoniowych

Obecne uregulowania w podatku akcyzowym w zakresie wyrobów tytoniowych kreują dodatkowe ryzyko prowadzenia działalności gospodarczej. Z jednej strony, odzyskanie podatku, który stanowi przecież ponad 60 proc. wartości wyrobów, w przypadku braku możliwości ich sprzedaży konsumentom, jest niezwykle trudne. Producenci, którzy zdecydowali się na taki krok, muszą liczyć się ze sporem z organami celnymi.

Z drugiej strony, wprowadzenie stałego ograniczenia ważności banderoli na papierosy powoduje wyższe ryzyko braku możliwości ich sprzedaży. W konsekwencji podmioty handlujące tymi produktami ponoszą nie tylko zwykłe ryzyko handlowe, ale dodatkowo ryzyko zwiększonych kosztów pozbycia się produktu, który nie może być przedmiotem legalnej sprzedaży.

no producenci, jak i hurtownicy i detaliści są zobligowani do niezwykle precyzyjnego szacowania możliwości sprzedaży, co jest niezwykle trudne. Niesprzedane do końca lutego danego roku papierosy (i tytoń do palenia) nie mogą być dalej przedmiotem legalnej sprzedaży. Żadne z dostępnych rozwiązań tego problemu nie daje satysfakcjonujących rezultatów. Nałożenie banderoli legalizacyjnych jest kosztowne, a kosztu tego nie da się de facto przenieść na klienta, a już na pewno nie w całości. Ponadto procedura uzyskiwania banderoli legalizacyjnych nie jest łatwa – zwłaszcza dla hurtowników i detalistów, którzy w przeciwieństwie do producentów nie mają żadnego doświadczenia w tym zakresie. Pozostaje jeszcze zwrot wyrobów, na co jednak musi zgodzić się dostawca, który nie ma w tym interesu, ponieważ problem spada wówczas na niego. Ostatnim rozwiązaniem jest ich zniszczenie, które musi być dokonane pod nadzorem funkcjonariuszy celnych.

red. Ewa Matyszewska



**Krzysztof Flis**  
doradca podatkowy  
w MDDP



Relacja z gali rankingowej

## Doradztwo podatkowe będzie się rozwijać

**Wiceminister finansów Maciej H. Grabowski oraz redaktor naczelny Dziennika Gazety Prawnej Michał Kobosko wręczali dyplomy najlepszym i najskuteczniejszym firmom doradztwa podatkowego w 2009 roku oraz najlepszym doradcom podatkowym.**

Wiceminister finansów był honorowym uczestnikiem gali IV Rankingu Firm i Doradców Podatkowych Dziennika Gazety Prawnej, która odbyła się 16 lutego w hotelu Polonia Palace w Warszawie. Zdaniem ministra rola doradcy podatkowego jako zawodu zaufania publicznego będzie rosła, m.in. za sprawą przyjętej tego samego dnia przez rząd nowelizacji ustawy o doradztwie podatkowym. Przypomnijmy, że projekt, którym zajmą się teraz posłowie, przewiduje m.in. rozszerzenie zakresu czynności, które będą mogli podejmować doradcy podatkowi, znosi ustawowy zakaz reklamy oraz szereg surowych sankcji (m.in. za brak ważnego ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej i przekroczenie 5-letniego terminu zawieszenia działalności). Minister Maciej Grabowski wraz z Michałem Kobosko, redaktorem naczelnym Dziennika Gazety Prawnej, wręczali dyplomy najlepszym i najskuteczniejszym firmom doradczym w 2009 roku oraz najlepszym dorad-

com podatkowym. W tym roku DGP po raz pierwszy wyłonił firmy najskuteczniejsze, czyli te, które odnotowały – naszym zdaniem – największe osiągnięcia w 2009 roku. Najlepszymi firmami zostały: KPMG wśród firm wielkiej czwórki, Grupa Instytutu Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy wśród firm zatrudniających 10 i więcej doradców podatkowych, Grant Thornton Frąckowiak wśród firm zatrudniających od 3 do 9 doradców oraz firma Doradztwo Podatkowe Graczyk – Ewa i Dariusz Graczyk wśród firm najmniejszych (zatrudniających dwóch i mniej doradców). Najskuteczniejszymi firmami w 2009 roku DGP uznał Ernst&Young wśród firm wielkiej czwórki, MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy wśród firm dużych, Baker&McKenzie Doradztwo podatkowe wśród firm średniej wielkości oraz Chadbourne & Parke LLP wśród firm małych.

Kapituła redakcyjna Dziennika Gazety Prawnej wyłoniła także najlepszych doradców podatkowych za osiągnięcia w 2009 roku. W dwóch kategoriach (VAT oraz rozprawy sądowe) zwyciężył Jerzy Martini, doradca podatkowy Baker&McKenzie, w dwóch kategoriach (międzynarodowe prawo podatkowe oraz optymalizacje podatkowe) zwyciężył dr Janusz Fiszer, part-

ner w kancelarii White & Case oraz docent Uniwersytetu Warszawskiego. Najlepszym doradcą specjalizującym się w fuzjach i przejściach została uznana Iwona Smith z PricewaterhouseCoopers, a w podatkach dochodowych Sławomir Zielen z firmy Zielen i Wspólnicy.

Laureaci w poszczególnych kategoriach otrzymali dyplomy potwierdzające zajęcie odpowiedniego miejsca w rankingu.

Uczestnicy gali byli przekonani o tym, że zawód doradcy podatkowego będzie ewoluował. Nie tylko poprzez zmiany w ustawie o doradztwie podatkowym, o których mówił minister Maciej H. Grabowski, ale również poprzez zmiany w samorządzie doradców podatkowych, które zapoczątkował styczniowy III Krajowy Zjazd Doradców Podatkowych. Uczestniczący w gali Tomasz Michalik, nowy przewodniczący Krajowej Rady Doradców Podatkowych, zapowiadał na łamach DGP podjęcie działań, które mają na celu uświadomienie m.in. studentom, jak atrakcyjnym zawodem jest zawód doradcy podatkowego. Jak zmieni się rynek doradztwa podatkowego w obecnym roku oraz jakie będą efekty zapowiadanej nowelizacji będziemy mogli przekonać się podczas kolejnego, V Rankingu Firm i Doradców Podatkowych DGP. ŁŻ

**Rozliczenia** Wysokość opodatkowania

## Od relacji między usługami zależy stawka VAT

Przy świadczeniu usług złożonych mogą pojawić się kłopoty z określeniem stawki VAT. Aby mówić o jednym świadczeniu w zakresie VAT, relacja pomiędzy świadczeniem zasadniczym a pomocniczym musi mieć charakter funkcjonalny.

W coraz bardziej złożonej gospodarce, w której sztuką jest sprzedanie towaru czy usługi, a nie ich wytworzenie, często oferowane są tzw. świadczenia złożone np. sprzedaż pakietów (golarka + krem do golenia), sprzedaż okna z montażem, sprzedaż usługi ubezpieczeniowej przy okazji świadczenia usługi leasingu. Transakcje takie budzą wiele kontrowersji w zakresie właściwej stawki VAT.

### CZĘŚCI ŚWIADCZENIA

W wyroku w sprawie Card Protection Plan Ltd (C-349/96) ETS uznał, że w celu ustalenia, czy świadczenie usług obejmujące kilka części składowych należy traktować dla celów VAT jako jedno świadczenie, czy jako dwa lub więcej świadczeń, które powinny być wyceniane i opodatkowane VAT odrębnie, należy przede wszystkim wziąć pod uwagę treść art. 2(1) VI

Dyrektywy. Zgodnie z tym artykułem każde świadczenie usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne. Z drugiej strony ETS wskazał, że świadczenie obejmujące z ekonomicznego punktu widzenia jedną usługę nie powinno być sztucznie dzielone. Ponadto ETS w sprawie Levob Verzekeringen (C-41/04), rozstrzygając spór w zakresie kwalifikacji usług informatycznych i dostawy oprogramowania komputerowego, wskazał jako zasadniczą przesłankę decydującą o istnieniu świadczenia pomocniczego i świadczenia zasadniczego występujący między nimi związek funkcjonalny. Przedmiotem sprawy była dostawa standardowego oprogramowania i usługa jego dostosowania do potrzeb nabywcy dokonana przez tego samego dostawcę. Trybunał uznał, że gospodarczym przedmiotem transakcji było dostarczenie konsumentowi funkcjonalnego oprogramowania, które byłoby ściśle dostosowane do jego potrzeb. Sztuczne zatem byłoby uznanie, że konsument nabył od tego samego dostawcy najpierw istniejące już oprogramowanie, które w tym stanie nie było dla

niego użyteczne dla celów prowadzonej działalności gospodarczej, a dopiero później zlecił mu przystosowanie tego oprogramowania, co było jedynym właściwym sposobem nadania mu cech użyteczności. Tym samym dostarczenie oraz późniejsze przystosowanie oprogramowania powinno być do celów VAT, co do zasady, uznawane za jedno świadczenie.

### ZŁOŻONOŚĆ TRANSAKCJI

Każda z transakcji zawieranych na rynku powinna być rozpatrywana wnikliwie pod kątem jej ewentualnej złożoności. Najistotniejszą wskazówką w tym zakresie będzie określenie relacji pomiędzy świadczeniem głównym, a świadczeniem pomocniczym. Według ETS, aby mówić o jednym świadczeniu w zakresie VAT, relacja pomiędzy świadczeniem zasadniczym a świadczeniem pomocniczym musi mieć charakter funkcjonalny. Świadczenie pomocnicze ma na celu doprowadzenie do zwiększenia efektywności lub do stworzenia możliwości efektywnego wykonania świadczenia zasadniczego.

**Rozliczenia** Wysokość opodatkowania

## Zbycie współwłasności nieruchomości

Jedną z ciekawszych kwestii na gruncie polskich regulacji w zakresie VAT, i jednocześnie wywołującą pewne kontrowersje, jest traktowanie dla celów VAT transakcji zbycia prawa współwłasności nieruchomości – czy jest to dostawa towarów, czy jednak świadczenie usług.

Pod pojęciem dostawy towarów ustawa o VAT rozumie nie tylko przeniesienie z prawnego punktu widzenia własności rzeczy, ale też przekazanie szeroko pojętej kontroli ekonomicznej nad rzeczą w taki sposób, że nabywca może nią dysponować jak właściciel.

Skoro więc prawo współwłasności jest pewną formą kontroli ekonomicznej nad określoną rzeczą (w tej sytuacji nieruchomością), to uzasadnione byłoby twierdzenie, iż zbycie tego prawa jest równe dostawie towarów na gruncie regulacji VAT. Przepisy w zakresie VAT widzą to inaczej.

Dyrektywa 2006/112/WE w art. 15 ust. 2 umożliwiła państwom członkowskim uznanie za dostawę towarów udziałów lub innych tytułów będących odpowiednikiem udziałów, dającym ich posiadaczowi prawo wla-

ści lub posiadania nieruchomości lub ich części oraz określonych praw ustanowionych na nieruchomościach, a także praw rzeczowych dających posiadaczowi prawo do używania nieruchomości.

Polski ustawodawca miał możliwość uznania za dostawę towarów zbycie ułamkowego prawa własności, z prawa takiego jednak nie skorzystał. Uznał natomiast za dostawę towarów niektóre prawa na nieruchomościach, tj. ustanowienie spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni

mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu rodzinnego.

W konsekwencji, skoro na gruncie VAT świadczeniem usług jest każde świadczenie, które nie może zostać uznane za dostawę towarów, a zbycie prawa współwłasności w nieruchomości nie zostało uznane przez ustawodawcę za dostawę towaru, to jedynym rozwiązaniem tej kwestii jest przychylenie się do stanowiska, zgodnie z którym zbycie prawa współwłasności nieruchomości jest świadczeniem usług.

red. Ewa Matyszewska



**Marcin Chomiuk**  
dyrektor w  
PricewaterhouseCoopers



**Juliusz Makarewicz**  
konsultant w  
PricewaterhouseCoopers

Procedury Sektor przedsiębiorstw średnich

# Firmy coraz częściej sięgają po planowanie podatkowe

Wraz z wzrastającą świadomością podatkową polskich przedsiębiorców coraz częściej sięgają oni rady specjalistów przed przeprowadzeniem transakcji dotyczących istotnych składników ich majątku. Ma to na celu zarówno zapewnienie bezpieczeństwa podatkowego przeprowadzanej transakcji, jak i uzyskanie oszczędności z jej przeprowadzenia w sposób podatkowo optymalny.

Planowanie podatkowe jest szczególnie istotne w przypadku działań restrukturyzacyjnych, zwykle dotyczących znacznej części majątku podatnika. Należy pamiętać, że zwykle wniesienie majątku do spółki kapitałowej w ramach aportu powoduje najczęściej powstanie przychodu podlegającego opodatkowaniu. Zarówno jednak w przypadku osób fizycznych, jak i prawnych przychód w takiej sytuacji nie powstanie, jeśli przedmiotem aportu będzie przedsiębiorstwo lub zorganizowana część przedsiębiorstwa. Aby wykorzystać tę metodę optymalizacji, doradcy podatkowi muszą upewnić się, czy przedmiot aportu rzeczywiście należy do uprzywilejowanej kategorii i ewentualnie dostosować go do wymogów podatkowych.

## 80 umów

o unikaniu podwójnego opodatkowania do tej pory podpisała Polska

### ZBYWANIE MAJĄTKU

Podobnie planowanie podatkowe może być pomocne również w przypadku zbywania wartościowych składników majątku. Szczególnie sprzedaż udziałów lub akcji albo nieruchomości, których wartość znacznie wzrosła od chwili nabycia – w związku z czym wiązałyby się ze znacznym przychodem podatkowym – uzasadnia skorzystanie z pomocy specjalistów. Ograniczenie obciążeń jest możliwe w szczególności dzięki wykorzystaniu spółek celowych ulokowanych w krajach, w których opodatkowanie podobnych transakcji jest znacznie korzystniejsze. Dla podatkowego bezpieczeństwa przeprowadzanych działań wybiera się najczęściej stabilne państwa z obszaru Unii Europejskiej. Implementowały one dyrektywy Rady UE, odnoszące się do podatków bezpośrednich. Przy okazji kraje te, będąc członkami OECD, gwarantują wiarygodność, bezpieczeństwo, stabilizację ekonomiczną i polityczną oraz wysoki poziom wolności gospodarczej. Ponadto Polska

zawarła z nimi umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (globalnie zawierając łącznie ponad 80 takich umów, co plasuje nas w światowej czołówce), które pozwalają na korzystne planowanie struktur przepływów środków finansowych (dywidend, odsetek, należności licencyjnych). Niebagatelną sprawą są przy tym zwykle znikome wymogi formalne nakładane przez poszczególne legislacje – zarówno kapitałowe, sprawozdawcze, jak i personalne.

### DZIAŁALNOŚĆ OPERACYJNA

Planowanie podatkowe może być wykorzystane do generalnej redukcji, bądź nawet całkowitego wyeliminowania obciążeń podatkowych związanych z działalnością operacyjną podatnika.

W polskim systemie podatkowym zasadniczo istnieją trzy mechanizmy, które zezwalają na kompleksowe podejście do sprawy, umożliwiając osiągnięcie takich rezultatów. Jednym z nich jest podmiotowe zwolnienie z opodatkowania funduszy inwestycyjnych – w tym funduszu inwestycyjnego zamkniętego, którego właścicielem może być przedsiębiorca. Dzięki ukształtowaniu odpowiedniej struktury kapitałowej opartej na funduszu, spółki w nim funkcjonujące mogą prowadzić swoją działalność; w takim przypadku ekonomiczni beneficjenci struktury kapitałowej korzystaliby de facto ze zwolnienia od podatku dochodowego przysługującego funduszowi.

Można też wykorzystać posiadane przez przedsiębiorcę własności intelektualne, by poprzez odpowiednie działania z zakresu planowania podatkowego były one korzystnie amortyzowane. Szczególnie posiadane przez przedsiębiorców znaki towarowe – po ich podatkowym „reaktywowaniu” w spółkach z tej samej grupy kapitałowej – mogą być skutecznym narzędziem planowania podatkowego.

### STREFY EKONOMICZNE

Innym sposobem na ograniczenie obciążeń podatkowych jest ulokowanie przedsiębiorstwa na terenie specjalnej strefy ekonomicznej. Dochody osiągnięte w strefie mogą, w znacznej części, zostać zwolnione

### Obniżanie kosztów w praktyce

Dążenie przedsiębiorców do ograniczania kosztów prowadzonej działalności jest jednym z podstawowych czynników zapewniających przewagę konkurencyjną; to także jeden z fundamentów, na których opiera się gospodarka rynkowa. Ponieważ istotną część tych kosztów stanowią obciążenia podatkowe, za naturalne należy uznać również działania zmierzające do ich ograniczenia. Jest to tym bardziej istotne, jeśli weźmiemy pod uwagę komplikację polskiego systemu podatkowego oraz zwykle profiskalną, niejednorodną i nietrwałą wykładnię przepisów dokonywaną przez organy podatkowe.

W pewnych obszarach koszty podatkowe można skutecznie ograniczać, bądź nawet całkowicie wyeliminować, stosując właściwe metody planowania podatkowego. Powinny one być nie tylko efektywne, ale przede wszystkim bezpieczne podatkowo. Powinny też wybiegać w przyszłość, a więc stanowić element zarządzania strategicznego, a nie operacyjnego. Połączenie tych trzech kryteriów stanowi o właściwie wybranej metodzie planowania podatkowego i umożliwia przedsiębiorcy skupienie się na podstawowej działalności.

### WAŻNE

Aby osiągnąć efekt całkowitego zwolnienia z opodatkowania działalności operacyjnej, zwykle konieczne jest przeprowadzenie istotnych działań restrukturyzacyjnych. Sposobem na ich uniknięcie jest uwzględnienie wytycznych związanych z planowaniem podatkowym już na etapie projektowania swojego biznesu.

z opodatkowania. Aby uzyskać zwolnienie, trzeba spełnić pewne warunki – dokonanie inwestycji o określonej wartości lub osiągnięcie określonego pułapu zatrudnienia pracowników, ale wydatki te często i tak muszą zostać poniesione dla powodzenia przedsięwzięcia.

red. Ewa Matyszevska



**Paweł Tomczykowski**  
doradca podatkowy,  
partner w kancelarii Ożóg  
i Wspólnicy



**Piotr Majewski**  
doradca podatkowy  
w kancelarii Ożóg  
i Wspólnicy

Procedury Interpretacja przepisów

# Instrukcje Podatkowe jako nowa forma doradztwa podatkowego



Posługiwanie się przez przedsiębiorców Instrukcjami Podatkowymi w znacznym stopniu pozwala usprawnić zarządzanie oraz uporządkować rozliczenia podatkowe. Dla wielu podmiotów gospodarczych są one nieodzownym instrumentem sprawnego wdrożenia i stosowania zasad bezpiecznego obrotu prawnego, minimalizując ryzyko podatkowe prowadzenia działalności gospodarczej.

Treść przepisów prawa podatkowego jest często niejednoznaczna. W niedalekiej przyszłości podlegać one będą istotnym zmianom. Stosowanie ich przez podatników będących przedsiębiorcami powoduje wiele problemów praktycznych. Prowadzeniu działalności gospodarczej z zasady towarzyszy na co dzień wiele wątpliwości interpretacyjnych co do skutków prawopodatkowych zaistniałych zjawisk lub zdarzeń. Nie bez znaczenia pozostają również sprzeczności w judykaturze oraz interpretacjach przepisów podatkowych dokonywanych przez organy podatkowe. Ryzyko odpowiedzialności karnej skarbowej za przestępstwa i wykroczenia podatkowe jest dla osób kierujących przedsiębiorstwami, a w szczególności dla członków zarządów spółek handlowych oraz dyrektorów jednostek organizacyjnych, codziennością ich pracy. Można jednak to ryzyko legalnie i skutecznie ograniczyć.

## ELIMINOWANIE RYZYKA

Członkowie zarządu oraz dyrektorzy finansowi mogą skorzystać z prawnych metod ograniczenia lub nawet wyeliminowania ryzyka dotyczącego rozliczeń podatkowych. Mogą oni również wpłynąć na minimalizację błędów merytorycznych w rozliczeniach. Metody te należą do sfery zarządzania podmiotem gospodarczym. W celu zapewnienia bezpieczeństwa rozliczeń podatkowych, ograniczenia ryzyka karnego skarbowego oraz usprawnienia zarządzania podatkami wskazane jest wdrożenie i posługiwanie się Instrukcjami Podatkowymi.

## INSTRUKCJE PODATKOWE

Instrukcje Podatkowe są wewnętrznymi dokumentami zarządzania, które regulują bieżącą pracę pracowników zajmujących się bezpośrednio lub pośrednio rozliczeniami podatkowymi. Celem Instrukcji jest zapewnienie jednolitej, zgodnej z prawem, interpretacji przepisów przez wszystkie osoby odpowie-

dzialne za rozliczanie podatków w danym podmiocie, zgodnie z najlepszą wiedzą osób kierujących danym podmiotem. Przedmiotem Instrukcji jest również prezentacja ściśle określonych procedur, które m.in. optymalizują obciążenia podatkowe. Dokumenty te w rzeczowy sposób odnoszą się do konkretnych problemów związanych z rozliczaniem tytułów podatkowych podmiotu gospodarczego.

Instrukcje Podatkowe można podzielić na instrukcje kompleksowe, dotyczące całościowo podatków lub danego podatku (podatków dochodowych oraz podatku od towarów i usług), a także instrukcje problemowe dotyczące poszczególnych zagadnień danego podatku, np. importu usług, transakcji wewnątrzspółnotowych, usług turystycznych, usług transportowych, różnic kursowych itp. Wprowadzenie Instrukcji Podatkowych wiąże się nie tylko z większym prawdopodobieństwem prawidłowego wykonywania przez pracowników ich obowiązków, ale również z ograniczeniem możliwości przypisania osobie zajmującej się sprawami gospodarczymi winy umyślnej.

