

# Najlepsi doradcy podatkowi w 2023 roku

Na podstawie nadesłanych ankiet wytypowaliśmy topowych doradców podatkowych w 2023 r. Kapituła rankingowa doceniła zastosowanie nowatorskich rozwiązań w skomplikowanych sprawach oraz doprowadzenie do wydania przełomowych orzeczeń.

## VAT

### 1 miejsce



**Ex aequo: Karol Dziedzic** (PwC)  
i **Paweł Mikuła** (Deloitte Doradztwo  
Podatkowe Dąbrowski i Wspólnicy)

#### Uzasadnienie pierwszego miejsca:

Karol Dziedzic z PwC był głównym pełnomocnikiem w przełomowej sprawie dotyczącej prawa do odliczenia VAT od faktur dokumentujących wynajem kwater dla pracowników. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 12 grudnia 2023 r. (sygn. akt I FSK 281/23) podzielił jego argumentację, orzekając, że poniesienie wydatków na najem lokali dla pracowników warunkuje uzyskanie obrotu opodatkowanego VAT, pomimo że samo w sobie stanowi czynności opodatkowanej VAT. W konsekwencji spółka ma prawo odliczyć podatek naliczony z faktur za najem. „Wyrok zapadł w konkretnej sprawie, ale wnioski z niego mogą wyciągnąć wszyscy przedsiębiorcy, którym brakuje rąk do pracy albo wykwalifikowanych ekspertów w jakiejś dziedzinie i którzy chętnie wypożyczają siłę roboczą od innych firm” – pisaliśmy na łamach DGP. PwC wskazuje, że w praktyce wskazówki zawarte w orzeczeniu można rozciągnąć na wszelkiego rodzaju wydatki ponoszone przez podatników, których nie można przyporządkować do konkretnych transakcji opodatkowanych. Ponadto Karol Dziedzic (wraz z Tomaszem Pabiańskim) nadzorował ponad 40 projektów dotyczących odzyskiwania nadpłat w związku z wyrokami TSUE w sprawach sygn. C-895/19 (odsetki i oprocentowanie w związku z rozpoznawaniem transakcji WNT i importu usług w szyku rozwartym) oraz C-322/22 (okres naliczania oprocentowania od nadpłat zwróconych po wyrokach TSUE).

Paweł Mikuła (Deloitte Doradztwo Podatkowe Dąbrowski i Wspólnicy) reprezentował spółkę, której wniosek o stwierdzenie nadpłaty został odrzucony przez organ jako złożony po terminie. Doradca opracował sposób ponownego wystąpienia z wnioskiem o nadpłatę, powołując się na przepisy covidowe, zgodnie z którymi termin przedawnienia zobowiązania podatkowego (a zatem i prawa do wnioskowania o nadpłatę) powinien zostać zawieszony o co najmniej 54 dni. To zaś spowodowałoby uznanie, że wniosek był złożony w terminie. Problem komplikował fakt, że w międzyczasie NSA stwierdził w uchwale (sygn. akt I FPS 2/22), że termin przedawnienia zobowiązania podatkowego na gruncie przepisów covidowych nie „zawiesza się”. Mimo to Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w prawomocnym wyroku z 26 maja 2023 r. (sygn. akt III SA/Wa 2002/22) uznał za zasadne argumenty doradcy, że wykładnia językowa zaprezentowana w uchwale NSA nie powinna znaleźć zastosowania w tej sprawie, nie można automatycznie stosować uchwały NSA oraz konieczne jest sięgnięcie do zasady in dubio pro tributario. W efekcie klient odzyskał z nadpłaty. Paweł Mikuła odpowiadał też m.in. za prowadzenie sprawy związanej z przepływami towarowymi w transporcie międzynarodowym (państwo trzecie – Polska – państwo trzecie). Sposób opodatkowania wyjściowo zastosowany przez klienta oznaczał konieczność opodatkowania VAT przerzucanych kosztów logistycznych oraz brak możliwości odzyskania tego podatku (lub też długotrwałą i kosztowną procedurą odzyskiwania), a także koniecznością zapłaty potencjalnych odsetek. W efekcie doradztwa klient otrzymał dwie pozytywne interpretacje indywidualne wskazujące dwa równoległe podejścia interpretacyjne, potwierdzające pełne odliczenie VAT naliczonego przy zakupie usług oraz brak obowiązku wykazywania podatku należnego przy przerzuceniu kosztów z tego tytułu. Wartość podatkowa sprawy to ok. 100 mln zł.