Instrukcje wprowadza się jako regulamin wewnętrzny bądź jako dodatkowy element istniejącego już regulaminu. Przekazanie pracownikom Instrukcji Podatkowych stanowi sformalizowaną postać informowania pracowników o sposobie wykonywania obowiązków. Dla osób zajmujących się sprawami gospodarczymi stanowi większe zabezpieczenie przed popełnieniem błędu oraz odpowiedzialnością wynikającą z kodeksu karnego skarbowego. Przekazanie pracownikom takiej Instrukcji związane być powinno z odebraniem od pracownika pisemnego oświadczenia o zapoznaniu się z Instrukcją oraz przyjęciu obowiązku jej stosowania.

## OGRANICZENIE ODPOWIEDZIALNOŚCI

Zgodnie z kodeksem karnym skarbowym za sprawstwo odpowiada nie tylko ten, kto wykonuje czyn zabroniony, ale także ten,

## WAŻNE

Opracowanie bądź opiniowanie Instrukcji Podatkowych powinno być dokonane przez podmiot specjalizujący się w zagadnieniach podatkowych, który dokonywałby ich aktualizacji prawnej, co ogranicza ryzyko powstania ewentualnych zaległości podatkowych w związku ze stosowaniem uchylonych przepisów.

którego wykonaniem czynu zabronionego przez inną osobę lub poleca jej wykonanie takiego czynu. Każdy ze współsprawców popełniających czyn zabroniony odpowiada w granicach swej umyślności lub nieumyślności. Odpowiedzialność za przestępstwa i wykroczenia skarbowe ponoszą, również osoby, które na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmują się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej czy osoby prawnej. Umożliwia to pociągnięcie do odpowiedzialności konkretnych osób fizycznych, które zajmują się sprawami gospodarczymi podatnika, np. członków zarządu, osób zatrudnionych w działach finansowo-księgowych.

W przypadku gdy w jednostce obowiązuje Instrukcja, na podstawie której powinno nastąpić rozliczanie podatków, członek władz zarządzających może nie zostać pociągnięty do odpowiedzialności na podstawie kodeksu karnego skarbowego jako osoba prowadząca sprawę gospodarczą, ze względu na brak zarzutu umyślności popełnienia czynu. Odpowiedzialność karną skarbową może w takim przypadku ponieść pracownik, który nie zastosował, wbrew poleceniom przełożonego, Instrukcji Podatkowej. Jednak pracownik stosujący się do prawidłowo sporządzonej Instrukcji nie powinien popełnić przestępstwa lub wykroczenia skarbowego.

red. Ewa Matyszewska



**Prof. dr hab. Witold Modzelewski**  
prezes Instytutu Studiów Podatkowych



**Marzanna Pydyn**  
konsultant podatkowy,  
specjalista ds. instrukcji podatkowych

**Rozliczenia** Zakres opodatkowania

# Menedżer nie zastosuje liniowej stawki PIT

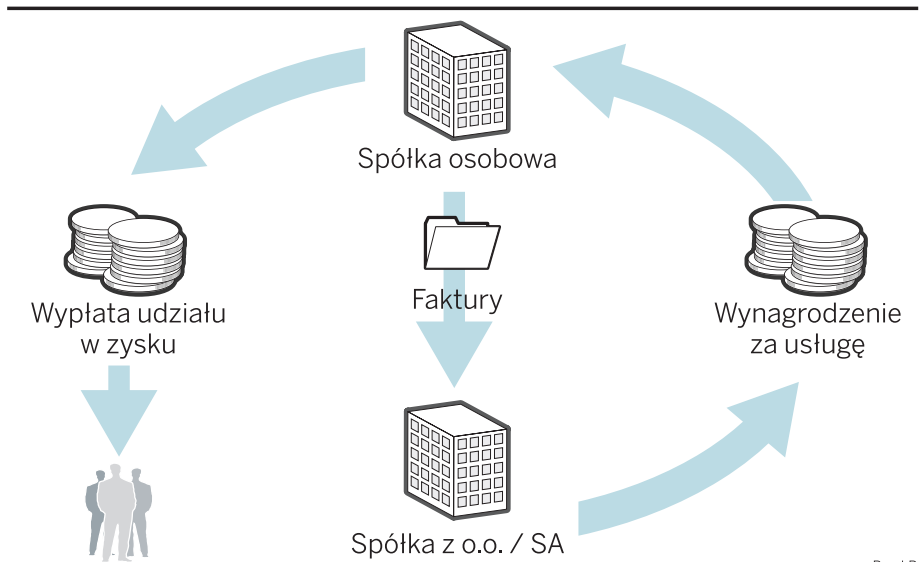
Przychody osób zarządzających przedsiębiorstwem w świetle ustawy o PIT zaliczane są, co do zasady, do działalności wykonywanej osobiście. Skutkuje to niemożnością opodatkowania tego typu dochodów 19-proc. podatkiem liniowym.

Kwestia opodatkowania dochodów menedżerów liniową stawką PIT była i nadal jest przedmiotem żarliwych dyskusji. Wprowadzając 19-proc. stawkę podatkową w roku 2004, ustawodawca intencjonalnie wykluczył osoby uzyskujące dochody z umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze z możliwości opodatkowania ich w sposób preferencyjny. Takie uregulowanie powoduje, że menedżer, który prowadzi działalność gospodarczą, w ramach której osiąga dochody zarówno z tytułu zarządzania, jak i z innych czynności, np. doradztwa, dla celów podatku dochodowego, powinien odrębnie deklarować i opodatkowywać przychody w ten sposób osiągnięte. Pierwsze, jako przychody z tzw. działalności wykonywanej osobiście – podlegające opodatkowaniu zgodnie z progresywną skalą podatkową. Natomiast drugie, jako przychody z działalności gospodarczej, możliwe do opodatkowania 19-proc. stawką liniową.

## ZAKRES DZIAŁALNOŚCI

Przedsiębiorca, który w ramach swojej jednoosobowej działalności gospodarczej zajmuje się np. wytwarzaniem gwoździ, może korzystać z preferencyjnego opodatkowania dochodów ze swojej działalności. Natomiast w sytuacji, gdy działalność rozwinie się i przedsiębiorca ten będzie również zarządzać na podstawie umowy o zarządzanie, w tym zakresie nie będzie uprawniony do skorzystania z 19-proc. liniowej stawki podatkowej. Trudno znaleźć, poza czysto fiskalnym, uzasadnienie dla takiego zróżnicowania. Warto wspomnieć jednak, że orzekając w kwestii takiego uregulowania sytuacji menedżerów w świetle ustawy o PIT, Trybunał Konstytucyjny uznał, że przepisy te, jakkolwiek mogą być niezbyt korzystne dla pewnej grupy podatników, nie są niezgodne z ustawą zasadniczą.

Co zatem może zrobić menedżer, który chciałby opodatkować swoje dochody w sposób bardziej preferencyjny niż, stawkami 18 i 32 proc.? Jeżeli poza zarządzaniem wykonuje również inne czynności w ramach swojej działalności (np. czynności konsultanckie, eksperckie), do tych drugich może zastosować stawkę liniową. Jeżeli jedynie zarządza, ale wykonuje to w ramach i poprzez



Rys. LR

spółkę osobową, może spróbować dochody z udziału w takiej spółce opodatkować podatkiem w wysokości 19 proc.

## BEZ PREFERENCJI

Jak wskazano wcześniej, przychody osób zarządzających przedsiębiorstwem w świetle ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zaliczane są, co do zasady, do działalności wykonywanej osobiście. Skutkuje to niemożnością opodatkowania tego typu dochodów 19-proc. podatkiem liniowym, brakiem możliwości rozliczania faktycznie poniesionych kosztów uzyskania przychodów itd. Wskazane rozwiązanie, które pozwalało na zmniejszenie ryzyka związanego z tym ograniczeniem, zakłada utworzenie przez menedżerów świadczących usługi zarządcze tzw. spółki menedżerskiej. Przychód takiej spółki mógłby ewentualnie być traktowany jako przychód z działalności gospodarczej, a w konsekwencji opodatkowany 19-proc. stawką liniową (przy założeniu spełnienia pewnych warunków, np. poinformowanie organów podatkowych o wyborze 19-proc. stawki). Generalnie przy tym rozwiązaniu często spotykany jest tutaj wybór spółki jawnej albo komandytowej.

Za swoje usługi spółka wystawia fakturę, a przychód jest dzielony na wspólników proporcjonal-

nie do prawa do udziału w zysku. Menedżer nie wykonuje więc usługi osobiście, gdyż podmiotem umowy jest spółka. Wspólnicy zaś uzyskują przychody z udziału w spółce, które są przychodami z działalności gospodarczej.

Stosowanie tego typu struktury wiąże się z pewnymi ograniczeniami. Przykładową przeszkodą będzie przechodzenie na działalność gospodarczą ze stosunku pracy z tym samym podmiotem. Jeśli bowiem w spółce zakres obowiązków choć jednego ze wspólników jest tożsamy z tym z umowy o pracę, to niekiedy nawet przez dwa lata nie można skorzystać z podatku liniowego. Obecnie ustawodawca planuje odejście od tego warunku. Dodatkowo należy wskazać na niejednolite stanowisko organów w przedmiocie prawa spółek menedżerskich do stawki 19-proc. (również wyroków sądowych), które początkowo akceptowały taki sposób rozliczeń, lecz ostatnio wydają się zmienić zdanie. W związku z tymi uwagami, w przypadku wyboru tego rozwiązania wskazane byłoby wystąpienie o interpretację przepisów do Ministerstwa Finansów i liczenie się z koniecznością wystąpienia na drogę sądową w przypadku otrzymania negatywnej interpretacji.

red. Ewa Matyszevska



**Michał Grzybowski**  
doradca podatkowy,  
dyrektor w Ernst & Young



**Rafał Garbarz**  
doradca podatkowy,  
starszy menedżer  
w Ernst & Young

**Rozliczenia** Transakcje między spółkami

# W Polsce są problemy z opodatkowaniem otrzymanych z zagranicy odsetek

Według polskich organów podatkowych wypłata odsetek przez niemiecką spółkę GmbH dla polskiej spółki komandytowej nie rodzi żadnych skutków podatkowych po polskiej stronie.

Postępująca globalizacja zmusza zarówno podatników, jak i administracje podatkowe do uwzględniania przy stosowaniu krajowych przepisów w coraz większym stopniu również regulacji międzynarodowego prawa podatkowego. Równoległe stosowanie krajowych ustaw oraz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania stanowi test jakości dla tych pierwszych. Im gorsze wyniki testu, tym bardziej nasila się niepokojące zjawisko zbyt dużego uzależnienia wysokości obciążeń podatkowych od zmian interpretacji przepisów przez organy podatkowe.

## RYZYKO DLA SPÓŁEK

Obecne regulacje ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2000 r. nr 14, poz. 176 z późn. zm.) są źródłem istotnego ryzyka podatkowego po stronie wspólników spółek osobowych. Przykład spółki komandytowej wyraźnie zilustruje słabość funkcjonowania odrębnych źródeł przychodu oraz daleko idące negatywne konsekwencje takiego stanu rzeczy. Jak się okazuje, dotyczą one nie tylko podatników, lecz szkodzą także fiskusowi.

Załóżmy, że spółka komandytowa z siedzibą w Polsce (sp. k.) prowadzi działalność gospodarczą w zakresie produkcji. W celu zapewnienia stałego rozwoju swoich produktów na bieżąco wdraża nowoczesne technologie, zakupując je od współpracującej z nią niemieckiej GmbH, prowadzącej kosztowne prace badawcze. Spółka komandytowa współfinansuje rozwój nowych technologii, udzielając GmbH oprocentowanych pożyczek. GmbH regularnie wypłaca sp. k. odsetki. Wspólnikami sp. k. są osoby fizyczne, posiadające swoją rezydencję podatkową w Niemczech. W tym miejscu powstaje pytanie o skutki podatkowe wypłaty odsetek przez GmbH dla polskiej sp. k.

Podział na poszczególne źródła przychodów wynika z art. 10 oraz art. 12–20 ustawy o PIT i jest jasny. Analiza tych przepisów prowadzi do wniosków:

- każde ze źródeł przychodów traktowane jest oddzielnie,
- uczestnicząc w spółce osobowej, wspólnik może uzyskać przychody z kilku źródeł

przychodów jednocześnie (także poza spółką),

- przyporządkowanie przychodu do danego źródła decyduje o sposobie opodatkowania dochodu osiągniętego w ramach tego źródła.

Przy głębszej analizie przepisów pojawia się sporo wątpliwości. Jedną z nich dotyczy np. tego, czy wszystkie źródła są wobec siebie równorzędne. Największy problem odnosi się do źródła pozarolnicza działalność gospodarcza. Tylko pozornie zdefiniowano je w sposób wyczerpujący, opisując jego cechy charakterystyczne i zastrzegając jednocześnie, że przychody uzyskiwane w ramach tego źródła nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4–9 ustawy o PIT.

Ostatni warunek można niestety rozumieć na dwa sposoby. Sformułowanie „nie są zaliczane” może oznaczać, że każdy przychód z działalności mieszczącej się w definicji pozarolniczej działalności gospodarczej automatycznie nie może być przyporządkowany do żadnego z pozostałych źródeł przychodów. To samo sformułowanie można zinterpretować jako regułę, zgodnie z którą w pierwszej kolejności należy podjąć próbę przypisania przychodu do wszystkich pozostałych źródeł i dopiero po niepowodzeniu zaklasyfikować go jako przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej. Za tym pierwszym rozumieniem definicji z art. 5a pkt 6 ustawy o PIT opowiedział się niedawno NSA (por. wyrok z 14 sierpnia 2008 r., sygn. akt II FSK 1444/2007).

Opisane w przykładzie odsetki można uznać za przychody z kapitałów pieniężnych. Zmieszczają się jednak również w przychodach z pozarolniczej działalności gospodarczej. Skoro art. 14 ust. 3 pkt 2 ustawy o PIT wyłącza z tych przychodów kwoty naliczonych, lecz nieotrzymanych odsetek od należności, w tym również od udzielonych pożyczek, to oznacza to, że naliczone i otrzymane odsetki od pożyczek mieszczą się w tym źródle. Odsetki powstają w rezultacie pożyczki uzasadnionej prowadzoną przez sp. k. działalnością gospodarczą. Spółka nie jest wyłącznie biernym zarządcą majątku powstałego z wkładów poszczególnych wspólników, lecz aktywnie ten majątek pomnaża. Zabezpieczając rozwój działalności, udzieliła pożyczkę na rzecz GmbH. Podmiotem praw i obowiązków wynikających

z umowy pożyczki są polska i niemiecka spółka. Z jednej strony pożyczka zapewnia niezbędny rozwój nowych technologii, z drugiej – odsetki od niej powiększają majątek sp. k. i finansują działalność operacyjną. Są zatem ewidentnie funkcjonalnie związane z działalnością sp. k.

## REGULACJE UMÓW

Na gruncie umowy podpisanej między Polską a Niemcami w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku z 14 maja 2003 r. (Dz.U. z 2005 r. nr 12, poz. 90) przyjmuje się, że spółka osobowa w zakresie swojej działalności gospodarczej w Polsce jest zakładem wspólnika będącego niemieckim rezydentem. Wspólnik, uzyskując dochody ze źródła pozarolnicza działalność gospodarcza, jest więc automatycznie objęty w Polsce ograniczonym obowiązkiem podatkowym. Zatem o ile odsetki od pożyczki można przypisać działalności sp. k., będą stanowiły zyski zakładu. W Niemczech natomiast taki dochód byłby zwolniony z opodatkowania.

Gdyby natomiast przyjąć, że otrzymane przez sp. k. odsetki należy zaklasyfikować jako dochód z kapitałów pieniężnych (jak chce minister finansów – por. interpretację z 24 listopada 2009 r. (nr IPPB1/415-639/09-2/EC)), to dochód ten w ogóle nie będzie podlegał w Polsce opodatkowaniu. Skoro nie są one związane z działalnością SPK, a więc nie są związane z zakładem, to nie wygenerują przychodu w Polsce, lecz w Niemczech. Niemieccy wspólnicy rozliczą podatek w całości w swoim kraju – na co wyraźnie wskazuje art. 22 ust. 1 polsko-niemieckiej umowy podatkowej i co niekoniecznie będzie dla nich korzystnym rozwiązaniem. W rezultacie fiskus za jednym zamachem szkodzi zagranicznym inwestorom i ogranicza wpływy z podatków do budżetu.

red. Ewa Matyszewska



**Przemysław Powierza**

doradca podatkowy  
w KZWS Spółka

Doradztwa Podatkowego



**RSM International**

global excellence in audit, tax & consulting

Sondaż DGP, PBS DGA i TPA Horwath

# Efektywna stawka podatku w firmach waha się między 17 a 23 proc.

W prawie 50 proc. firm podstawa opodatkowania była wyższa od wyniku finansowego brutto. Większość firm płaciła podatek według stawki efektywnej na poziomie 17–23 proc.

Dzięki sondażowi Dziennika Gazety Prawnej, PBS DGA oraz TPA Horwath dowiedzieliśmy się sporo na temat efektywnego opodatkowania dochodu w polskich firmach. Głównych księgowych ze spółek kapitałowych zapytaliśmy o poziom opodatkowania oraz o ocenę systemu podatkowego w Polsce. Wyniki niestety nie są optymistyczne. Większość firm wskazuje na wyższą podstawę opodatkowania niż wynik finansowy brutto. Efektywna stawka podatkowa bywa znacznie wyższa od tej przyjętej w ustawie.

## PODSTAWA OPODATKOWANIA

Zacznijmy od podstawy opodatkowania. 49 proc. przedsiębiorców wskazało, że podstawa opodatkowania za ostatni zamknięty rok podatkowy była wyższa od wyniku finansowego brutto. Na takie dane wskazało 48 proc. firm zajmujących się produkcją, 51 proc. z branży budowlanej, 54 proc. z handlu, 52 proc. z usług, a 34 proc. zajmujących się transportem/telekomunikacją.

Z kolei 34 proc. badanych podało, że podstawa opodatkowania była niższa od wyniku finansowego. Te dane potwierdziło 36 proc. firm zajmujących się produkcją, 31 proc. z branży budowlanej, 30 proc. z handlu, 30 proc. z usług, a 40 proc. zajmujących się transportem/telekomunikacją.

W 35 proc. podstawa opodatkowania była wyższa od wyniku finansowego brutto o mniej niż 10 proc. W 30 proc. przypadków wskazano na różnicę między 10 a 20 proc. 12 proc. badanych wskazało na różnicę między 21 a 30 proc., a 14 proc. na większą niż 30 proc.

Jeśli chodzi o przypadek, gdy podstawa opodatkowania była niższa niż wynik finansowy, to 26 proc. osób wskazało, że różnica była mniejsza niż 10 proc. 25 proc. badanych podało różnicę między 10 a 20 proc. Aż 29 proc. podało, że wynik finansowy brutto był wyższy od podstawy opodatkowania o ponad 30 proc.

## EFEKTYWNA STAWKA

Respondenci wyrazili też swoje poglądy na temat efektywnej stawki podatku. W 61 proc. firm prowadzone są obserwacje i kalkulacje w zakresie efektywnej stawki podatku dochodowego. Działania w tym zakresie podejmuje

58 proc. średnich firm i 71 proc. dużych. Kalkulacji takich dokonuje 65 proc. firm z branży produkcyjnej, 61 proc. z budownictwa, 64 proc. z handlu, 50 proc. to usługi, a 53 proc. transport/telekomunikacja.

Średnia efektywna stawka podatku dochodowego dla dużych firm wyniosła za ostatni zamknięty rok podatkowy 17 proc., a w dużych firmach było to 19 proc. Dane te jednak są cie-

kawsze, jeśli spojrzymy na szczegółowe informacje dotyczące poszczególnych branż. Biorący udział w sondażu wskazali, że efektywna stawka podatku dochodowego wahała się w granicach 17–23 proc. O ile dolne granice przedziału potwierdziły osoby z branży produkcyjnej i budownictwa, to w transporcie/telekomunikacji efektywna stawka sięgnęła 23 proc.

Ewa Matyszewska

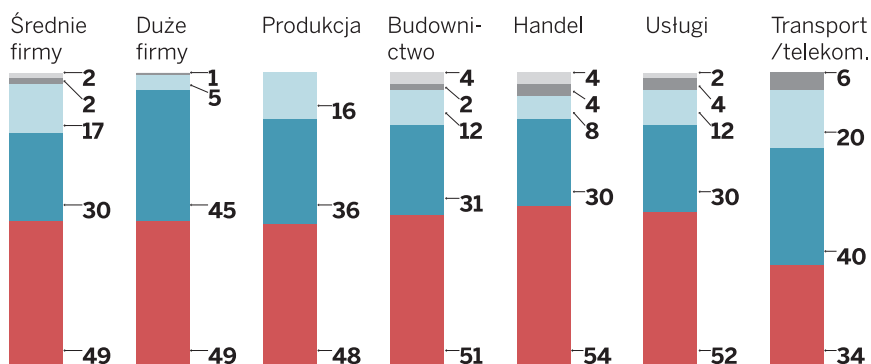
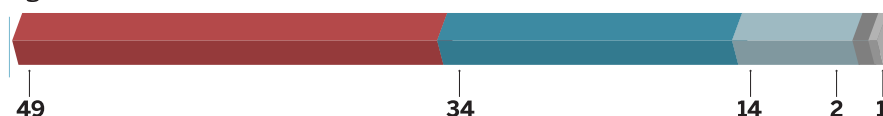
## Podstawa opodatkowania\*

Czy w Państwa przedsiębiorstwie podstawa opodatkowania za ostatni zamknięty rok podatkowy była wyższa czy niższa od wyniku finansowego brutto?

Legenda

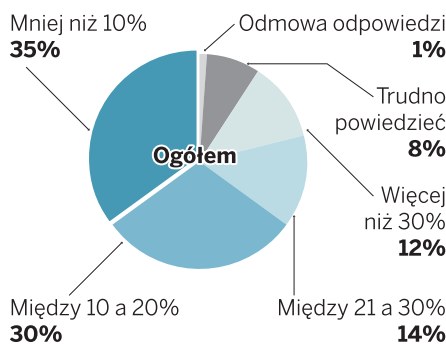
■ Wyższa ■ Niższa ■ Brak różnic ■ Trudno powiedzieć ■ Odmowa odpowiedzi

Ogółem



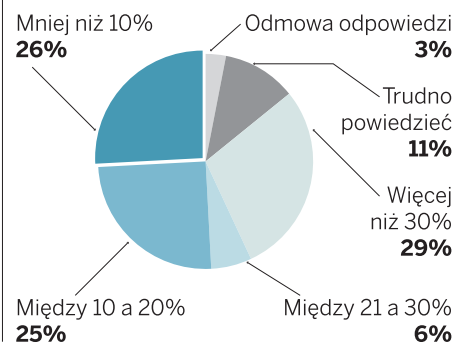
### O ile mniej więcej podstawa opodatkowania była wyższa od wyniku finansowego brutto?

Podstawa: firmy, w których podstawa opodatkowania była wyższa od wyniku finansowego brutto (n = 120)



### O ile mniej więcej wynik finansowy brutto był wyższy od podstawy opodatkowania?

Podstawa: firmy, w których podstawa opodatkowania była niższa od wyniku finansowego brutto (n = 82)



Dane dotyczą ostatniego zamkniętego roku podatkowego \* — w stosunku do wyniku finansowego brutto firmy Rys. LR

## Po co mierzyć stawkę efektywną?



**WOJCIECH SZTUBA,**  
partner zarządzający  
TPA Horwath

W Polsce relacja efektywnej i nominalnej stawki podatku dochodowego nie była dotąd przedmiotem szerszych dociekań. Tymczasem wiedza na ten temat wiele mówi o spójności prawa podatkowego i bilansowego, a w szerszym ujęciu – o konkurencyjności badanej gospodarki. Niestety, polskie prawo podatkowe i bilansowe tworzą systemy wysoce niekoherentne, przy czym prawo bilansowe w znacznym stopniu odpowiada dziś międzynarodowym standardom sprawozdawczości finansowej. A zatem problem leży głównie po stronie prawa podatkowego. Konsekwencje takiego stanu rzeczy są różnorakie.

Nie ma państw, w których wynik bilansowy i podatkowy byłby identyczny, lecz kraje takie jak Słowacja wprowadziły bardzo daleko idące uproszczenia sprowadzające podstawę opodatkowania i wynik finansowy brutto w bliskie sąsiedztwo. Większość państw Zachodniej Europy, jak Niemcy, Austria czy Holandia, również stosuje tzw. zasadę miarodajności wyniku bilansowego dla celów podatkowych. Na tym tle Polska, z prawem podatkowym dyskryminującym znaczną część wydatków związanych z działalnością gospodarczą, osobną amortyzacją podatkową oraz asymetrycznymi regulacjami dotyczącymi rozpoznawania przychodów i kosztów, znajduje się na drugim końcu skali.

W percepcji części respondentów stawka efektywna nie różni się znacząco od nominalnej, a jednak połowa wszystkich uczestników badania wskazała na stawkę efektywną jako wyższą od nominalnej. W branży telekomunikacyjnej i transportowej średnia stawka efektywna sięgnęła aż 23 proc. Badanie potwierdza także, że bardzo istotny wpływ na ten stan rzeczy mają tzw. trwałe różnice pomiędzy podatkowym i bilansowym ujmowaniem przychodów i kosztów. Oznacza to, że dystans pomiędzy efektywną i nominalną stawką podatku nie jest kwestią przejściową, podlegającą zniwelowaniu w innych okresach rozliczeniowych. Im większy zaś jest ten dystans, tym bardziej mylne wrażenie na temat opodatkowania przedsiębiorstw oraz konkurencyjności inwestowania w Polsce daje sama nominalna, 19-proc. stawka podatku dochodowego.

## Efektywna stawka podatku dochodowego

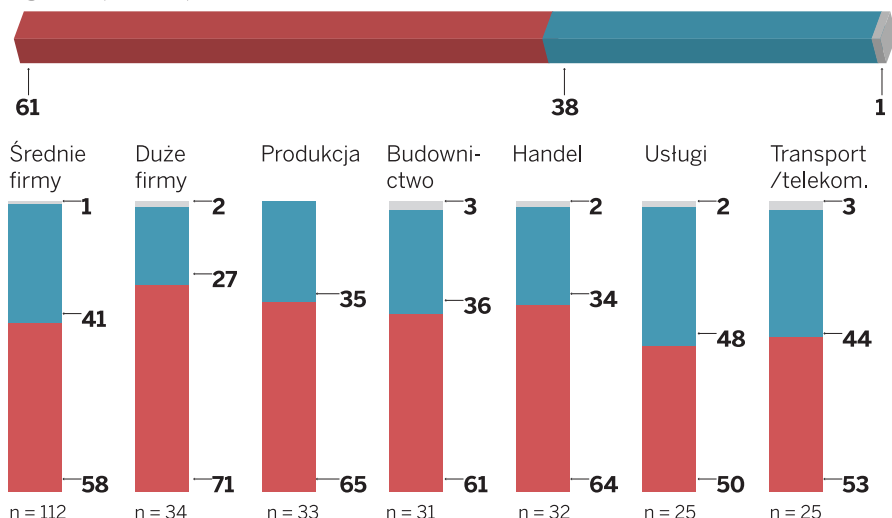
Czy Państwa przedsiębiorstwo kalkuluje i obserwuje efektywną stawkę podatku dochodowego?

### Legenda

■ Tak ■ Nie ■ Odmowa odpowiedzi

Dane w proc.

Ogółem (n = 146)



### Jaka była efektywna stawka podatku za ostatni zamknięty rok podatkowy?

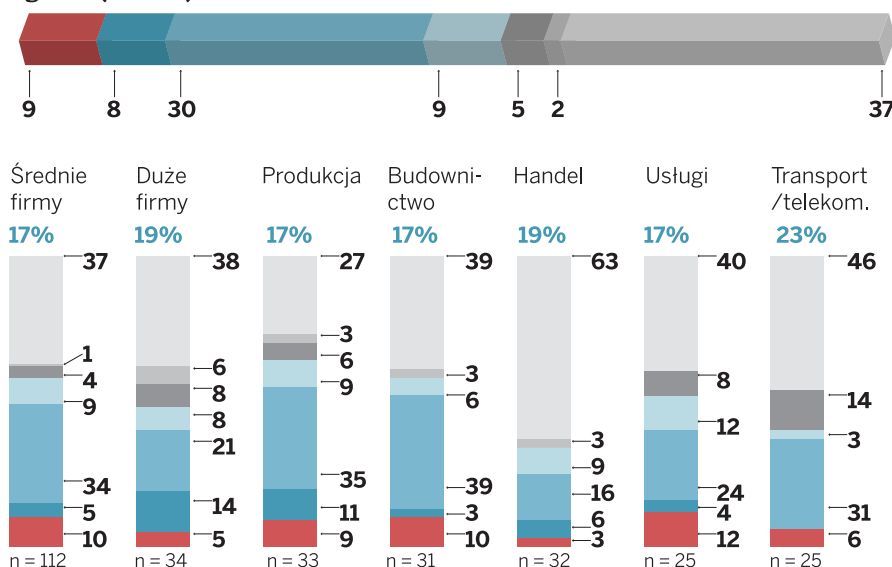
Podstawa: firmy, w których efektywna stawka podatku dochodowego jest kalkuluwana

### Legenda

■ Do 10% ■ Od 11 do 15% ■ Od 16 do 20% ■ Od 21 do 25% ■ Ponad 25%  
■ Odmowa odpowiedzi ■ Trudno powiedzieć

Dane w proc.

Ogółem (n = 146) 18%



Dane dotyczą ostatniego zamkniętego roku podatkowego

Rys. LR

## METODOLOGIA BADANIA

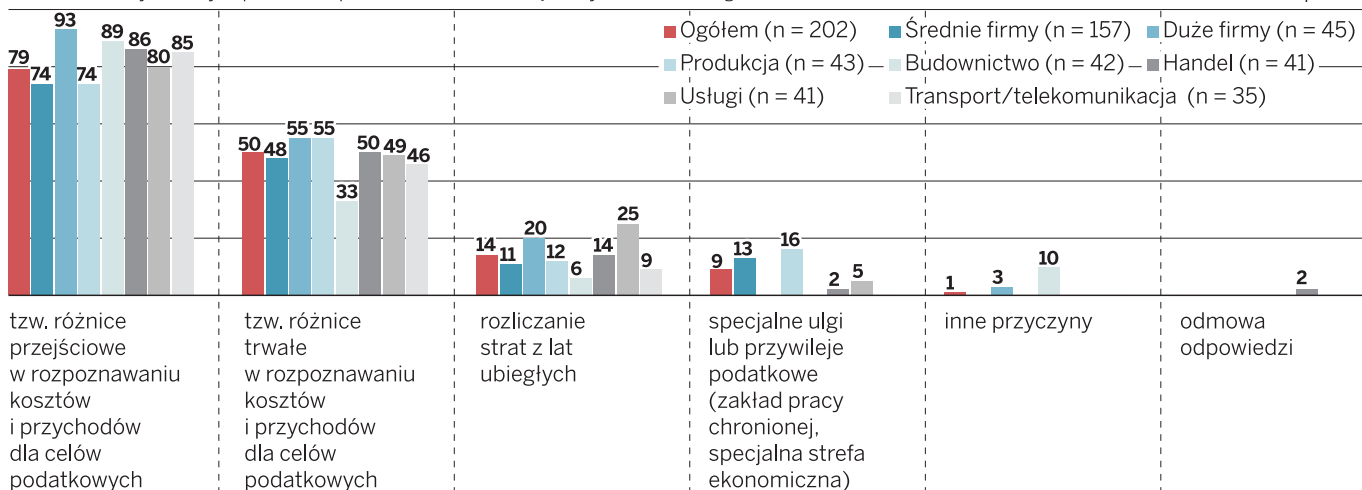
Badanie zrealizowane zostało przez PBS DGA w lutym 2010 r. na ogólnopolskiej próbie 250 spółek akcyjnych i spółek z o.o. W skład próby weszło 200 firm średnich (50–249 pracowników) i 50 dużych (250 i więcej pracowników), a także po 50 firm z głównych branż: produkcji, budownictwa, handlu, usług oraz transportu/telekomunikacji. Respondentami byli głównie księgowi. Badanie przeprowadzono w technice CATI (Computer Assisted Telephone Interview), czyli wywiadu telefonicznego wspomaganego komputerowo.

## Przyczyny różnic między podstawą opodatkowania i wynikiem finansowym brutto

Przyczyny wystąpienia różnicy podstawą opodatkowania i wynikiem finansowym brutto w ostatnim zamkniętym roku podatkowym

Podstawa: firmy, w których podstawa opodatkowania różniła się od wyniku finansowego brutto

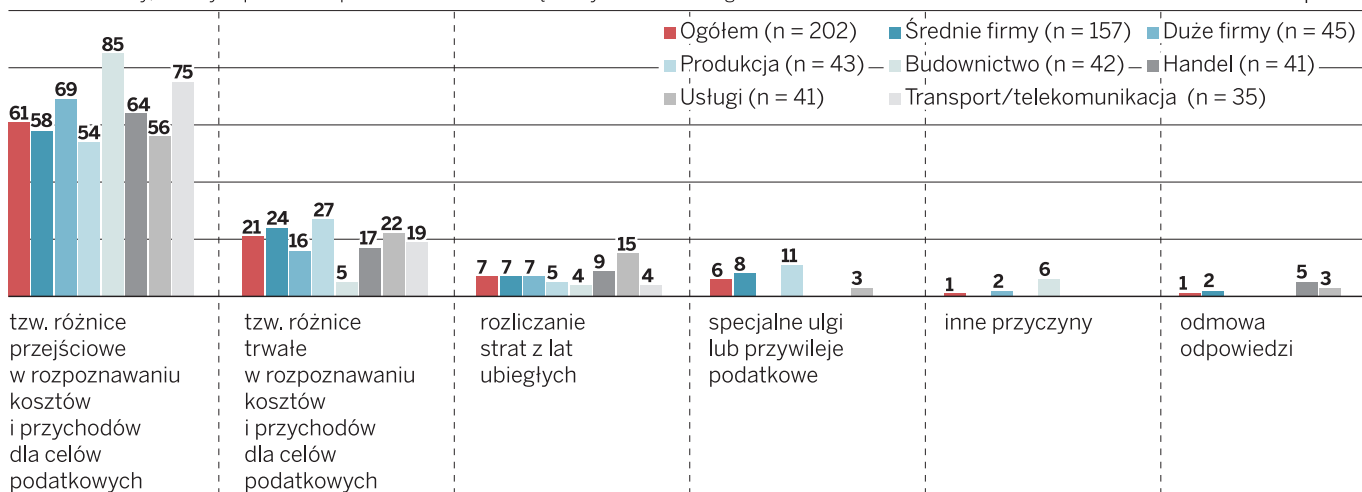
Dane w proc.



### Która z przyczyn była głównym powodem powstania różnicy między podstawą opodatkowania a wynikiem finansowym?

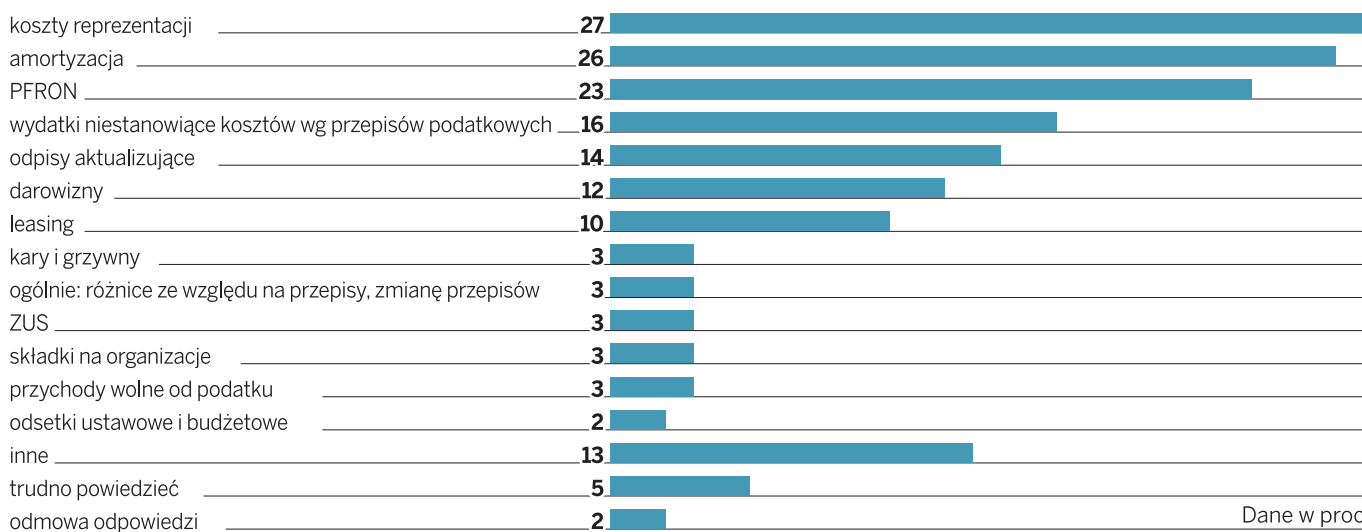
Podstawa: firmy, w których podstawa opodatkowania różniła się od wyniku finansowego brutto

Dane w proc.



### Jakie kategorie wydatków lub przychodów w Państwa przedsiębiorstwie przyczyniły się w największym stopniu do powstania trwałych różnic?

Podstawa: firmy, w których podstawa opodatkowania różniła się od wyniku finansowego brutto z powodu tzw. różnic trwałych (n = 96)



Dane w proc.

Dane mogą się nie sumować do 100% ze względu na możliwość wskazania kilku odpowiedzi \_\_\_\_\_ dane dotyczą ostatniego zamkniętego roku podatkowego

Rys. t.R

Sondaż DGP, PBS DGA i TPA Horwath

# Głównie koszty reprezentacji wpływają na powstanie trwałych różnic

Przyczyną powstawania trwałych różnic między podstawą opodatkowania a wynikiem finansowym brutto są: koszty reprezentacji, amortyzacja i PFRON.

Wynik finansowy brutto przedsiębiorstwa stanowi podstawę naliczenia podatku dochodowego. Prawie połowa przedsiębiorstw stwierdza, że podstawa opodatkowania za ostatni zamknięty rok podatkowy była wyższa. Przyczyn jest co najmniej kilka. Jako główna wskazywane są tzw. różnice przejściowe w rozpoznawaniu kosztów i przychodów dla celów podatkowych. Takie wyniki otrzymaliśmy z sondażu Dziennika Gazety Prawnej, PBS DGA oraz TPA Horwath.

## PRZYCZYNA RÓŻNIC

Przyczynę różnic między podstawą opodatkowania a wynikiem finansowym brutto przedsiębiorstwa w 79 proc. upatrują we wspomnianych już tzw. różnicach przejściowych. 50 proc. badanych jako argument podaje tzw. różnice trwałe w rozpoznawaniu kosztów i przychodów dla celów podatkowych. 14 proc. badanych winę za taki stan rzeczy kładzie na karb rozliczenia strat z lat ubiegłych. 9 proc. wskazało na specjalne ulgi lub przywileje podatkowe (zakład pracy chronionej, specjalna strefa ekonomiczna).

W podziale na branże 85 proc. osób działających w budownictwie jako główną przyczynę różnic między wynikiem finansowym a podstawą opodatkowania podało pierwszy powód, czyli tzw. różnice przejściowe. Na ten sam element wskazało 75 proc. osób z branży transport/telekomunikacja i 64 proc. działających w handlu. Na drugi argument, czyli tzw. różnice trwałe, wskazało 27 proc. firm zajmujących się produkcją. Na rozliczenie strat z lat ubiegłych wskazało 15 proc. osób z transportu/telekomunikacji.

## KATEGORIE WYDATKÓW

Respondenci zostali także zapytani o kategorie wydatków lub przychodów, które w największym stopniu przyczyniły się do powstania trwałych różnic. 27 proc. badanych wskazało na koszty reprezentacji, 26 proc. na amortyzację, 23 proc. na PFRON, 16 proc. na wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodów według przepisów podatkowych.

Ewa Matyszewska

## Czy możliwe są wspólne zasady opodatkowania



**KRZYSZTOF KACZMAREK**  
partner zarządzający  
w TPA Horwath

Ciekawą obserwacją płynącą z sondażu jest to, że podatnicy nie tyle uważają, że polskie przepisy podatkowe są bardzo rygorystyczne, ile to, że przepisy te są niejasne i powinny zostać doprecyzowane. Jest to odzwierciedlenie bardzo istotnej potrzeby – potrzeby pewności i bezpieczeństwa podatkowego. Podobnie większość respondentów uznała, że przepisy w zakresie CIT powinny zostać ujednolicone w ramach Unii Europejskiej, co wiąże się z tym, że wiele firm działa nie tylko w Polsce, ale również w innych krajach i oczekiwałyby podobnego traktowania w tych krajach.

Odpowiedzią na to oczekiwanie może być inicjatywa Komisji Europejskiej dotycząca wdrożenia wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania w ramach krajów członkowskich (tzw. CCCTB – Common Consolidated Corporate Tax Base). Koncepcja ta zakłada się na ustaleniu wspólnej podstawy opodatkowania dla przedsiębiorstw działających

w więcej niż jednym państwie członkowskim, a następnie niejako „podzieleniu” tej podstawy pomiędzy państwa członkowskie, w których przedsiębiorstwo działa przy użyciu odpowiednich kluczy alokacyjnych. Na tak przypisaną podstawę opodatkowania państwa te nakładałyby podatek dochodowy według obowiązującej w tych krajach stawki podatkowej. Co ciekawe, korzystanie z CCCTB byłoby opcjonalne – spółki mogłyby wybrać, czy chcą się opodatkowywać na nowych czy na starych zasadach.

Koncepcja CCCTB jest ze wszech miar słuszna, niemniej pojawia się pytanie, czy da się ją wprowadzić. Oczywistym problemem jest uzgodnienie pomiędzy krajami kluczy alokacyjnych, od których będzie zależała wysokość podatku zapłaconego w tych krajach. Projekt dyrektywy miał być gotowy w 2008 roku, a tymczasem prace są dalekie od finalizacji, co mówi samo za siebie.

## Potrzebna jest zmiana przepisów



**WIRGINIA AKSZEJN**  
kierownik projektów  
PBS DGA

Większość księgowych z dużych i średnich spółek kapitałowych krytycznie odnosi się do obowiązujących w Polsce przepisów podatkowych. Ponad połowa z nich zdecydowanie zgadza się z poglądem, że są one bardzo rygorystyczne, a 72 proc. twierdzi kategorycznie, że sprawiane przez nie trudności zwiększają ryzyko sporu z władzami podatkowymi.

Konsekwencją różnic w prawie bilansowym i podatkowym – czyli rozbieżność między wynikiem finansowym brutto a podstawą opodatkowania – jest zjawiskiem powszechnym w badanych spółkach. Z nierównością tych dwu wartości w ostatnim zamkniętym roku podat-

kowym miało do czynienia 83 proc. księgowych.

Istniejące rozbieżności prawne księgowi oceniają negatywnie. Pożądanym kierunkiem zmian – za którym opowiada się niemal 80 proc. badanych – jest nowelizacja przepisów w zakresie ustalania podstawy opodatkowania w sposób zbliżający ją do wyniku finansowego. Na dość szeroką akceptację wśród osób zajmujących się księgowością może również liczyć koncepcja ujednolicenia sposobu ustalania podstawy opodatkowania firm rozliczających podatek dochodowy na terytorium UE. Silne zainteresowanie taką europejską harmonizacją przepisów wyraża 56 proc. ankietowanych.

**Rozliczenia** Systemy wynagrodzeń

# Opcje menedżerskie są dobrym programem motywacyjnym pracowników

Podstawową zaletą programu opcji menedżerskich jest utożsamienie interesów pracowników i akcjonariuszy. Program opcyjny ułatwia również utrzymanie kluczowych pracowników i menedżerów.

Większość systemów wynagrodzeń wyższej kadry menedżerskiej w Stanach Zjednoczonych oraz Europie Zachodniej składa się z trzech podstawowych elementów: wynagrodzenia zasadniczego, premii rocznej (bonus) oraz wynagrodzenia (premi) długoterminowego. Ta ostatnia kategoria najczęściej jest zapewniana poprzez program oparty na wzroście akcji spółki, w której menedżer jest zatrudniony lub spółki matki. Również polskie firmy, w szczególności notowane na giełdzie, dosyć chętnie posługują się tą formą wynagradzania zarządu i menedżerów wyzsze go szczebla.

Sytuacji tej nie zmienił również kryzys finansowy, który w opiniach niektórych specjalistów był spowodowany niewłaściwym sposobem wynagradzania zarządów spółek finansowych. W szczególności zbyt dużym udziałem premii, których wysokość nie była skorelowana z wynikami spółek. Wyciągnięto wnioski z takich sytuacji i obecnie znacząca część wprowadzanych programów opcji menedżerskich, poza odniesieniem do ceny akcji spółki, zawiera również czynniki oparte na wynikach finansowych całej firmy (np. EBIDTA) lub pionu (np. przychód), jakim kieruje dany menedżer.

## ZALETY OPCJI

Podstawową zaletą programu opcji menedżerskich jest utożsamienie interesów pracowników i akcjonariuszy. Dochód pracownika z tytułu uczestnictwa w planie powstanie bowiem wyłącznie w sytuacji, gdy rynkowa wartość walorów spółki wzrośnie. Powiązanie możliwości osiągnięcia indywidualnego dochodu ze wzrostem wartości przedsiębiorstwa skutkuje także zwiększeniem poczucia odpowiedzialności za firmę. Ponadto ze względu na odsunięcie realizacji świadczenia dla uczestników, program opcyjny ułatwia również utrzymanie kluczowych pracowników i menedżerów. Chcąc zrealizować swoje świadczenie, muszą oni pozostać zatrudnieni w spółce kilka kolejnych lat.

## OPODATKOWANIE OPCJI

Brak spójnego i kompleksowego podejścia organów skarbowych do kwestii opodatkowa-

nia opcji menedżerskich stanowi niewątpliwie pewien mankament dla pracodawców chcących coraz powszechniej korzystać z tej formy wynagradzania. Analiza praktyki rynkowej w tym zakresie prowadzi bowiem do wniosku, że zasadniczo mamy do czynienia z pojawianiem się na przemian interpretacji korzystnych dla podatników (tj. możliwość zastosowania podatku liniowego 19-proc.) oraz tych bardziej kosztownych dla zainteresowanych (tj. stawki progresywne oraz składki ZUS).

Warto pamiętać, że sposób opodatkowania programów opcyjnych/akcyjnych, i co za tym idzie, efektywność ich działania, bardzo często zależy od poszczególnych elementów konstrukcyjnych. Dlatego też, w przypadku gdy spółka nosi się dopiero z zamiarem wprowadzenia tego typu wynagrodzenia, niezmiernie ważne jest odpowiednie dobranie parametrów, również pod względem podatkowym. Najistotniejsze determinanty potencjalnych implikacji podatkowych to: fakt, czy w ramach programu oferowane są akcje nowej emisji, czy może raczej akcje skupowane z rynku; czy to spółka córka (zwykle spółka polska) czy też spółka matka (zwykle spółka zagraniczna – o ile podmiot jest częścią międzynarodowej korporacji) administrują planem oraz ponoszą jego finalne koszty; w jaki sposób wynagradzani są uprawnieni menedżerowie i czy prawo do otrzymania/zakupu akcji nie wynika także z okresów ich międzynarodowych oddelegowań. W celu zapewnienia pewnego stopnia komfortu pod względem ryzyk podatkowych warto również (zwłaszcza na etapie tworzenia programu) rozważyć wystąpienie z wnioskiem do ministra finansów o interpretację prawa podatkowego.

## EWOLUCJA STANOWISK

Prześledźmy, jak historycznie zmieniła się ocena naszego problemu wyrażana w interpretacjach podatkowych oraz orzeczeniach sądów administracyjnych. W podobnych sta-

## WAŻNE

Z podatkowego punktu widzenia opcje menedżerskie mogą być bardzo efektywnym świadczeniem. Przy odpowiedniej konstrukcji programu uzyskiwane przez uczestników dochody nie muszą być opodatkowane podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

nach faktycznych przy, co do zasady, niezmiennym stanie prawnym (co również zostało zauważone i podkreślone przez WSA w Warszawie w jednym z wyroków) do końca roku 2007 można było zauważyć tendencję organów wskazującą na opodatkowanie takich przychodów jako przychodów z kapitałów pieniężnych podlegających 19-proc. podatkiowi liniowemu w momencie zbycia akcji. Następnie wydaje się, że rok 2008 i większa część roku 2009 charakteryzowały się stosunkowo spójnym, aczkolwiek niekorzystnym podejściem organów wskazujących zdecydowanie na opodatkowanie programów opcyjnych, jak dochody ze stosunku pracy, ewentualnie dochody z innych źródeł.

Niemniej jednak ostatnie kilka wyroków WSA wydają się wskazywać na pewien przełom w podejściu do omawianego tematu. Nie dość bowiem, że sąd w jednym przypadku (sygn. akt III SA/Wa 570/09) poszerzył zwolnienie mające zastosowanie do akcji nowej emisji również do walorów skupowanych z rynku, to w innych orzeczeniach konsekwentnie i spójnie przedstawia przekonujące argumenty za przesunięciem opodatkowania do momentu zbycia akcji.

Oczywiście te argumenty nie pozwalają stwierdzić, że na obecnym etapie mamy do czynienia z widoczną zmianą praktyki opodatkowania opcji menedżerskich, ale dają uzasadnioną nadzieję upowszechniania się korzystnego sposobu opodatkowania i wzrostu popularności wynagradzania pracowników poprzez akcje.

red. Ewa Matyszevska



**Michał Grzybowski**  
doradca podatkowy,  
dyrektor w Ernst & Young



**Witold Widurek**  
starszy konsultant  
w Ernst & Young

**Rozliczenia** Programy motywacyjne dla kadry menedżerskiej

# Sprzedż akcji, a nie jej otrzymanie, podlega PIT

**Nieodpłatnie przyznana opcja na akcje dla pracowników spółki dokonującej emisji publicznej nie podlega opodatkowaniu. Sprzedż akcji będzie opodatkowana.**

W przypadku emisji publicznej akcji na rynku regulowanym część spółek wdraża programy motywacyjne dla kadry menedżerskiej w zakresie przyznania opcji na akcje.

## OPCJE MENEDŻERSKIE

Programy opcyjnie (tzw. opcje menedżerskie) mogą być skierowane tylko do ściśle określonego adresata, tj. do pracowników spółki dokonującej emisji publicznej (z reguły właśnie w tym momencie znacząca część członków zarządu spółki/członków rady nadzorczej zostaje zatrudniona na podstawie umowy o pracę). Warunki przyznania opcji na akcje spółki zazwyczaj wskazują, że spółka nieodpłatnie przyznaje wybranym pracownikom opcje na zakup akcji spółki w określonym terminie w przyszłości po umówionej cenie (co do zasady, po cenie obowiązującej na moment przyznania opcji lub nawet po niższej cenie lub po cenie równej zero).

## ROZLICZENIE PODATKOWE

Nieodpłatne przyznanie opcji na akcje na rzecz pracownika, uprawniające do nabycia akcji spółki na określonych warunkach, nie podlega opodatkowaniu jako przychód w naturze ze stosunku pracy. Co do zasady, wartość opcji jest niemożliwa do ustalenia dla celów podatkowych w precyzyjny sposób, gdy nie istnieje rynek obrotu takimi opcjami na akcje, a dodatkowo przyznane opcje mają charakter niezwykły (tak jest prawie zawsze).

Dodatkowo istnieje szczególna regulacja – art. 24 ust. 11 ustawy o PIT – która wskazuje, że dochód stanowiący nadwyżkę pomiędzy wartością rynkową akcji objętych przez osoby uprawnione na podstawie uchwały walnego zgromadzenia a wydatkami poniesionymi na ich objęcie nie podlega opodatkowaniu w momencie objęcia tych akcji. Dodatkowo ta zasada ma zastosowanie do dochodu stanowiącego nadwyżkę pomiędzy wartością rynkową akcji a wydatkami poniesionymi na ich nabycie od spółki posiadającej osobowość prawną, która objęła te akcje wyłącznie w celu przeniesienia tytułu ich własności na osoby uprawnione na podstawie uchwały walnego zgromadzenia spółki będącej emitentem akcji.

Objęcie akcji przez osobę fizyczną w wyniku realizacji opcji na akcje w ramach programów opcyjnych nie podlega opodatkowaniu na

moment realizacji opcji – nabycia akcji po cenie niższej niż cena rynkowa na moment nabycia – ani jako przychód ze stosunku pracy, ani jako zysk kapitałowy.

## SPRZEDAŻ AKCJI

Sprzedż akcji podlega opodatkowaniu jako zysk kapitałowy. Osoba fizyczna powinna wykazać przychód w wysokości ceny sprzedaży akcji (przy zastrzeżeniu, że cena ta nie może odbiegać od ceny rynkowej na moment sprzedaży) oraz ma prawo do rozpoznania kosztów uzyskania przychodów – wydatków poniesionych na nabycie lub objęcie akcji. Jednak, jeżeli osoba objęła akcje nieodpłatnie lub po cenie umówionej w opcji menedżerskiej, to koszt wynosi zero lub jest równy wydatkom rzeczywiście poniesionym na nabycie akcji.

19 **proc.**  
 wynosi PIT od przychodów  
 z kapitałów pieniężnych

W przypadku transakcji na akcjach dokonywanych przez osoby fizyczne nie występuje płatnik – a więc to podatnik (osoba fizyczna) powinna rozliczyć przychody i koszty z tej transakcji do końca kwietnia roku następnego, po roku, w którym dokonała transakcji, w deklaracji PIT-38. Dochód jest opodatkowany stawką 19 proc.

## OTRZYMANIE ZALICZKI

Teraz przejdźmy do sposobu opodatkowania otrzymanych środków przez osobę fizyczną jako zaliczki (przedpłaty) otrzymanej od np. biura maklerskiego na poczet późniejszego rozliczenia transakcji sprzedaży akcji. W PIT za przychody z kapitałów pieniężnych uważa się należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, przychody z odpłatnego zbycia udziałów w spółkach mających osobowość prawną oraz papierów wartościowych (m.in. akcji), a także przychody z realizacji praw wynikających z papierów wartościowych wskazanych w ustawie o obrocie instrumentami finansowymi. W przypadku osób fizycznych (oraz osób prawnych) prowadzących działalność gospodarczą wartość przekazanej zaliczki/zadatku nie stanowi przychodu podlegającego opodatkowaniu. Dopiero w momencie zaliczenia zaliczki/zadatku na poczet rozliczenia transakcji powstaje przychód podatkowy.

W przypadku osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej obowiązuje zasada memoriałowego rozpoznania przychodu. Przychodem jest wartość należna, niezależnie czy została faktycznie otrzymana (przychód podlega opodatkowaniu najpóźniej w momencie faktycznego otrzymania przychodu). Jednak w przypadku opodatkowania zysków kapitałowych nie ma przepisu wyłączającego wartość zaliczki/zadatku z przychodu podatkowego (jak to jest w przypadku prowadzenia firmy). Pod względem prawnym podatkowym zaliczka/zadek ma charakter zwrotny, tj. do momentu rozliczenia transakcji nie ma charakteru ostatecznego. Środki otrzymane w charakterze zaliczki/zadatku zostają zaliczone na poczet rozliczenia transakcji dopiero w momencie realizacji transakcji (lub odstąpienia od umowy). Organy skarbowe nie wypowiedziały się jeszcze w tym zakresie.

Z uwagi na brak szczególnego przepisu w ustawie o PIT w zakresie opodatkowania zysków kapitałowych – dotyczącego wyłączenia zaliczki z przychodów podatkowych – należy wskazać, że organy skarbowe mogą uznać, że otrzymane środki finansowe (nawet w formie zaliczki) powodują powstanie przychodu. Trzeba pamiętać, że wszystkie środki finansowe przekazane osobie fizycznej na podstawie zawartej umowy przedwstępnej dotyczącej późniejszej sprzedaży akcji będą podlegały opodatkowaniu na moment ich przekazania (podatek powinien zostać odprowadzony do końca kwietnia roku następnego). Organy skarbowe, w tym Krajowa Informacja Podatkowa, wskazują na opodatkowanie otrzymanych środków finansowych w formie zaliczki na poczet sprzedaży akcji już na moment otrzymania środków finansowych. Wyjątkiem jest indywidualna interpretacja prawa podatkowego wydana w kwietniu 2007 r. przez naczelnika Urzędu Skarbowego w Zduńskiej Woli stwierdzająca, że wartość przekazanej zaliczki nie podlega opodatkowaniu na moment przekazania, tylko dopiero w momencie sprzedaży akcji.

red. Ewa Matyszewska



**Andrzej Dmowski**  
 dyrektor Departamentu  
 Doradztwa Podatkowego  
 BDO



**Procedury** Transakcje między firmami

# Porozumienia cenowe – krok w dobrym kierunku

Procedura zawierania porozumień cenowych pozwala na daleko idącą wymianę poglądów merytorycznych pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi. Dzięki temu udało się stworzyć atrakcyjną alternatywę dla typowej relacji petent – urząd.

Od stycznia 2006 roku podatnicy mają możliwość zawierania porozumień w sprawach ustalenia cen w transakcjach z podmiotami powiązanymi. Porozumienia cenowe to płaszczyzna dochodzenia do wiążących ustaleń w drodze dyskusji merytorycznych i wymiany poglądów.

## WYJAŚNIENIE WĄTPLIWOŚCI

Podmiot krajowy zainteresowany zawarciem porozumienia w sprawie ustalenia cen transakcyjnych może przed złożeniem wniosku o jego zawarcie zwrócić się o wyjaśnienie wątpliwości dotyczących procedury zawierania porozumienia, przewidywalnych warunków i czasu jego obowiązywania oraz informacji niezbędnych do przedstawienia w celu jego uzyskania. Może też uzyskać informacje dotyczące celowości zawierania porozumienia w swoim konkretnym przypadku. Rozwiązanie to pozwala zainteresowanym podmiotom na wysondowanie wstępnego stanowiska władz podatkowych oraz dokonanie oceny, czy decyzja o rozpoczęciu starań o zawarcie porozumienia cenowego jest słuszna.

## SPOTKANIA UZGODNIENIOWE

W przypadku gdyby po stronie władz podatkowych powstały wątpliwości dotyczące proponowanej przez podatnika metody lub przedstawionych przez niego dokumentów, mogą one zwrócić się do podatnika o ich wyjaśnienie. Możliwą formą uzyskania wyjaśnienia jest zorganizowanie spotkania uzgodnieniowego z podatnikiem. Dzięki temu możliwa jest konstruktywna wymiana poglądów merytorycznych oraz bieżące wyjaśnianie wszelkich rozbieżności.

## MOŻLIWOŚĆ ZMIANY WNIOSKU

Do czasu wydania decyzji podatnik może zmienić swoją propozycję wyboru i zasad stosowania metody ustalania ceny. Dzięki temu może na bieżąco reagować zarówno na zmiany w stanie faktycznym lub przewidywanej metodologii w stosunku do opisanych we wniosku, jak i na uwagi ze strony władz podatkowych przekazane podczas spotkań uzgodnieniowych.

Jeśli władze podatkowe stwierdzą w trakcie trwania postępowania, że istnieją przeszkody

uniemożliwiające zaakceptowanie proponowanej przez podatnika metodologii, zawiadamiają o tym wnioskodawcę, przekazują uzasadnienie swojego stanowiska oraz proponują inną metodę ustalania ceny. Rozwiązanie to pozwala na odgrywanie przez władze podatkowe aktywnej roli w toku ustaleń metodologicznych.

## POROZUMIENIA CENOWE – CZY MOŻE BYĆ LEPIEJ?

Zapowiedź wprowadzenia w 2006 roku możliwości zawierania porozumień w sprawie ustalenia cen transakcyjnych spotkało się z dużym zainteresowaniem ze strony podatników i specjalistów w dziedzinie cen transferowych. Oto bowiem pojawiła się, dostępna dotąd jedynie w krajach, w których problematyka cen transferowych była od wielu lat istotną częścią systemu podatkowego, możliwość dokonywania uzgodnień w zakresie wyboru i stosowania cen transferowych z krajowymi i zagranicznymi władzami podatkowymi.

Po czterech latach obowiązywania przepisów o porozumieniach cenowych można z przekonaniem stwierdzić, że nie spełniły się ani nadzieje podatników, ani sny doradców. Potwierdza to stosunkowo niewielka liczba zawartych porozumień. Wśród podatników zaczęło przeważać przekonanie, że zawarcie porozumienia jest poprzedzone żmudną procedurą, której szanse zakończenia sukcesem są niewielkie. Stąd był już tylko mały krok do obarczenia odpowiedzialnością za taki stan rzeczy przedstawicieli Ministerstwa Finansów zajmujących się procedurą zawierania porozumień cenowych.

## OBOWIĄZUJĄCE ZASADY

Zanim jednak zadowolimy się tym prostym wyjaśnieniem, należy się zastanowić, czy obecne brzmienie przepisów Ordynacji podatkowej regulujących kwestię zawierania porozumień cenowych pozwala na uczynienie z nich istotnego narzędzia (zarówno dla podatników, jak i dla władz podatkowych) w kształtowaniu rzeczywistości cen transferowych w naszym kraju. Podstawowym problemem ograniczającym użyteczność porozumień cenowych jest zawężenie możliwych do uzgodnienia metod ustalania cen transferowych do metod, o których mowa w przepisach o podatkach dochodowych od osób prawnych i od osób fizycznych. Przedstawiciele władz podatkowych, jak również podatnicy chcący zawrzeć porozumienie cenowe mają więc do wyboru metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej, metodę ceny odprzedaży, metodę rozsądnej marży (koszt plus), metodę podziału zysków oraz metodę marży transakcyjnej netto. Ograniczenie wachlarza możliwych do uzgodnienia metod sprawia, że wyjątkowo trudne przypadki, w których podatnicy nie mają możliwości zastosowania wymienionych metod w ścisłej zgodności z ich definicjami zawartymi w przepisach, nie mają żadnej szansy na zawarcie porozumienia cenowego. Nie ma tu żadnej winy lub złej woli władz podatkowych – nie mogą ich zaakceptować na podstawie obowiązujących przepisów. Z kolei w przypadkach, w których podatnicy nie mają istotnych problemów z wyborem lub zastosowaniem jednej z metod wymienionych w przepisach, z reguły nie widzą oni większego sensu ubiegania się o zawarcie porozumienia.

## WAŻNE

Obecnie obowiązujące przepisy dotyczące porozumień cenowych wymagają istotnej zmiany pozwalającej na większą samodzielność organów podatkowych w zakresie akceptowalnej metodologii.

Jednym z podstawowych celów zawierania porozumień cenowych jest uzgodnienie metodologii kalkulacji cen transferowych, akceptowalnej dla władz podatkowych oraz podatników w przypadkach, w których powstają istotne wątpliwości metodologiczne mogące prowadzić do ewentualnych sporów i doszacowań. Bez tej zmiany trudno oczekiwać, że powyższy cel może zostać w pełni osiągnięty.

Bez tej zmiany trudno oczekiwać, że powyższy cel może zostać w pełni osiągnięty.

Bez tej zmiany trudno oczekiwać, że powyższy cel może zostać w pełni osiągnięty.

red. Ewa Matyszevska



**Arkadiusz Żurawicki**  
partner w MDDP



**Tomasz Adamski**  
doradca ds. cen transferowych w MDDP

**CIT Skutki otrzymania dotacji inwestycyjnych**

# Rozliczenie proporcjonalne musi wynikać z ustawy

W sytuacjach, w których ustawa milczy na temat ewentualnej proporcjonalności rozliczeń, podatnik ma dowolność w ustaleniu podstawy opodatkowania. Tak też należy rozumieć regulację zawartą w art. 16 ust. 1 pkt 48 ustawy o CIT.

Przedsiębiorcy otrzymujący dotacje na inwestycje (np. z PO IG) muszą się zmierzyć z kwestią ich podatkowego rozliczenia. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych reguluje następstwa otrzymania przez podatnika pomocy publicznej w przypadku dotacji.

## UZYSKANIE PRZYCHODU

Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, przychodami są w szczególności otrzymane pieniądze, a więc również dotacje. Jednocześnie ustawa o CIT przewiduje wiele zwolnień dla różnych dotacji. W szczególności na mocy art. 17 ust. 1 pkt 23, 47 i 53 ustawy o CIT wolne od podatku są kwoty pochodzące ze środków unijnych lub otrzymane z budżetu państwa. Zatem wartość otrzymanej dotacji jest zwolniona z CIT.

## WAŻNE

Gdy określone obliczenia powinny następować na zasadzie proporcjonalności, ustawodawca taki wymóg zamieszcza w ustawie.

Jednocześnie przepisy wprost zabraniają uznania za koszt odpisów amortyzacyjnych od tej części wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, które zostały pokryte ze środków pochodzących z bezzwrotnej pomocy lub zostały podatnikowi zrefundowane. W zakresie powołanego przepisu mieszczą się wszelkie dotacje, subwencje czy dopłaty stanowiące zwrot poniesionych wydatków na nabycie środków trwałych. Oznacza to, że odpisy amortyzacyjne od środków trwałych w tej części, w której podatnik otrzyma zwrot poniesionych wydatków w formie dotacji unijnej, nie mogą stanowić kosztów uzyskania przychodów. Pozostała część niezwróconych wydatków (wkład własny) będzie kosztem podatkowym w drodze odpisów amortyzacyjnych.

## PROBLEMY Z KOSZTAMI

Praktyczne zastosowanie przepisu zakazującego zaliczania do kosztów części odpisu amortyzacyjnego w praktyce budzi sporo wątpliwości. Należy bowiem pamiętać, że przyznanie dotacji unijnej jest często wieloetapowym procesem, polegającym na złożeniu wniosku, wydaniu decyzji o przyznaniu

dotacji, złożeniu wniosku o płatność, jego akceptacji i – dopiero po pewnym czasie – wypłaceniu przyznanych kwot. Oznacza to, że podatnik otrzymuje częściowy zwrot poniesionych wydatków na zakup składników majątkowych dopiero po kilku miesiącach od ich zakupu oraz wprowadzenia do ewidencji środków trwałych. W związku z tym powstaje pytanie o to, jak otrzymanie dotacji wpływa na już dokonane odpisy amortyzacyjne. Ponadto nie jest jasne, czy wskazana regulacja nakazuje wyłącznie poprawnie ustalić, jaka część odpisów amortyzacyjnych od składników majątkowych pokrytych dotacją może być zaliczona do kosztów podatkowych, a jaka nie, czy też z reguły tej wynika konieczność wyłączenia z kosztów równej części każdego odpisu amortyzacyjnego.

W związku z tym, że przepis nie wskazuje, jak powinno się zaliczać w koszty podatkowe obliczoną część odpisów amortyzacyjnych, należy uznać, że w tym zakresie ustawodawca pozostawił podatnikowi swobodę. W szczególności nie jest wymagane, aby wartości odpisu amortyzacyjnego zaliczonego oraz niezaliczonego do kosztów w każdym okresie sprawozdawczym były ustalone w niezmienną wysokość. Żaden przepis ustawy o CIT nie przewiduje konieczności proporcjonalnego pomniejszenia kosztów podatkowych o odpowiadającą dotacji część każdego kolejnego odpisu amortyzacyjnego. Z literalnej interpretacji art. 16 ust. 1 pkt 48 ustawy o CIT wynika jedynie reguła, że odpowiednia część odpisów amortyzacyjnych obliczonych zgodnie z przepisami nie może być zaliczona do kosztów podatkowych.

Można więc wyciągnąć dwa wnioski. Po pierwsze, do czasu otrzymania dotacji podatnik ma prawo zaliczać odpisy amortyzacyjne do kosztów podatkowych na zasadach ogólnych, a późniejsze otrzymanie dotacji nie powoduje obowiązku skorygowania już rozpoznanego kosztu.

Po drugie, od momentu faktycznego otrzymania dotacji zastosowanie znajdzie zasada, zgodnie z którą odpisy amortyzacyjne od środków trwałych w tej części, w której przedsiębiorca otrzyma zwrot poniesionych wydatków w formie dotacji unijnej, nie będą stanowić kosztów uzyskania przychodów. Należy więc ustalić, jaka wartość odpisów amortyzacyjnych nie może zostać zaliczona do kosztów w kolejnych okresach i monitorować poziom kosztów uzyskania przychodu tak, aby do czasu zakończenia okresu amortyzacji do kosztów podatkowych została zaliczona tylko ta część odpisów amortyzacyjnych, która odpowiada warto-

ści składnika majątku niepokrytego dotacją. Jednocześnie w poszczególnych miesiącach wysokości odpisu amortyzacyjnego zaliczonego i niezaliczonego do kosztów nie muszą być takie same. Możliwe jest przy tym zaliczanie pełnych odpisów amortyzacyjnych do kosztów podatkowych w pierwszym okresie amortyzacji i zupełne ich wykluczenie z kosztów w następnym (lub odwrotnie).

## STANOWISKO FISKUSA

Nie wiadomo, jakie stanowisko w odniesieniu do zaproponowanego rozwiązania zajmą organy podatkowe. Jest ryzyko, że uznają taką metodologię za zbyt daleko idące planowanie podatkowe i będą podważać brak proporcjonalnego wyłączenia z kosztów podatkowych części odpisów amortyzacyjnych (w niektórych interpretacjach podatkowych pojawiają się bowiem wzmianki o równomiernym pomniejszaniu wysokości kosztów podatkowych – są to jednak pisma, które wprost nie odnoszą się do analizowanego zagadnienia). Należy jednak uznać, że zaproponowana metodologia jest zgodna z wykładnią systemową ustawy o CIT.

Warto bowiem pamiętać, że w sytuacji, w której określone obliczenia powinny następować na zasadzie proporcjonalności, ustawodawca wprost taki wymóg zamieszcza w ustawie. Przykładem może być art. 17f ustawy o CIT, który ustala zasady rozliczeń podatkowych stron umowy leasingu finansowego w jej podstawowym okresie. Zgodnie z ust. 2 tego artykułu, jeżeli wysokość kwoty spłaty wartości środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych przypadających na poszczególne odpłaty nie jest określona w umowie leasingu, ustala się ją proporcjonalnie do okresu trwania tej umowy. Z kolei przykładem swobodnego ustalania podstawy opodatkowania przez podatnika jest rozliczanie straty podatkowej, które nie musi następować proporcjonalnie (tak w odniesieniu do lat podatkowych, jak i miesięcy). Ważne jest jedynie, by okres jej rozliczenia był nie krótszy niż dwa i nie dłuższy niż pięć lat.

red. Ewa Matyszewska



**Katarzyna Knapik**  
doradca podatkowy,  
wspólnik w Taxpoint

**Rozliczenia** Optymalizacja podatkowa

# Leasing może być korzystniejszy od kredytu

Elastyczność ustalania wysokości rat leasingowych i możliwość dostosowania ich do aktualnej sytuacji podatkowej korzystającego stawia leasing jako produkt finansowy konkurencyjny wobec kredytu czy nabycia za gotówkę.

Leasing jest postrzegany jako produkt zaliczany do tzw. tarcz podatkowych. Korzyści podatkowe związane z tą formą finansowania polegają na znacznym przyspieszeniu zaliczenia wydatków na nabycie środka trwałego do kosztów uzyskania przychodu. Warto jednak zwrócić uwagę na fakt, że leasing jest jednocześnie bardzo elastyczną formą finansowania, który oprócz zwiększenia kosztów podatkowych pozwala rozłożyć te koszty w czasie stosownie do aktualnej i przewidywanej sytuacji podatkowej korzystającego.

## LEASING OPERACYJNY

Główną formą stosowaną na rynku jest tzw. leasing operacyjny, będący umową o odpłatne używanie środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej zawartą na czas oznaczony, gdzie suma opłat leasingowych netto wraz z wartością wykupu przedmiotu leasingu wynosi co najmniej równowartość wartości początkowej.

### WAŻNE

Planując transakcję leasingu, korzystający powinien ustalić taki okres leasingu oraz wartość rat leasingowych, aby cena wykupu była jak najniższa.

W ramach umowy leasingu operacyjnego korzystający ponosi dwa rodzaje wynagrodzeń na rzecz finansującego: opłaty leasingowe obejmujące opłatę wstępną i opłaty okresowe oraz cenę wykupu przedmiotu leasingu. Umowa leasingu operacyjnego podlega dwóm podstawowym restrykcjom. Po pierwsze, okres trwania nie może być krótszy niż 40 proc. normatywnego okresu amortyzacji (tj. ustalonego na podstawie stawek amortyzacyjnych z wykazu stawek amortyzacyjnych, będących załącznikami do ustaw o podatkach dochodowych). Po drugie, cena wykupu przedmiotu leasingu musi być na pewnym minimalnym poziomie (tzw. hipotetyczna wartość netto) jest to wartość ustalona na podstawie zasad amortyzacji degresywnej środka trwałego z zastosowaniem współczynnika 3 oraz trzykrotnie skróconych minimalnych okresów amortyzacji w przypadku wartości niematerialnych i prawnych. Zatem wartość wykupu zależna jest od podstawowych

stawek lub okresów amortyzacji. Im wyższa amortyzacja, tym niższy wykup.

## OPLATY W KOSZTACH

Opłaty leasingowe stanowią w pełnej wysokości koszt uzyskania przychodu, łącznie z opłatą wstępną, której wysokość może wynosić np. 30 proc. i więcej. Opłata wstępna stanowi udział własny korzystającego w finansowaniu zakupu przedmiotu leasingu, który, w przeciwieństwie do finansowania kredytem, w całości zaliczany jest do kosztów podatkowych. Strony mogą w zasadzie dowolnie ustalać częstotliwość i wysokość poszczególnych opłat okresowych. Cena wykupu przedmiotu leasingu jest podstawą amortyzacji środka trwałego po jego nabyciu przez korzystającego. O ile więc korzystający uzyskuje tarczę podatkową w trakcie trwania leasingu, o tyle podstawa odpisów amortyzacyjnych po wykupie przedmiotu leasingu ulega zmniejszeniu i wynosi tylko różnicę między ceną nabycia przedmiotu leasingu przez finansującego a dokonaną spłatą ceny nabycia w ratach leasingowych.

## PLANOWANIE TRANSAKCJI

Planując transakcję leasingu, korzystający powinien ustalić taki okres leasingu oraz wartość rat leasingowych, aby cena wykupu była jak najniższa. Na przykład, nabycie środka trwałego amortyzowanego według stawki 20-proc. oznacza, że okres leasingu musi wynosić co najmniej 24 miesiące. Wartość wykupu jest ograniczona przez regulacje podatkowe i nie może być niższa niż około 18 proc. wartości początkowej ustalonej przez finansującego przy rozpoczęciu leasingu. Oznacza to, że w trakcie tego okresu leasingu korzystający może zaliczyć w koszty podatkowe 82 proc. wartości początkowej. Jest to duża korzyść podatkowa, jednak te 18 proc., stanowiące wartość wykupu, będzie podlegało amortyzacji przez okres pięciu lat po wprowadzeniu do ewidencji korzystającego, chyba że korzystający zastosuje indywidualne stawki amortyzacji dla używanych środków trwałych (ale i tak są to co najmniej dwa lata przy wartości początkowej do 25 tys. zł, 2,5 roku dla środków transportu). W takim przypadku korzystniej jest dla korzystającego zawrzeć dłuższą umowę leasingu, tak aby wartość wykupu była nie wyższa niż 3,5 tys. zł (wartość niskocennych środków trwałych, która w całości może zostać zaliczona w koszty). Jeżeli okres umowy w przedstawionym przykładzie zamiast dwóch lat wyniesie trzy lata, wartość końcowa przedmiotu leasingu może

## Kiedy leasing nie będzie opłacalny

Nie zawsze leasing jest dogodną formą finansowania środków trwałych. W przypadku gdy korzystający liczy się z koniecznością skrócenia okresu finansowania i odzyskania spłaconych rat kapitałowych w trakcie leasingu, główną formą przeprowadzenia takiej operacji jest przejęcie praw i obowiązków z umowy leasingu przez innego korzystającego. Wymaga to zgody finansującego. A z tym jest nierzadko kłopot, gdyż organy podatkowe kwestionują prawo finansującego do sprzedaży przedmiotu leasingu na rzecz nowego korzystającego po wartości niższej niż rynkowa, jeżeli okres leasingu i suma opłat ustalone dla umowy leasingu po przejęciu przez nowego korzystającego nie spełniają warunków określonych dla umowy leasingu.

wynieść 0, tym samym cała wartość początkowa przedmiotu leasingu zostanie zaliczona w koszty podatkowe w okresie leasingu. Jeżeli umowa leasingu została już zawarta na okres dwóch lat, strony mogą ją przedłużyć, a pierwotną cenę wykupu rozłożyć na czas przedłużenia umowy jako opłaty leasingowe. Korzystający osiąga dwie korzyści, poprawia płynność finansową oraz uzyskuje tarczę podatkową, gdyż zamiast amortyzować wartość wykupu, zaliczy ją w koszty. Podatnicy nie zawsze są jednak zainteresowani zwiększaniem kosztów podatkowych. Na przykład, przewidują stratę lub minimalny dochód w danym roku czy rozliczają straty z lat ubiegłych. O ile obniżenie amortyzacji środków trwałych może być dokonywane tylko na początku każdego roku podatkowego, o tyle w leasingu operacyjnym strony w każdym praktycznie momencie mogą dokonać zmiany harmonogramu opłat leasingowych i zmniejszyć je w jednym roku, a zwiększyć w latach kolejnych. Podobnie w przypadku działalności sezonowej, np. w działalności turystycznej, raty leasingowe mogą być większe w okresie wyższych przychodów korzystającego, a minimalne w okresie posezonnym.

red. Ewa Matyszevska



**Piotr Trybała**  
partner w kancelarii KPT  
Doradcy Podatkowi

**Podatki dochodowe** Rozliczenia przedsiębiorców

# Potrzebne są przepisy dla spółek osobowych

**Rosnąca popularność spółek osobowych, w szczególności spółki komandytowej, ujawniła brak przepisów podatkowych, które pozwalałyby bezpiecznie ustalać dochody wspólników takich spółek.**

O ile pewne – choć nieliczne – rozwiązania można znaleźć w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, o tyle ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych załatwia temat spółek osobowych, w których wspólnikami są osoby prawne, jednym przepisem, mówiącym o sposobie przypisania przychodów i kosztów. Sytuacja taka powoduje, że opodatkowaniem tworzenia i funkcjonowania spółek osobowych w wielu obszarach rządzi interpretacja, i to z przyczyn naturalnych zarówno interpretacje samych podatników, jak też – w coraz większej mierze – interpretacje ministra finansów. Te ostatnie, niestety, ze względu na wspomniany brak uregulowań zmieniają się z miesiąca na miesiąc, zawsze na niekorzyść podatników.

## ZAŁOŻENIE SPÓŁKI

Wątpliwości dotyczące opodatkowania zaczynają się już w momencie zakładania spółek osobowych. W przypadku wniesienia do spółki osobowej wkładu niepieniężnego w postaci innej niż przedsiębiorstwo lub zorganizowana część przedsiębiorstwa przepisy obu ustaw o podatkach dochodowych nie precyzują, czy czynność taka jest opodatkowana, czy też nie podlega opodatkowaniu. Uregulowaniu podlegają jedynie wkłady do spółek kapitałowych. W tym zakresie interpretacje są zasadniczo zgodne i uznają, póki co, że czynność aportu składników majątkowych do spółek osobowych nie podlega opodatkowaniu. Niestety, nie oznacza to, że przy wniesieniu takich składników nie powstanie zobowiązanie podatkowe. Otóż minister finansów uznaje w wielu interpretacjach, że aport do spółek osobowych należy uznać za odpłatne zbycie składnika majątkowego (szczególnie dużo tego typu interpretacji wydano w zakresie aportu udziałów i akcji). W interpretacjach tych minister uznawał, że przychodem jest wartość wkładu określona w umowie spółki. Nie ma przy tym wątpliwości, że takie stwierdzenie nie znajduje oparcia w przepisach, w związku z tym rozstrzygnięcia takie zaczęły podważać sądy administracyjne.

## WYCENA MAJĄTKU

Gdy spółka osobowa otrzyma składnik majątku, powstaje pytanie, jak powinien on zostać wyceniony dla celów podatkowych.

Podmiot wnoszący wkład pozostaje podatnikiem, gdyż spółka osobowa jako transparentna podatkowo nie jest odrębnym podatnikiem podatku dochodowego. A zatem zmienia się właściciel, ale nie zmienia się podatnik podatku dochodowego.

Jedynym przepisem, który reguluje wycenę wartości wnoszonego do spółki osobowej wkładu, jest przepis ustawy o PIT, odnoszący się do wyceny środków trwałych. Zgodnie z tą regulacją w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego (aportu) wniesionego do spółki cywilnej lub osobowej spółki handlowej za wartość początkową uznaje się ustaloną przez wspólników na dzień wniesienia wkładu lub udziału wartość poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej z dnia wniesienia wkładu.

A jak postąpić w sytuacji braku uregulowań na gruncie CIT? Można zarówno na zasadzie analogii do przepisów o PIT optować za wartością rynkową, jak i *a contrario* stwierdzić, że skoro przepisy nie mówią o wartości rynkowej w ustawie o CIT, w przeciwieństwie do ustawy o PIT, należy przyjąć wartość netto wynikającą z ksiąg wnoszącego, a może jeszcze inaczej ustaloną wartość. Takie zróżnicowanie zasad ustalenia wartości początkowej na gruncie PIT i CIT może oznaczać konieczność prowadzenia poza ewidencją bilansową środków trwałych, dwóch odrębnych ewidencji podatkowych dla wspólników, zależnie od ich formy prawnej.

Podobnie przepisy, tym razem obu ustaw, nie rozstrzygają, w jaki sposób wycenić wartość początkową innych niż środki trwałe składników majątku wnoszonych do spółek osobowych. W tym zakresie przez lata organy podatkowe wypowiadały się za wyceną rynkową. W momencie, kiedy spółki osobowe stały się narzędziem optymalizacji podatkowej, najpierw w zakresie wnoszonych udziałów i akcji, a obecnie również w zakresie aportu innych składników zaczęły uznawać, że można przyjąć jedynie wartość historyczną wnoszonych składników majątkowych, wykluczając możliwość przeszacowania dla celów podatkowych.

## KŁOPOTY W PRZYSZŁOŚCI

Niestety, wskazane wątpliwości to dopiero przedsmak podatkowych wątpliwości, ponieważ można postawić jeszcze bardziej podstawowe pytania o opodatkowanie wspólników spółek osobowych w świetle braku uregulowań.

## Aport przedsiębiorstw

Innym obszarem pojawiających się wątpliwości są aporty przedsiębiorstw i zorganizowanych części przedsiębiorstw do spółek osobowych. Zarówno ustawa o PIT, jak i ustawa o CIT wyłączają z przychodów wartość objętych w zamian za taki aport udziałów lub akcji. Ale przepisy te nie mówią nic o aporcie do spółki osobowej. Pozostaje tu więc zupełna swoboda interpretacji.

Po pierwsze, skoro spółki osobowe posiadają zdolność do czynności prawnych, a zatem mogą kupować i sprzedawać, a jednocześnie nie są podmiotami podlegającymi przepisom ustaw o podatkach dochodowych, to jakie przychody i koszty spółki te powinny przypisywać wspólnikom, skoro nie uzyskują żadnych przychodów i kosztów?

Po drugie, skoro definicja środków trwałych stanowi, że środkiem trwałym są składniki majątkowe stanowiące własność lub współwłasność podatnika, to jak można obliczać amortyzację przypadającą na wspólnika, skoro nie on jest właścicielem składnika majątku (właścicielem jest spółka)?

Po trzecie, jeżeli wspólnik, np. w ramach działalności gospodarczej, dokona sprzedaży na rzecz spółki, to, czy w ogóle można w takim zakresie rozpoznawać dla tego wspólnika przychód i koszt? Bez wątpienia taki koszt powinien być rozpoznany dla pozostałych wspólników.

Po czwarte, w sytuacji udzielenia spółce pożyczki przez jednego ze wspólników, wspólnik ten nie będzie mógł uznać zapłaconych przez spółkę odsetek za koszt jako odsetek od własnego kapitału włożonego w źródło przychodów, które nie są uznawane za koszty podatkowe. Ale – jak się wydaje – nie ma przeszkód, żeby pozostali wspólnicy uznali te odsetki za koszty.

To tylko wybrane wątpliwości, w praktyce kolejne będą pojawiać się każdego dnia.

red. Ewa Matyszewska



**Dariusz Bednarski**  
 partner w Grant Thornton  
 Frąckowiak



CIT Rozliczenia przedsiębiorców

# Wydatki na prace badawczo-rozwojowe będą kosztem

**Przedsiębiorca, który poniósł wydatki na prowadzone prace badawczo-rozwojowe może zaliczyć je bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów.**

W obecnie obowiązujących przepisach brak jest jednolitej i jednoznacznej definicji B+R (badanie i rozwój). W związku z tym prace B+R są definiowane pozaustawowo (np. w Podręczniku Frascati wydanym przez OECD).

Praktyka definiuje działalność badawczo-rozwojową (B+R) jako systematycznie prowadzone prace twórcze, podjęte dla zwiększenia zasobu wiedzy, jak również dla znalezienia nowych zastosowań dla tej wiedzy. Jest to więc działalność o charakterze naukowym lub technicznym, której celem jest rozpoznanie nowych prawidłowości lub weryfikacja hipotez, teorii czy koncepcji naukowych. W wyniku prowadzenia prac B+R możliwe jest opracowywanie nowych lub udoskonalonych produktów i technologii.

Kosztami prac B+R są koszty związane z prowadzonym projektem, w tym w głównej mierze koszty wynagrodzeń pracowników zaangażowanych w projekt, koszty prac zleconych, koszty materiałów zużytych na projekcie.

## RODZAJE PRAC

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (ustawa o CIT) nie zawiera definicji prac B+R ani ich rodzajów. Wyszczególnienie takich prac można znaleźć w przepisach dotyczących pomocy publicznej, które znajdują się np. w rozporządzeniu Komisji nr 800/2008 z 6 sierpnia 2008 r. Rozporządzenie wyróżnia kilka rodzajów prac badawczo-rozwojowych. Są to badania podstawowe, badania przemysłowe i eksperymentalne prace rozwojowe. Przedsiębiorcy wykonują głównie tylko fazy badań przemysłowych i eksperymentalnych prac rozwojowych.

## ROZLICZANIE KOSZTÓW

Ustawa o CIT stanowi, że koszty prowadzonych przez przedsiębiorcę prac rozwojowych mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów. Podatnik ma prawo wyboru zaliczenia kosztów prac rozwojowych bezpośrednio do kosztów (w dacie ich poniesienia, w ciągu 12 miesięcy, począwszy od miesiąca poniesienia lub jednorazowo w roku zakończenia prac) albo poprzez odpisy amortyzacyjne od wartości niematerialnej i prawnej, jeżeli wyniki prac rozwojowych zostaną zakończone wynikiem pozytywnym, a podatnik podejmie decyzję o ich amortyzacji.

Należy zauważyć, że ustawa o CIT odnosi się tylko do pojęcia prac rozwojowych. Jednak wydatki poniesione na prace badawcze (wcześniejsza faza badań przed pracami rozwojowymi) również mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów, o ile zostały poniesione w związku z działalnością gospodarczą podatnika w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Stanowisko takie zostało potwierdzone m.in. przez naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Krakowie, który podkreślił w interpretacji z 1 marca 2007 r. (nr PO1/423-150/06/19476/07), że zarówno prace badawcze, jak i rozwojowe powinny być traktowane jako rodzaj inwestycji, której efektem ma być w zamiarze podatnika wytworzenie dobra, które mogłoby choćby potencjalnie, przyczynić się do powiększenia jego majątku.

## POTENCJALNE ŹRÓDŁA WSPARCIA

Wiele państw przeznacza znaczne sumy pieniędzy na wsparcie dla firm w dziedzinie prac B+R.

Również w Polsce przedsiębiorcy mogą skorzystać z instrumentów zachęcających do inwestowania w B+R. Głównym źródłem pomocy publicznej są dotacje ze środków krajowych i unijnych. Istotne znaczenie przy ubieganiu się o dotacje, szczególnie ze względu na wysokość dofinansowania, ma rodzaj prowadzonych przez przedsiębiorcę prac (badania podstawowe, przemysłowe, prace rozwojowe).

Inną formą wsparcia prac B+R, a dokładnie zakupu ich wyników, jest ulga na nabycie nowych technologii. Za nową technologię uważa się wiedzę technologiczną w postaci wartości niematerialnych i prawnych, w szczególności wyniki badań i prac rozwojowych. Wydatki poniesione na nabycie takich technologii są odliczane od podstawy opodatkowania w maksymalnej wysokości 50 proc. kwoty wydatków. Jednak skorzystanie z odliczenia jest obwarowane pewnymi wymogami, m.in. nowa technologia nie może być stosowana na świecie przez okres dłuższy niż pięć lat.

## OPODATKOWANIE DOTACJI

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 47 ustawy o CIT zwolnieniu z opodatkowania podlegają dotacje otrzymane z budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem dopłat do oprocentowania kredytów bankowych w zakresie określonym w odrębnych ustawach, a zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 48 ustawy o CIT, zwolnieniu z opodatkowania podlegają kwoty otrzymane od agencji rządowych, jeżeli agencje otrzymały środki na ten cel z budżetu państwa, z wyjątkiem dopłat do oprocentowania kredytów bankowych w zakresie określonym w odrębnych ustawach. Zwolnienia te mają zastosowanie nie tylko do dotacji krajowych na B+R, ale także do dotacji na B+R pochodzących z funduszy strukturalnych UE. Jednocześnie warto zauważyć, że koszty takich prac (w części refundowanej) nie będą stanowić kosztów uzyskania przychodu na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 58 ustawy o CIT.

W przypadku gdy podatnik prowadzący prace B+R podejmie decyzję o kapitalizacji kosztów ponoszonych w ramach realizacji projektu badawczo-rozwojowego, do zwolnienia z opodatkowania zastosowanie będzie miał art. 17 ust. 1 pkt 21 ustawy o CIT, który mówi, że wolne od podatku są dotacje, subwencje, dopłaty i inne nieodpłatne świadczenia, otrzymane na pokrycie kosztów albo jako zwrot wydatków związanych z otrzymaniem, zakupem albo wytworzeniem we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Oznacza to, że dotacje na środki trwałe i wartości niematerialne i prawne w ramach projektów B+R stanowią przychody zwolnione od podatku niezależnie od źródła ich pochodzenia (unijne, krajowe). Jednocześnie na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 48 ustawy o CIT część odpisu amortyzacyjnego, który odpowiada zwróconej części wartości początkowej prac rozwojowych zakończonych wynikiem pozytywnym, nie będzie stanowiła kosztu uzyskania przychodu.

red. Ewa Matyszevska



### Kiejstut Żagun

doradca podatkowy, szef  
Zespołu ds. Ulgi i Dotacji,  
KPMG



### Artur Widawski

ekspert, Zespół ds. Ulgi  
i Dotacji, KPMG

Procedury Opodatkowanie inwestycji

# Podatkowe rozliczenie umów zawartych w ramach partnerstwa publiczno- prywatnego

**Partnerstwo publiczno- prywatne to znana na świecie i bardzo atrakcyjna z perspektywy społecznej formuła współpracy sektora publicznego i prywatnego. W Polsce trudna do zastosowania ze względu na niejasne regulacje prawne.**

Praktyczne wykorzystanie formy współpracy organów państwowych z prywatnymi przedsiębiorcami wydaje się szczególnie istotne wobec potrzeb rozwoju gospodarczego, a także w zakresie rozbudowy infrastruktury i budownictwa w kontekście wyzwań związanych z wykorzystaniem przysługujących Polsce funduszy unijnych oraz w ramach przygotowań do mistrzostw Europy w piłce nożnej w 2012 roku.

## FINANSOWANIE INWESTYCJI

Partnerstwo publiczno- prywatne to nie tylko korzystny instrument finansowania inwestycji, ale również jedna z form demopolizacji administracji publicznej poprzez przekazywanie realizacji zadań publicznych efektywniej gospodarującym podmiotom prywatnym.

## SKUTKI PODATKOWE

Mimo że obowiązująca od roku nowa ustawa o partnerstwie publiczno- prywatnym zerwała z nadmiernym formalizmem w zakresie obciążeń administracyjnych dotyczących tej formy współdziałania, niejasnymi meandrami partnerstwa publiczno- prywatnego pozostają nadal zagadnienia związane z określeniem konsekwencji podatkowych związanych z rozliczeniem takich umów. Dzieje się tak głównie ze względu na wyjątkową lakoniczność obowiązujących ustaw podatkowych w zakresie regulacji dotyczących partnerstwa publiczno- prywatnego.

## WSPÓŁPRACA MIĘDZY PODMIOTAMI

Model współpracy między podmiotem publicznym i partnerem prywatnym może być bardzo różny. Przykładem wspólnego wykonywania zadań publicznych przez sektor prywatny i publiczny mogą być umowy, na mocy których inwestor prywatny jest odpowiedzialny za wybudowanie obiektu użyteczności publicznej na nieruchomości gruntowej będącej własnością organu publicznego, w zamian za prawo do bieżącej eksploatacji, zarządzania i pobierania pożytków z nowo powstałej infrastruktury przez z góry ustalony okres. Po upływie tego okresu dochodzi do

przekazania zwrotnego infrastruktury wraz z gruntem na rzecz podmiotu publicznego. Przykładowymi obiektami użyteczności publicznej, które mogą powstawać w takiej formule, są elektrownie, porty lotnicze, płatne drogi, tunele czy szpitale. Wariant ten nie wymaga tworzenia żadnych spółek celowych, w której współnikami byłiby podmiot publiczny oraz partner prywatny.

Taki scenariusz posiada istotną zaletę – umożliwia rezygnację z konieczności dokonywania zmian w zakresie własności gruntu oraz powstałej na nim infrastruktury, której właścicielem przez cały okres obowiązywania umowy o partnerstwie publiczno- prywatnym pozostaje podmiot publiczny. Rola organu publicznego w zakresie rozporządzenia swoim mieniem ogranicza się tutaj do udostępnienia i przekazania w użytkowanie należącej do niego nieruchomości gruntowej, na której wzniesiony zostanie obiekt użyteczności publicznej w rezultacie wykonania postanowień umowy o partnerstwie.

## UMOWA PARTNERSTWA

Przez umowę o tym partnerstwie należy rozumieć umowę, w ramach której partner prywatny zobowiązuje się do realizacji przedsięwzięcia za wynagrodzeniem oraz poniesienia w całości albo w części wydatków na jego realizację lub poniesienia ich przez osobę trzecią, a podmiot publiczny zobowiązuje się do współdziałania w osiągnięciu celu przedsięwzięcia, w szczególności poprzez wniesienie wkładu własnego. Przez wkład własny w rozumieniu tej ustawy należy rozumieć świadczenie podmiotu publicznego lub partnera prywatnego, polegające np. na wniesieniu składnika majątkowego. Ustawa o partnerstwie publiczno- prywatnym stanowi także, że wniesienie wkładu własnego w postaci składnika majątkowego może nastąpić w szczególności w drodze sprzedaży, użyczenia, użytkowania, najmu albo dzierżawy. Użycie w treści ustawy zwrotu w szczególności świadczy o tym, że ustawa ta dopuszcza możliwość dokonania swobodnego wyboru formy prawnej i korzystanie z wkładu własnego podmiotu publicznego.

Przepisy ustawy o partnerstwie publiczno- prywatnym wskazują jedynie, że w tej kwestii można się oprzeć na instytucjach prawa cywilnego, takich jak np. umowa sprzedaży, umowa użyczenia, umowa użytkowania,

najmu albo dzierżawy. Oznacza to, że przekazanie gruntu przez podmiot publiczny na rzecz partnera prywatnego w ramach partnerstwa publiczno- prywatnego może odbywać się nieodpłatnie.

## OPODATKOWANIE CIT

Na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 42 ustawy o CIT, wolny od podatku jest wkład własny, o którym mowa w ustawie o partnerstwie publiczno- prywatnym, otrzymany przez partnera prywatnego i przeznaczony na cele określone w umowie o tym partnerstwie. Oznacza to, że – bez względu na przyjętą formę prawną – przekazanie gruntu jako wkładu własnego na rzecz inwestora prywatnego nie będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Zgodnie z ustawą o partnerstwie publiczno- prywatnym, po zakończeniu czasu trwania umowy o partnerstwie, partner prywatny przekazuje podmiotowi publicznemu składnik majątkowy, który był wykorzystywany do realizacji przedsięwzięcia – w stanie nie pogorszonym, z uwzględnieniem jego zużycia wskutek prawidłowego używania, chyba że umowa o partnerstwie publiczno- prywatnym stanowi inaczej. W myśl tej regulacji, po zakończeniu okresu ustalonego w umowie o partnerstwie publiczno- prywatnym, inwestor prywatny przekazuje nieruchomość gruntową wraz z wybudowanym na niej obiektem na rzecz podmiotu publicznego. Zwrot nieruchomości (wraz z naniesieniami dokonany przez partnera prywatnego) nie będzie podlegał opodatkowaniu CIT na podstawie art. 12 ust. 4 pkt 18 ustawy o CIT. Przepis ten stanowi, że wartości nieodpłatnie otrzymanych rzeczy lub praw, będących przedmiotem umowy o partnerstwie publiczno- prywatnym, przekazanych podmiotowi publicznemu przez partnera prywatnego nie stanowią przychodu podatkowego.

red. Ewa Matyszewska



**Andrzej Paczuski**  
partner w Kancelarii  
Paczuski & Taudul

Procedury Odpowiedzialność osób trzecich

# Zaległości podatkowe mogą uderzyć w członka zarządu

Członek zarządu w spółce kapitałowej ponosi odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe spółki. W niektórych sytuacjach członek zarządu za długi firmy może odpowiadać całym swoim majątkiem.

Pełnienie funkcji członka zarządu w spółce kapitałowej, np. spółce z o.o., jest postrzegane często z punktu widzenia prestiżu tej roli w przedsiębiorstwie. Nie można jednak bagatelizować związanych z tą funkcją ograniczeń i zobowiązań wynikających z przepisów, w tym podatkowych. Jedną z odpowiedzialności, które przechodzą (w określonych okolicznościach) na członka zarządu jako na osobę fizyczną, jest odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki.

## ODPOWIEDZIALNOŚĆ CZŁONKÓW ZARZĄDU ZA DŁUGI SPÓŁKI

Zasady odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe spółek regulują przepisy Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 116 Ordynacji podatkowej za zaległości podatkowe spółki z o.o., spółki z o.o. w organizacji, spółki akcyjnej i spółki akcyjnej w organizacji mogą, w określonych sytuacjach, odpowiadać członkowie zarządu. Poszczególne członkowie zarządu spółki ponoszą taką odpowiedzialność, jeśli:

- we właściwym czasie nie zgłoszą wniosku o ogłoszenie upadłości spółki (ewentualnie nie rozpoczną postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości lub postępowania układowego) albo
- niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki (ewentualnie niewszczęcie postępowania, o którym mowa powyżej) nastąpiło z winy członka zarządu i jednocześnie członkowie zarządu nie wskażą mienia spółki, z którego egzekucja umożliwiłaby zapłatę (w znacznej części) zaległości podatkowych spółki.

W przypadku gdy zajdą wskazane okoliczności, członek zarządu spółki może odpowiadać całym swoim majątkiem (solidarnie ze spółką oraz pozostałymi członkami zarządu) za zaległości podatkowe spółki. Odpowiedzialność ta

### WAŻNE

Członek zarządu odpowiada za zaległości podatkowe spółki powstałe wyłącznie w czasie pełnienia przez niego obowiązków członka zarządu. Odpowiedzialność ma charakter osobisty (całym swoim majątkiem).

### Zakres odpowiedzialności

Odpowiedzialność członków zarządu obejmuje m.in. zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu.

W przypadku gdy spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji lub spółka akcyjna w organizacji nie posiada zarządu, za zaległości podatkowe spółki odpowiada jej pełnomocnik.

ma charakter posiłkowy, czyli dochodzenie załaty zaległego podatku z majątku osobistego członków zarządu możliwe jest dopiero w momencie, gdy egzekucja w stosunku do spółki okaże się w całości lub przynajmniej w części bezskuteczna. Dotyczy to głównie przypadków, gdy majątek spółki nie jest wystarczający do pokrycia jej zaległości podatkowych.

### ZRZUCENIE ODPOWIEDZIALNOŚCI

Członek zarządu spółki może wyłączyć odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki, w której pełni tę funkcję. Mianowicie członek zarządu nie będzie odpowiadał, gdy wykaze, że we właściwym czasie zgłosił wniosek o upadłość spółki lub wszczęto postępowanie układowe. Ponadto może uwolnić się od odpowiedzialności, w sytuacji gdy nie doszło do zgłoszenia wniosku o upadłość oraz nie wszczęto postępowania układowego nie z winy członka zarządu.

Należy wykazać brak winy członka zarządu w opóźnieniu lub zaniechaniu złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości. Wynika to z oparcia odpowiedzialności członka zarządu na domniemaniu winy. Ciężar dowodu braku tej winy obciąża członka zarządu. Powinien on wykazać, że jego działanie nie było bezprawne, tym samym nie doszło do naruszenia swoich obowiązków, lub mimo naruszenia prawa nie można przypisać mu niedbalstwa w prowadzeniu spraw spółki. Klasycznym powodem może być wprowadzenie w błąd, co do danych o wynikach finansowych spółki, czy dłuższa, usprawiedliwiona nieobecność obejmująca okres, w którym wystąpiły przesłanki złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości. Nowi członkowie zarządu, składając natychmiast po objęciu swojej funkcji i zapoznaniu się ze stanem finansów spółki stosowny wniosek, również uwolnią się od odpowiedzialności. Uchyła przesłankę poniesienia odpowie-

dzialności wykazanie, że w okresie, kiedy dana osoba pełniła funkcję członka zarządu, stan finansów spółki nie uzasadniał złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości czy otwarcie postępowania układowego.

Członek zarządu uwolni się także od odpowiedzialności, jeśli wskaże majątek spółki, z którego możliwa jest egzekucja.

### ODPOWIEDZIALNOŚĆ Z KKS

Warto również zwrócić uwagę, że w sytuacji gdy w wyniku kontroli podatkowej w spółce zostaną stwierdzone zaległości podatkowe, członek zarządu może być również pociągnięty do odpowiedzialności karnej na podstawie kodeksu karnego skarbowego, w tym w szczególności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe w zakresie rozliczeń i obowiązków podatkowych. Wspomniane przepisy szczegółowo określają, jakie działania bądź zaniechania stanowią przestępstwa bądź wykroczenia skarbowe i zasady ich karania (np. zaniżenie podstawy opodatkowania i uszczuplenie należności podatkowych, nieskładanie wymaganych informacji podatkowych).

Ukaranym na podstawie tych przepisów może być przede wszystkim członek zarządu odpowiedzialny za sprawy finansowe spółki i to także wtedy, gdy bezpośrednio nie zajmuje się on rozliczeniami podatkowymi, gdyż czynności te wykonuje w spółce np. główny księgowy. Członek zarządu może bowiem zostać ukarany za tzw. błędy w nadzorze nad osobami, którym w spółce powierzone zostało prowadzenie rozliczeń podatkowych. Aby zminimalizować ryzyko tego typu odpowiedzialności spoczywającej na członku zarządu, kluczowe jest stworzenie w spółce odpowiednich procedur i regulaminów, określających m.in. zakresy obowiązków i odpowiedzialności pracowników i członków zarządu spółki.

red. Ewa Matyszevska

\*Dział Doradztwa Podatkowego Mazars specjalizuje się m.in. w zagadnieniach odpowiedzialności członków zarządu w dużych podmiotach oraz w spółkach giełdowych



**Krystyna Szydłowska**  
dyrektor Działu Doradztwa Podatkowego Mazars\*



Debata Dziennika Gazety Prawnej

# Jakie zmiany na rynku doradztwa

Kryzys spowodował zmianę strategii cenowych firm, zmusił do lepszej współpracy i zrozumienia potrzeb klientów, a także doprowadził do przetasowań na rynku.



**Marek Kutarba**  
zastępca redaktora naczelnego  
Dziennika Gazety Prawnej

## SKUTKI SPOWOLNIENIA GOSPODARCZEGO

### Marek Kutarba

Rok wcześniej doradcy podatkowi oraz obserwowali tego rynku przewidywali zmiany spowodowane kryzysem. Dziś, gdy niektórzy ogłosili już koniec kryzysu, chcemy zapytać jakie są jego skutki?

### Katarzyna Czarnecka-Żochowska

Wpływ kryzysu gospodarczego na rynek doradztwa podatkowego oceniałabym jako pozytywny. Nie jest to jednak zaskoczenie. Kryzys wymusił bowiem na doradcach, aby skoncentrowali się na usługach podatkowych, które wychodzą naprzeciw potrzebom klientów. W praktyce doradcy skupili się na optymalizacjach podatkowych. Ponadto doradcy podatkowi, aby przetrwać na rynku i aby pozostać ważnym partnerem dla klientów, musieli wykazać się większą kreatywnością. Oznaczało to działania, które nie tylko wychodziły naprzeciw oczekiwaniom klientów, ale które wyprzedzały te oczekiwania. W praktyce doradcy nie czekali na zlecenie od klienta, ale wychodzili z propozycją rozwiązań problemów, które za chwilę mogły pojawić się u klientów. Kryzys spowodował zatem, że nasze usługi stały się lepsze, bardziej wyrefinowane. Pogłębił również nasze relacje z klientami.

### Katarzyna Klimkiewicz

Pod koniec 2008 roku pojawiały się opinie, że kryzys zweryfikuje rynek doradczy oraz że przetrwają na nim tylko te podmioty, które odpowiednio dopasują swoją ofertę do potrzeb klientów. Dziś, gdy jesteśmy bogatsi o doświadczenia kryzysowe, możemy powiedzieć, że powyższe zapowiedzi sprawdziły się. Firmy doradcze, które dobrze wyczuwają potrzeby klientów oraz potrafią na nie odpowiednio odpowiedzieć albo odnotowały niewielki spadek przychodów, albo w ogóle nie miały takiego spadku.

W zeszłym roku nastąpiła także weryfikacja rodzaju świadczonych usług doradczych. W konsekwencji tych zmian, które zaszły, obecnie w większym stopniu świadczymy klientom usługi, które w relatywnie krótkim terminie przynoszą im wymierne korzyści finansowe. Dzięki temu klienci wiedzą, że środki przeznaczone na zakup usług doradczych zwrócą się w bardzo krótkim okresie. Zmieniło się również podejście klientów do oferty firm doradczych. Klienci oczekiwali takiego wsparcia doradców podatkowych, które przełożyłoby się na wyraźne i bezpośrednio oszczędności w zakresie ich finansów. To było pole, w którym swoją rolę odegrali doradcy podatkowi. Można więc przekornie powiedzieć, że w pewnym stopniu kryzys przyniósł satysfakcję obu stronom. Doradcom, ponieważ widzieli, że mogą pomóc klientom oraz przedsiębiorcom, bo widzieli, że dzięki działaniom doradców osiągnęli oszczędności.

### Marek Kutarba

**Relacje z klientami, o których panie mówią, były z pewnością ważne. Chciałbym jednak zapytać, jak pod wpływem kryzysu zmienił się rynek doradczy. Z naszych obserwacji wynikało, że nie wszystkie kancelarie podatkowe rozwijały się w równym tempie. Nie da się ukryć, że niektóre musiały dokonać restrukturyzacji i ciąć koszty. Niektórzy doradcy rozstali się z kancelariami. Jak państwo oceniają te zmiany?**

### Tomasz Olkiewicz

Należy na początku zauważyć, że kryzys spowodował zmniejszenie się rynku doradztwa podatkowego. Oznacza to, że zmniejszyła się pula pieniędzy wydawanych globalnie na doradztwo. Zmniejszyła się również liczba dokonywanych transakcji oraz spadły ceny. Firmy dostosowały się do nowych warunków, restrukturyzowały się, zmieniały oferty oraz starały się budować nowe relacje z klientami. W moim przekonaniu skurczenie się rynku wymusiło nowe rozdanie. Przedsiębiorcy zmieniali doradców podatkowych. Znaczna część firm



**Jacek Bajger**  
partner w KPMG

**W** Poza doradztwem tradycyjnym, nastawionym na optymalizowanie przyszłych zdarzeń podatkowych oraz doradztwem w sytuacjach awaryjnych pojawiło się na rynku zapotrzebowanie na doradztwo retrospektywne. Wynikało ono z oczekiwań klientów. Szukali oni u doradców dodatkowych źródeł przychodów.

# podatkowego spowodował kryzys



## Dariusz Bednarski

partner zarządzający w Departamencie Doradztwa Podatkowego Grant Thornton Frąckowiak

W mojej ocenie odpowiedzią doradców na konkurencję cenową nie jest przejście do strategii konkurencji cenowej, ale do strategii różnicowania produktu. Zamiast proponować przegląd podatkowy, można zaproponować trzy różne rodzaje przeglądów i w zależności od jego zakresu zaproponować różne ceny. Moim zdaniem to powoduje, że na rynku pojawia się bardzo wiele ciekawych usług. Szyjemy usługi dopasowane do klientów.

podjęła kroki zmierzające do zwiększenia efektywności lub zmniejszenia środków na doradztwo podatkowe, co spowodowało, że dotychczasowe relacje doradca-klient uległy zmianie. Wymiana doradców stworzyła nowe możliwości w pozyskiwaniu klientów.

MDDP nie odczuło w większym stopniu kryzysu, głównie poprzez dopasowanie do potrzeb klientów i wykorzystanie nowych szans. Część przedsiębiorców w ogóle zrezygnowała z doradztwa, ale z drugiej strony pojawiły się nowe zlecenia, przetargi, czyli nowe szanse biznesowe, które pozwoliły nam wejść do obiegu przedtem dla nas niedostępnego.

## Jacek Bajger

Nie ma wątpliwości, że rynek się zmienił. Bardzo ciekawa jest zmiana charakteru usług. Poza doradztwem tradycyjnym, nastawionym na optymalizowanie przyszłych zdarzeń podatkowych, oraz doradztwem w sytuacjach awaryjnych pojawiło się na rynku zapotrzebowanie na doradztwo retrospektywne. Wynikało ono z oczekiwań klientów. Szukali oni u doradców dodatkowych źródeł przychodów. Dodatkowe środki mogli uzyskać z optymalizacji swoich dotychczasowych rozwiązań podatkowych, możliwości uzyskania zwrotu podatków. Daje to pewien obraz działań związanych z kryzysem. Biznes przeznaczył mniej pieniędzy na doradztwo, ale tam, gdzie widział możliwości pozyskania dodatkowych przychodów, dość łatwo decydował się na zakup usług doradczych. W moim odczuciu to jest nowe zjawisko.

## Dariusz Bednarski

Chciałbym zwrócić uwagę na dwa aspekty związane z kryzysem. Po pierwsze, nie mam wątpliwości, że rynek doradztwa skurczył się. Po drugie, w ostatnim okresie obserwujemy istotne nasilenie konkurencji w segmencie firm doradczych średniej wielkości i średniej wielkości klientów. Co więcej, firmy wielkiej czwórki oraz duże, takie jak np. MDDP, zaczynają kierować swoją ofertę również do klientów mniejszych, czyli poza obszarem ich zainteresowań. W rezultacie konkurencja wśród klientów średniej wielkości będzie w najbliższym czasie istotnie rosła. Ta sytuacja spowodowała, że firmy pogłębiają relacje z klientem. W moim przekonaniu ten dobry kontakt z klientem oraz zaufanie stawiane są obecnie wyżej niż marka firmy. Moim zdaniem dochodzi do tego jeszcze jedno zjawisko. Zmniejszenie rynku powoduje, że dla części pracowników zatrudnionych w dużych firmach doradczych zaczyna brakować miejsca na awans. To oznacza, że naturalną tendencją będzie opuszczanie dotychczasowych miejsc pracy i tworzenie własnych, nowych kancelarii. Myślę, że doradcy, którzy opuszczą firmy duże, będą powiększali grono firm zaliczanych do sektora firm średniej wielkości. Będą szukali własnych szans. Biorąc pod uwagę powyższe tendencje, przewiduję, że w ciągu najbliższych dwóch lat rynek doradczy będzie się porządkował. Niektóre firmy na nim zostaną, ale niektóre wypadną.

## Paweł Tomczykowski

Zgadzam z opinią pana Dariusza Bednarskiego, ale owe trendy pojawiały się na rynku już

Są doradcy, którzy dyskutują o Twoich problemach





**Katarzyna Czarna-Zochowska**  
partner w PricewaterhouseCoopers

**W** Doradcy podatkowi, aby przetrwać na rynku i aby pozostać ważnym partnerem dla klientów, musieli wykazać się większą kreatywnością. Oznaczało to działania, które nie tylko wychodziły naprzeciw oczekiwaniom klientów, ale które wyprzedzały te oczekiwania. W praktyce doradcy nie czekali na zlecenie od klienta, ale wychodzili z propozycją rozwiązań problemów, które za chwilę mogły pojawić się u klientów. Kryzys spowodował zatem, że nasze usługi stały się lepsze, bardziej wyrafinowane. Pogłębił również nasze relacje z klientami.



**Andrzej Dmowski**  
dyrektor Departamentu Doradztwa Podatkowego BDO

**W** Majątkiem firmy doradczej nie jest biurko, czy komputer, ale doradca. Odejście grupy doradców jest więc stratą dla firmy doradczej, traci również marka firmy. Know-how, który stanowi o potencjale firmy doradczej, posiada doradca.

kilka lat temu. Mimo wcześniejszych zapowiedzi do przetasowań na rynku doradczym jeszcze nie doszło. Nie ma spektakularnych przejęć czy połączeń. Wydzielanie zespołów z firm większych jest natomiast naturalnym procesem. Spowodowane jest to m.in. obiektywnym brakiem możliwości rozwoju i awansu. Nie wszyscy specjaliści mogą awansować i być właścicielami, dlatego na rynku powstają mniejsze firmy.

Kolejnym zjawiskiem było poszukiwanie oszczędności w tych latach podatkowych, które zostały zamknięte. Zjawisko to pokazuje również, że świadomość prawnopodatkowa wśród klientów z roku na rok wzrasta. Nasi klienci są po prostu partnerami, a z takimi rozmówcami rozmawia się znacznie lepiej. Doceniają również wagę takich działań, jak planowanie czy optymalizacja podatkowa.

Jeśli chodzi o finanse firm, to oczywiście globalnie środków jest mniej, a stawki za usługi zostały obniżone, co jest odczuwalne. Doszło również do zmiany sposobów rozliczeń – tu występuje zdecydowanie większa elastyczność po stronie doradców. Nie zawsze klient jest obciążany stawkami godzinowymi za pracę. Zdarza się, że kancelaria otrzymuje część środków z odzyskanego podatku albo po pozytywnym zakończeniu sprawy. Występuje też inna percepcja rozsądnego wydawania i alokacji środków finansowych – kierowane są na te obszary doradztwa podatkowego, gdzie można oczekiwać w miarę szybkiego zwrotu z inwestycji.

### Cezary Przygodzki

Rynek wymusił również zmiany w zakresie oferowanych usług. Z perspektywy międzynarodowej kancelarii prawnej widać wyraźnie, że – z uwagi na mniejszą liczbę transakcji – zmniejszył się wolumen podatkowego doradztwa transakcyjnego związanego z ich przygotowaniem i obsługą. To spowodowało, że naturalną konsekwencją było szukanie innych obszarów świadczenia usług. Do nich niewątpliwie należało doradztwo o charakterze optymalizacyjnym, zarówno w zakresie bieżącej działalności, jak i uzyskiwania nadpłat uprzednio zapłaconych podatków, w których to obszarach wynagrodzenie często uzależnione jest od efektów pracy doradcy. W takich okolicznościach mniejsze zespoły, mające większą zdolność manewru, są w stanie szybciej dostosować się do potrzeb klientów i sytuacji na rynku.

Inny wniosek, który wynika z kryzysu, to taki, że kończą się czasy relatywnie prostego doradztwa. Klienci przeznaczają coraz mniej środków na doradztwo związane z ich bieżącą działalnością. Z jednej strony wynika to z faktu, że główne zmiany podatkowe, które były związane m.in. z wejściem do UE, są już

poza nami i nie są już kluczowym powodem nabywania usług doradczych. Z drugiej strony następuje rozwój wewnętrznych zespołów podatkowych u klientów, które przejmują rolę bieżącego doradcy. Sądzę, że ta tendencja ulegnie wzmocnieniu w najbliższej przyszłości, co przybliży nasz rynek do funkcjonujących w Europie Zachodniej. Poprzeczka zostanie więc ustawiona zdecydowanie wyżej, a sukces odniosą jedynie te firmy, które opierając się na swojej wiedzy i doświadczeniu doradców będą w stanie zaproponować innowacyjne rozwiązania dla swoich klientów.

### Andrzej Dmowski

Z reguły w czasach kryzysu firmy już na początku zmniejszają środki na konsulting i usługi doradcze. Mimo takich tendencji, rynek doradztwa podatkowego nie skurczył się tak, jak skurczyła się cała gospodarka, w niektórych sektorach o kilkanaście czy kilkadziesiąt procent. Myślę, że w uzyskaniu świetnego wyniku pomógł nam sam fiskus, ponieważ działania związane z profiskalnym podejściem do niektórych sytuacji napędzają koniunkturę na doradztwo podatkowe. Wbrew opiniom przedmówców wiele firm ciągle jest przekonanych, że należy zwrócić się o pomoc do doradcy dopiero w momencie, gdy w firmie jest pożar. Dopiero gdy doradca ugasi pożar, firma niechcąc doprowadzić ponownie do takiej sytuacji, decyduje się na dłuższą współpracę.

### Łukasz Ziółek

Nie zgadzam się z obserwacją, że fiskus pomaga doradcom poprzez swoją agresywność. Pięć, siedem lat wcześniej ta agresywność kontroli była większa. Dziś większość przychodów zespołów zajmujących się sporami pochodzi ze spraw optymalizacyjnych, z nadpłat, niezgodności polskiego prawa podatkowego z prawem wspólnotowym, czyli projektów samofinansujących się, a nie gaszenia pożarów.

### Bartosz Miłaszewski

W kilku ostatnich kwartałach nastąpiła zmiana zainteresowań klientów. Przede wszystkim zmniejszyło się zainteresowanie doradztwem transakcyjnym, a zwiększyło optymalizacjami podatkowymi, szczególnie międzynarodowymi, oraz obroną przed zakusami fiskusa. W KZWS w czasie kryzysu reprezentujemy znacznie większą liczbę podatników w postępowaniach podatkowych i przed sądami niż w latach koniunktury. Na rynek doradztwa podatkowego w czasie kryzysu spoglądam z nieco innej perspektywy. Zakładam, że kryzys jest pewnym odstępstwem od normalności, czyli dobrej koniunktury i przez to wymaga często innego spojrzenia. To, jak dobrze firmy doradcze poradziły sobie z kryzy-



**Katarzyna Klimkiewicz**  
tax partner, TPA Horwath

**W** Zdarzały się przypadki, kiedy klient stwierdzał wprost, że dysponuje niższym budżetem na dany okres na produkty doradcze, i że jest w stanie zamówić usługi wyłącznie po otrzymaniu określonego rabatu. Takie sytuacje faktycznie wymuszały obniżenie wynagrodzenia. Obecnie jednak, gdy sytuacja rynku i – konsekwentnie – klientów poprawiła się, są oni w stanie powrócić do stawek sprzed kryzysu, co jest optymistyczną oznaką poprawy koniunktury.

sem będzie można powiedzieć, gdy kryzys się skończy i nastąpi okres wzrostu gospodarczego. Dopiero po tym, jak firmy doradcze będą sobie radziły w pierwszym okresie wzrostu będzie można ocenić, czy dobrze postępowały w czasie kryzysu.

## STRATEGIE CENOWE FIRM

### Marek Kutarba

Rok temu podczas debaty porankingowej stawiane były tezy o zmianie mentalności klientów oraz charakteru obsługi. Dziś zastanawiam się, jak zmiany związane z kryzysem wpłynęły na kształtowanie strategii cenowych. Czy można już powiedzieć, że firmy konkurują jakością, a nie ceną?

### Katarzyna Czarniecka-Żochowska

Na rynku doradztwa podatkowego zawsze istniało kilka strategii biznesowych, w tym m.in. strategia konkurowania ceną. PwC nigdy takiej strategii nie stosowało, nawet w kryzysie. Uważam, że taka strategia, mówiąc potocznie, psuje rynek. Oczywiście to oznacza trudności w momencie, gdy klient oświadcza, że otrzymał ofertę od konkurencji, która jest znacznie tańsza. W takiej sytuacji ze strony klienta może się pojawić pytanie o powody, które przesądzą o wyborze naszej, droższej oferty. Trzeba wtedy pokazać klientowi, jaka jest wartość dodana naszej oferty, a więc rzeczywistą wartość usługi.

### Andrzej Dmowski

Stawki za usługi doradcze nie spadły, ponieważ nie spadła jakość usług. W niektórych firmach przeprowadzono oczywiście restrukturyzację. Z reguły w takich sytuacjach nie zwalnia się jednak najlepszych osób, ale te które w jakiś sposób dopełniały zespół, a więc bez których można przetrwać. Dzięki takiej strategii jakość usług nie spada.

### Tomasz Olkiewicz

Odnoszę wrażenie, że do czasu kryzysu nie występowało zjawisko konkurencji cenowej. Firmy miały rozmaite strategie, ale co do zasady nie konkurowały ceną. W moim odczuciu kryzys po raz pierwszy pokazał, że grupa największych firm, która wcześniej nie miała takiej strategii, zdecydowała się obniżyć ceny usług. To pokazuje, jak zaostrzyła się walka o utrzymanie czy też pozyskanie klienta.

### Bartosz Miłaszewski

Z naszych obserwacji wynika, że klienci są w stanie zapłacić honorarium żądane przez nawet najdroższego doradcę ale interesuje ich jedno: czy płacą za wartość. Chcą widzieć, że za ceną idzie realna wartość, czyli korzyści dla ich firmy. Jeśli doradca jest w stanie zapewnić tę wartość, klient zostanie z nim na dłużej. Jeśli jednak klient nie widzi tej wartości, zauważa, że płaci tylko za logo/brand, a nie idzie za tym oczekiwana praca i efekty, to decyduje o rozstaniu. To moim zdaniem jest jedna z przyczyn rotacji między firmami doradztwa podatkowego.

### Łukasz Ziótek

W moim przekonaniu istnieją obszary doradztwa, w których presja cenowa jest duża i występuje silna konkurencja cenowa. Do tych obszarów należy zaliczyć usługi ustanowione takie jak np. przeglądy podatkowe czy prowadzenie ksiąg podatkowych. W tych obszarach bardzo trudno jest przekazać klientom wartość dodaną. Równie trudne jest przekonanie klientów, że prowadząc rozliczenia podatkowe, można wskazać obszary optymalizacji. Co więcej, dziś wielu klientów korzysta z rozbudowanych wewnętrznych działów podatkowych czy finansowo-księgowych i zleca na zewnątrz jedynie usługi niestandardowe. W moim odczuciu presja cenowa na usługi standardowe jest więc stosunkowo duża.

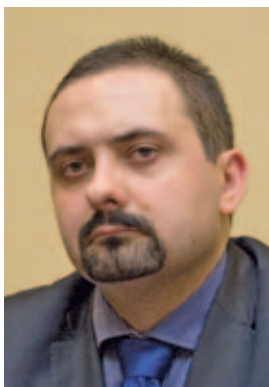
## My wolimy je rozwiązywać.

Każdego dnia Deloitte dostarcza przedsiębiorcom rozwiązania we wszystkich obszarach prawa podatkowego. Możesz korzystać z naszej wiedzy dzięki nieodpłatnym, internetowym seminariom oraz największemu na polskim rynku wyborowi elektronicznych publikacji podatkowych.

Więcej informacji: [www.deloitte.com/pl/podatki](http://www.deloitte.com/pl/podatki)



**Deloitte.**



**Bartosz Miłaszewski**  
partner w KZWS - RSM International

**W** Rotacja doradców w firmach występuje niezależnie od koniunktury gospodarczej. Różnica między koniunkturą a dekoniunkturą polega na tym, że w okresach wzrostu to firmy doradcze kreują rotację wyrывая sobie wzajemnie specjalistów. Wtedy zazwyczaj obieg doradców jest zamknięty, czyli doradca przechodzi z firmy do firmy i to do firmy podobnie, tak samo dobrze lub lepiej ocenianej przez rynek. W czasach kryzysu jest inaczej.



**Tomasz Olkiewicz**  
partner w MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy

**W** Odnoszę wrażenie, że do czasu kryzysu nie występowało zjawisko konkurencji cenowej. Firmy miały rozmaite strategie, ale co do zasady nie konkurowały ceną. W moim odczuciu, kryzys po raz pierwszy pokazał, że grupa największych firm, która wcześniej nie miała takiej strategii, zdecydowała się obniżyć ceny usług. To pokazuje, jak zaostrzyła się walka o utrzymanie czy też pozyskanie klienta.

Coś, co dziś jest bardzo istotne, to elastyczność firm doradczych rozumiana dwojako. Po pierwsze, skoro ceny standardowych usług spadają, to trzeba umieć wykonać te usługi szybciej bądź delegując do tego zadania mniejszą liczbę osób. Po drugie poszczególne osoby i zespoły muszą wykazać się elastycznością indywidualną. Przykładowo, zespoły transakcyjne musiały zająć się np. zagadnieniami dotyczącymi instrumentów pochodnych, np. opcji, czy rozliczeniami związanymi ze złymi długami w bankach. Elastyczność jest dziś koniecznością, bo trwanie w swojej specjalizacji nie zapewnia dziś pozycji na rynku.

### Cezary Przygodzki

Z naszych obserwacji wynika, że coraz częściej klienci dokonują segmentacji współpracujących z nimi doradców. Nie ma już doradców od wszystkiego. Przedsiębiorcy do obsługi standardowych kwestii podatkowych zatrudniają tańsze firmy doradcze, a w przypadku usług wymagających większej wiedzy eksperckiej oraz doświadczenia są w stanie ponieść koszty droższych doradców. Jest to celowa strategia, zakładająca korzystanie z osób i firm, które mają odpowiednią wiedzę i doświadczenie do realizowanych zadań za odpowiednią cenę.

### Dariusz Bednarski

Jestem przekonany, że nawet w przypadku usług standardowych nie dojdzie do bezpośredniej walki cenowej, ponieważ bardzo trudno jest zmierzyć wartość jednej godziny pracy doradcy. Konkurencja cenowa pojawia się natomiast, gdy dochodzi do bezpośredniego starcia firm, czyli np. gdy przedsiębiorca zbiera oferty na audyt podatkowy, czy inaczej nazywając tę usługę – przegląd podatkowy. Problem polega jednak na tym, że zwykle oferty zawierają bardzo różne usługi i trudno je porównać. Klient zazwyczaj nie jest w stanie samodzielnie porównać zakresu świadczeń proponowanych w danej cenie przez różne firmy.

### Katarzyna Klimkiewicz

Jeśli chodzi o strategie cenowe, to nie zgadzam się, że nie było obniżek cen usług doradczych. To, co dało się zaobserwować na rynku w ostatnich kilkunastu miesiącach, to istotne fluktuacje w kształtowaniu cen wybranych produktów podatkowych. Mamy świadomość, że w ostatnim czasie doszło do pewnych przetasowań portfeli klientów u poszczególnych doradców. Jedną z metod pozyskiwania nowych klientów były właśnie strategie obniżek oferowanych cen. Z jednej strony wiadomo, że obniżenie cen nie jest skutecznym sposobem na utrzymanie klienta, ale z drugiej strony ciężko sobie wyobrazić pozyskanie nowego klienta przy stawkach wyższych niż ofe-

rowane przez jego poprzedniego doradcę. Co do zasady, zmiana doradcy dla klienta mogła być spowodowana albo zaoferowaniem korzystniejszej ceny za usługi, albo zaoferowaniem nowej jakości usług. Faktem jest również, że klientów nie zawsze kuszą niższe ceny oferowane przez konkurencyjnych doradców. Klienci pozostają przy swoim doradcy dlatego, że współpraca układa się z nim bardzo dobrze oraz że mają do niego zaufanie. W takich sytuacjach nie jest konieczne obniżanie cen.

### Jacek Bajger

Według mnie ceny często nie zależą od strategii firmy doradczej, ale od sytuacji wymuszonej przez rynek. Jeśli klient ma mniejszy budżet na doradztwo to my doradcy musimy się do tego dostosować. Można jednak zejść z cen, ale nigdy kosztem jakości usługi. Zgadzałem się, że problem może wystąpić po stronie klienta, który organizuje przetargi i świadomie oczekuje kilku-kilkanastu ofert z rynku szukając oferty w swoim rozumieniu najlepszej, bo najtańszej. Zwykle jednak po ich zebraniu zastanawia się, za jaką usługę tak naprawdę ma zapłacić, ponieważ w ofertach przedstawiane są bardzo różne jej zakresy.

Z drugiej strony są spółki, które wykazują się nadzwyczajną lojalnością i konsekwencją w wyborze doradcy. Jednak doradcy na tę lojalność muszą zapracować.

## ROTACJA DORADCÓW

### Marek Kutarba

**Z obserwacji rynku wynika również, że zdąży się, iż wraz z odejściem doradcy odchodzi klient. Czy obecnie jest to zjawisko wygasające? Czy klienci są przywiązani do marki firmy, czy do zaufanego doradcy?**

### Cezary Przygodzki

Na tak postawione pytanie nie ma jednej, prostej odpowiedzi. Bardzo wiele czynników wpływa bowiem na relację doradcy z klientem. Istotny jest również zakres świadczonych usług. Z inną sytuacją mamy bowiem do czynienia w przypadku globalnych kontraktów dotyczących przygotowywania np. rozliczeń PIT, kiedy to raczej firma, a nie poszczególny doradca, obsługuje klienta, a z inną w odniesieniu np. do usług związanych z optymalizacją podatkową czy postępowaniami podatkowymi. W tych ostatnich indywidualna wiedza i doświadczenie doradcy są bardzo istotne. Zawsze należy jednak pamiętać, iż bycie doradcą podatkowym klienta opiera się na zaufaniu. A zaufanie ma się raczej do lekarza, który nas leczy, a nie do samego szpitala. W doradztwie podatkowym jest podobnie.



**Cezary Przygodzki**  
consuel w Salans

**W** Kończą się czasy relatywnie prostego doradztwa. Klienci przeznaczają coraz mniej środków na doradztwo związane z ich bieżącą działalnością. Z jednej strony wynika to z faktu, że główne zmiany podatkowe, które były związane m.in. z wejściem do UE, są już poza nami i nie są już kluczowym powodem nabywania usług doradczych. Z drugiej strony następuje rozwój wewnętrznych zespołów podatkowych u klientów, które przejmują rolę bieżącego doradcy.

### **Tomasz Olkiewicz**

Wracając do pytania pana redaktora, uważam, że trend jest odwrotny. Wzmacnia się zwiążanie klientów z konkretnymi doradcami, a nie markami, a zatem nie tylko nie odchodzimy od tego zjawiska, ale ono się umacnia. Kryzys dodatkowo je stymuluje. Kilukrotnie w MDDP zdobyliśmy nowych klientów, którzy zaufali konkretnym doradcom. Firmy te przed kryzysem były obsługiwane przez doradcę narzuconego globalnie z klucza korporacyjnego. Kryzys dał więc zarządzającym wolną rękę i to spowodowało zmniejszenie przywiązania do marek, a zwiększenie przywiązania do konkretnych doradców.

### **Dariusz Bednarski**

Obecnie współpracą klienta z jednym doradcą należy do rzadkości. Zgadzam się z opiniami, że klient wykaże się lojalnością w stosunku do doradcy i może odejść wraz z nim, ale jedynie w przypadku, gdy doradca po odejściu będzie w stanie zapewnić mu odpowiedni potencjał.

Jeśli chodzi o rotację doradców, to dyskutujemy w grupie firm, w których odejście jednego czy nawet grupy doradców nie stanowi większego problemu. Co więcej, najczęściej klient jest obsługiwany przez zespół. Kluczowe jest przywiązanie klienta do firmy ze względu na to, że to głębokie zaufanie pozwala akceptować ceny i przyjmować nowe, często niestandardowe, rozwiązania. W moim przekonaniu nie istnieje istotne ryzyko odejścia klientów od dużych firm, w sytuacji kiedy odchodzą poszczególni doradcy czy nawet całe zespoły.

### **Andrzej Dmowski**

Majątkiem firmy doradczej nie jest biurko, czy komputer, ale doradca. Odejście grupy doradców jest więc stratą dla firmy doradczej, traci również marka firmy. Know-how, który stanowi o potencjale firmy doradczej, posiada do-

radca. W sytuacji gdy klient współpracował z jednym doradcą przez 5–6 lat i doradca przedstawiał mu wartości dodane z tytułu świadczonych usług, to firma w przypadku odejścia pracownika traci również klienta. A więc w momencie odejścia takiego doradcy z klientem strata firmy jest podwójna.

### **Dariusz Bednarski**

Proces odchodzenia z firm doradców podatkowych jest rzeczą naturalną. Przyczyn takiego rozstania może być wiele: brak możliwości awansu, chęć rozwoju itd. Firma musi być na to przygotowana. Scenariusze dotyczące rozstania z doradcą muszą być wplecione w sposób zarządzania firmą. Jedynie firma świadoma tego jest w stanie uniknąć straty klienta. Jak to zrobić? Niezbędny jest system opieki nad klientem, zakładający współpracę z nim zespołu ludzi. Ważne jest, aby po odejściu doradcy czy grupy, klient pozostawał w obszarze opieki firmy. W firmach doradczych, w których relacje budowane są przez lata, odejście zespołu doradców nie przekłada się na relacje z klientem. Istotne jest jednak poczucie związku z firmą.

### **Bartosz Miłaszewski**

Rotacja doradców w firmach występuje niezależnie od koniunktury gospodarczej. Różnica między koniunkturą a dekoniunkturą polega na tym, że w okresach wzrostu to firmy doradcze kreują rotację, wyrывая sobie wzajemnie specjalistów. Wtedy zazwyczaj obieg doradców jest zamknięty, czyli doradca przechodzi z firmy do firmy, i to do firmy podobnie, tak samo dobrze lub lepiej ocenianej przez rynek. W czasach kryzysu jest inaczej. Więcej powstaje firm małych, które tworzą doradcy, którzy opuścili szeregi większej firmy, bo nie spełniają w niej swoich aspiracji.

### **Tomasz Olkiewicz**

Na rynku funkcjonuje coraz więcej firm lub nowych zespołów podatkowych tworzonych

oferujemy:

- **LEKSYKONY**
- **KOMENTARZE**
- **PORADNIKI**  
**podatkowe**

JURYSDYKCJA  
■ **PODATKOWA**

dwumiesięcznik w służbie  
prawa podatkowego



**UNIMEX**  
OFICyna WYDAWNICZA

0 801 01 12 12 · [www.unimex.pl](http://www.unimex.pl)



**Paweł Tomczykowski**  
partner w Ożóg i Wspólnicy

**W** Myślę, że kryzys pokazał, że spółki doradztwa podatkowego są relatywnie mało wrażliwe na cykle koniunkturalne. Nawet, jeśli poszczególne zespoły tracą przychody (doradztwo transakcyjne, M&A, niektóre zespoły branżowe), to zyskiwały inne (optymalizacja podatkowa, postępowania). Zdarzało się, że poszczególne zespoły zwiększały przychody dwu-, trzykrotnie.

przez osoby, które opuściły korporację, przy czym tendencję taką obserwowaliśmy już przed kryzysem. Przykładem może być oczywiście MDDP, ale także inne firmy reprezentowane w tej dyskusji. Ich sukces pokazuje, że relacja klienta z określoną grupą osób jest kluczowa.

#### Jacek Bajger

Rotacje występują nie tylko po stronie doradców, ale również po stronie klientów. Jeśli po stronie firmy doradczej z klientem kontaktuje się jedna osoba, która odchodzi, to następuje zmiana relacji firmy z tym klientem. Podobnie dzieje się w sytuacji, gdy po stronie klienta tylko jedna osoba kontaktuje się z doradcami i nagle ona zmienia pracę. Zupełnie inaczej wygląda to w sytuacji, gdy we współpracę firmy doradczej i klienta zaangażowanych jest więcej osób. Wtedy odejście jednej osoby nie wpływa znacząco na relację z klientem. To zjawisko normalne i kryzys nie ma z nim nic wspólnego.

#### WERYFIKACJA PRACY

##### Marek Kutarba

**Kolejną tendencją, o której wspominali doradcy, była weryfikacja pracy jednych doradców przez innych. Czy mieli państwo do czynienia z tym zjawiskiem?**

##### Łukasz Ziółek

Takie zjawisko występowało i występuje, zwłaszcza u klientów, którzy posiadają wewnętrzne działy podatkowe. Przedsiębiorca, który decyduje się wysłać do doradców zewnętrznych celem weryfikacji ustalenia zespołu wewnętrznego, ma nadzieję na

oszczędności w obsłudze. Firmy posiadające działy wewnętrzne nie potrzebują również podatkowej obsługi bieżącej działalności, bo za te zadania odpowiadają te działy. Na zewnątrz zleca się najczęściej rozstrzygnięcia dużych problemów lub transakcji, takich jak np. sprzedaż jakiejś gałęzi działalności, wprowadzenie linii nowych produktów.

##### Marek Kutarba

**Czy to zjawisko nasiliło się w czasie kryzysu?**

##### Łukasz Ziółek

Moim zdaniem jest to spowodowane dojrzewaniem rynku po stronie klientów, co widać po liczbie dyrektorów podatkowych w przedsiębiorstwach. Funkcja taka 5-10 lat temu istniała tylko w największych polskich przedsiębiorstwach, obecnie jest ich coraz więcej. Natomiast kryzys zdecydowanie przyspieszył te ruchy.

##### Katarzyna Czarniecka-Żochowska

Ten model zawsze istniał. Z jednej strony firmy tworzyły wewnętrzne działy podatkowe, które rozwiązywały problemy bieżące, a z drugiej strony zlecały na zewnątrz zadania trudniejsze. Moim zdaniem kryzys nie ma tu nic do rzeczy. Bardzo ciekawa jest natomiast zmiana koncepcji dyrektora podatkowego. Obecnie funkcję tę pełni albo osoba, która nadzoruje dział podatkowy, albo – co jest nowością – osoba, która bardzo dobrze zna rynek podatkowy i jej rolą jest poszukiwanie najlepszego doradcy do wykonania konkretnego zadania podatkowego. Jeśli dyrektorem podatkowym jest osoba dobrze znająca rynek, to ewidentnie stanowi on wartość dodaną dla firmy.

293 tysiące złotych  
każdego dnia przez ponad 5 lat!\*

To razem 535 milionów powodów, aby nawiązać z nami współpracę.

Sprawdź nas! Skuteczność potwierdzona liczbami.

[www.ey.com/pl/gja](http://www.ey.com/pl/gja)

\* Ernst & Young pozyskał dla przedsiębiorców 535 milionów PLN z funduszy strukturalnych Unii Europejskiej.

**ERNST & YOUNG**  
Quality In Everything We Do



**Łukasz Ziółek**  
partner w Ernst & Young

**W** Dziś większość przychodów zespołów zajmujących się sporami pochodzi ze spraw optymalizacyjnych, z nadpłat, niezgodności polskiego prawa podatkowego z prawem wspólnotowym, czyli projektów samofinansujących się, a nie gaszenia pożarów.

## USŁUGA HOTLINE

### Dariusz Bednarski

W mojej ocenie istnieje również wpływ kryzysu na obsługę bieżącą. Należy zauważyć, że coraz większą popularnością cieszy się usługa hotline, czyli doradztwa na telefon. Odnoszę wrażenie, że klienci decydują się na tę usługę ze względu na pewne oszczędności, pomimo przeniesienia części ryzyka do wnętrza firmy.

### Paweł Tomczykowski

Usługa na telefon jest jednak bronią obosieczną. W naszej kancelarii od wielu lat pewna część przychodów generowana jest przez nowych klientów, którzy u innych doradców korzystali właśnie z hotline. Porady nie zawsze były właściwie rozumiane przez przedstawicieli klienta czy w ostatecznym wymiarze – artykułowane przez doradcę (bo np. opierał się on na stanie faktycznym, który w sensie prawnym był nieco inny niż wydawało się to klientowi).

## PRZERZUCENIE ODPOWIEDZIALNOŚCI

### Andrzej Dmowski

Klient korzysta z usług doradczych nie tylko w celu rozwiązania problemu, ale także aby przerzucić odpowiedzialność za to rozwiązanie. Zdarza się, że firma przewiduje pewne działania, ale nie jest pewna ich konsekwencji. Jest jednak zdeterminowana do podjęcia tych działań, ale chce aby doradca je zweryfikował oraz aby zapewnił, że wybór tego rozwiązania przyniesie określony skutek. A zatem chodzi firmy decydują się wykupić usługę doradczą, aby odpowiedzialność za wątpliwą decyzję poniósł ewentualnie doradca.

### Tomasz Olkiewicz

Czy jednak ponoszenie odpowiedzialności za klienta jest rolą doradcy? W moim przekonaniu

ni role ta polega na przedstawieniu możliwych opcji oraz wskazaniu czytelnej rekomendacji opartej na wiedzy, doświadczeniu i rozumieniu sytuacji klienta, a nie na sprzedaży polis ubezpieczeniowych. Odnosząc się do roli działów wewnętrznych, uważam, że muszą one udowodnić swoją przydatność. Pracownicy działu muszą pokazać, że pieniądze które otrzymują, zwrócą się firmie. To dotyczy również funkcjonowania firm doradztwa podatkowego. W MDDP nie doszło do żadnych zwolnień doradców ani obniżek pensji. Jednak pracę, którą wcześniej doradca mógł rozłożyć sobie na kilka dni, dziś musi zrobić w jeden dzień bez kompromisów jakościowych.

### Jacek Bajger

Dziś doradztwo polegające na przedstawieniu konsekwencji podatkowych różnych rozwiązań nie jest akceptowane przez klientów. Doradca ma doradzać, a klienci oczekują konkretnej rekomendacji. Zgadza się natomiast ze stwierdzeniem, że doradca jest często angażowany po to, aby ulżyć klientowi w odpowiedzialności za podjęcie pewnych decyzji. Dotyczy to szczególnie spraw dużych, gdzie istnieją ogromne konsekwencje materialne w przypadku ewentualnej pomyłki czy błędu. Opisując rynek doradztwa dodałbym jeszcze jeden istotny element: droga od pierwszego pytania klienta do uzyskania zlecenia wydłużyła się. Rynek dojrzał, klienci posiadli ogromną wiedzę podatkową. Dziś często przychodzą z gotowym rozwiązaniem, a następnie pytają: czy istnieje jeszcze lepsze.

### Marek Kutarba

**Podsumowując tę część debaty: Co w ciągu ostatniego roku stało się na rynku? Na co należy zwrócić koniecznie uwagę?**

### Katarzyna Klimkiewicz

Czas kryzysu należy ocenić pozytywnie. Nastąpiło lepsze dopasowanie oferty dorad-

## polecamy:

- **LEKSYKON VAT 2010**  
wydanie dwutomowe  
autor: Janusz Zubrzycki · Cena: 280,00 zł
- **LEKSYKON PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH 2010**  
autorzy: Dorota Kosacka-Łędzewicz, Bogdan Olszewski  
Cena: 206,00 zł
- **LEKSYKON PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB FIZYCZNYCH 2010**  
autor: Ryszard Kubacki · Cena: 189,00 zł



## UCZESTNICY DEBATY



ców do potrzeb klientów. Dobrzy doradcy wykazali się znakomitą zrozumieniem potrzeb przedsiębiorców, co ma szczególne znaczenie w trudnych dla przedsiębiorców czasach.

#### Łukasz Ziółek

W ciągu ostatniego roku można wyróżnić kilka trendów. Doradcy udzielają zdecydowanie mniej typowych porad i opinii, a więcej czasu poświęcają na rozwiązania kwestii, które wymagają polotu i kreatywności. Z reguły jest tak, że w przepisach podatkowych nie ma prostej odpowiedzi, a praktykę kreuje doradca poprzez swoje doradztwo.

#### Paweł Tomczykowski

Klienci są bliżej doradców, chcą mieć doradców „na dobre i na złe”, a to bez wątpienia buduje jeszcze głębsze relacje. Jest to jednocześnie czas, kiedy klienci szukają u doradców usług komplementarnych – nie tylko podatki, ale także wiedza branżowa – i tu słusznie upatrują wartości dodanej.

#### Andrzej Dmowski

Klienci doradców powinni być zadowoleni z kryzysu, bowiem przyniósł on dobre efekty. Doradca pokazuje, że jest klientowi potrzebny, a klienci zyskują coraz większą świadomość, że korzystając z doradcy otrzymują wymierne, materialne korzyści. Mamy więc lepsze firmy, lepszych doradców i klientów, którzy mają lepsze usługi, bo są bardziej dopasowane do ich potrzeb.

#### Cezary Przygodzki

Z kryzysu wyciągam dwa podstawowe wnioski. Po pierwsze, doradcy muszą w większym stopniu poszukiwać wartości dla klienta, czyli np. proponować rozwiązania optymalizacyjne, prowadzące do oszczędności podatkowych czy też innych

form usprawnienia funkcjonowania przedsiębiorstwa albo zapewnienia bezpieczeństwa podatkowego klienta. Z tego względu muszą także być bardziej innowacyjni i kreatywni. Z drugiej strony był to czas, który wymusił większą elastyczności w podejściu do klienta, poczynając od proponowanych projektów, a kończąc na różnych strukturach wynagradzania.

#### Tomasz Olkiewicz

Kryzys spowodował podniesienie poprzeczki w stosunku do doradców podatkowych.

#### Jacek Bajger

Doradcy stoją przed dylematem, jak przy rosnącej presji cenowej zachować jakość, kreatywność i tworzenie wartości dodanej dla klienta. Jest to też moment na budowanie ścisłej relacji z klientami, bo nie ma sukcesu doradcy bez sukcesu klienta. Klient nie tylko jest, ale musi być najważniejszy. Jeśli u klienta będzie działało się źle, to u doradców również nie będzie dobrze.

#### Bartosz Miłaszewski

Czas kryzysu weryfikuje relację firm z klientami, ale również z pracownikami. Naszymi największymi aktywami są bowiem klienci i pracownicy. Kryzys weryfikuje, na ile jesteśmy w stanie utrzymać te więzi i na ile dobrze pielęgnowaliśmy je do tej pory.

#### Dariusz Bednarski

Skończył się okres, kiedy klient szukał dobrego doradcy, a zaczął okres, w którym doradca szuka dobrego klienta. To zupełnie odwraca sytuację i ma wpływ zarówno na jakość usług jak i na jakość relacji.

**Druga część debaty na temat roli środowiska doradców podatkowych w kształtowaniu prawa podatkowego w Polsce – czytaj na [www.gazetaprawna.pl](http://www.gazetaprawna.pl).**

## O tym, co ważne w podatkach. Codziennie.

- Informacje z pierwszej ręki: orzeczenia, interpretacje, legislacja
- Komentarze doradców PricewaterhouseCoopers
- Podatkowy przegląd prasy
- Kalendarz podatkowy

© 2010 PricewaterhouseCoopers. Nazwa „PricewaterhouseCoopers” odnosi się do firm wchodzących w skład sieci PricewaterhouseCoopers International Limited, z których każda stanowi odrębny i niezależny podmiot prawny. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Serwis internetowy  
**taxonline.pl**  
kompletnie podatkowy

PRICEWATERHOUSECOOPERS PwC

# Chcesz zmniejszyć wysokość płaconych podatków?

Sprawdź, jakie wydatki możesz zaliczyć  
do kosztów uzyskania przychodu.

Zobacz nowy Serwis Księgowy Gazety Prawnej.  
Zamów już dziś!

Wejdź na:

**ksiegowosc.gazetaprawna.pl**



- **Dostęp do aktualnych zmian w prawie**  
i informacji finansowo-księgowych
  - **Ponad 1500 poradniczych i narzędziowych artykułów**  
w kategorii: rachunkowość, podatki i cła, wynagrodzenia
  - **Niezbędne akty prawne**  
(ponad 600) i ich archiwum z ostatnich 5 lat
  - **Orzecznictwo** SN, TK, NSA
  - **Użyteczne narzędzia:**  
aktywne druki, wzory dokumentów, kalkulatory,  
bazy teleadresowe, wskaźniki i stawki, kalendarium zmian w prawie  
i wykaz ważnych terminów
- Cena dostępu na 3 miesiące – tylko 187,50 zł netto

Możesz też skorzystać z serwisu w wersji **Premium**  
wzbogaconego o usługę **„odpowiedzi ekspertów w 24 godziny”**  
Nawet w ciągu 24 godzin od zadania pytania dostaniesz odpowiedź  
od doradcy podatkowego, radcy prawnego lub biegłego rewidenta.

Cena dostępu do wersji Premium na 3 miesiące – 325 zł netto

Partner serwisu:

## Znasz już Law-Now™?

**Law-Now™** to jedyny w swoim rodzaju bezpłatny serwis informacyjny o zmianach w prawie, skierowany do prawników i kadry menedżerskiej.

**Law-Now™** to aktualne, praktyczne komentarze prawne w kilku wersjach językowych, pokazujące jak zmienia się prawo i jak wpływa na warunki prowadzenia działalności gospodarczej.

**Law-Now™** to także newsletter – zarejestruj się żeby otrzymywać powiadomienia o nowych komunikatach, szkoleniach i seminariach.

**Law-Now™** tworzą prawnicy międzynarodowej kancelarii prawnej CMS Cameron McKenna. Serwis obejmuje obecnie dziewięć jurysdykcji: Polskę, Czechy, Słowację, Ukrainę, Węgry, Rumunię, Rosję, Bułgarię i Anglię.

Rejestracja na:  
[www.law-now.com/register](http://www.law-now.com/register)