### 2 miejsce

**Tomasz Siennicki**  
(KNDP Koliński,  
Nikończyk,  
Dec i Partnerzy)



### 3 miejsce



**Ex aequo: Piotr Andrzejak** (Sołtysiński  
Kawecki & Szlęzak) i **Małgorzata Militz**  
(GWW Ladziński, Cmoch i Wspólnicy)



KATARZYNA JĘDRZEJEWSKA

kierownik działu Podatki

## Gratulujemy i zachęcamy do udziału w kolejnych edycjach

Największym tegorocznym zaskoczeniem dla wielu z Państwa biorących udział w naszym Rankingu Firm i Doradców Podatkowych może być... brak wskazania laureatów w niektórych kategoriach. Nie jest to skutek niedostatku dobrych zgłoszeń. Przeciwnie, były one na tak wyrównanym, wysokim poziomie, że w niektórych przypadkach trudno byłoby uzasadnić, dlaczego wygrywa ta, a nie inna kancelaria, ten, a nie inny doradca podatkowy. Z podobnym dylematem zetknęliśmy się już w ubiegłym roku, gdy w kilku kategoriach na szczególne wyróżnienie zasługiwało dwóch bądź nawet trzech nominowanych. Dlatego już wtedy tak wielu było laureatów ex aequo. W tym roku jest podobnie, ale co więcej, nie udało nam się wytypować zwycięzców pierwszego i trzeciego miejsca w kategoriach: doradztwo podatkowe dla klientów prywatnych, doradztwo podatkowe w zakresie ESG oraz – co może jeszcze bardziej zaskakiwać – w kategorii PIT (w tej ostatniej zawsze, jak sięgnijemy pamięcią, byli laureaci I miejsca). Zgłoszenia w kategorii doradztwo podatkowe dla klientów prywatnych były do siebie bardzo podobne, zarazem jednak nie było takich, które szczególnie mocno wyróżniałyby się na tle innych. Po wnikliwej analizie przesłanych zgłoszeń doszliśmy do wniosku, że nie możemy i nie powinniśmy wskazywać zwycięzcę, jeśli nie chcemy nikogo skrzywdzić ani naruszyć zasad regulaminu. Podobnie było w kategorii doradztwo podatkowe w zakresie ESG, z tą tylko różnicą, że tu dylemat dotyczył trzeciego miejsca. Ze wskazaniem laureatów pierwszego i drugiego miejsca nie mieliśmy większego problemu. Wszystko to jest skutkiem dodania nowych kategorii – powie ktoś. Faktycznie, obie wymienione są nowe, w poprzednich latach ich nie było. Wprowadziliśmy je zgodnie z Państwa sugestiami i wskazówkami, co zmienić w rankingu, by dopasować go do zmieniających się realiów w obszarze doradztwa podatkowego. Od dawna odczuwaliśmy potrzebę odświeżenia rankingowych kategorii, bo z upływem czasu dotychczasowe „Projekty” i „Spory” okazały się zbyt pojemne i nieprecyzyjne. Ten sam cel przyświecał nam przy przebudowie kategorii liczbowych (niepunktowanych przez kapitułę). Niektórzy z Państwa nie kryli rozczarowania nowym przegrupowaniem (tj. na firmy zatrudniające: więcej niż 50 osób z uprawnieniami, od 21 do 50 osób z uprawnieniami, od 3 do 20 osób z uprawnieniami oraz do 2 osób z uprawnieniami, nie licząc oczywiście tzw. wielkiej czwórki). W poprzednich latach było o jedną kategorię mniej, co w ocenie niektórych z Państwa było bardziej trafne. Nie mogliśmy jednak pozostać obojętni na rynkowe przemiany, pojawianie się nowych graczy i umacnianie pozycji tych, którzy swój debiut mieli kilka czy kilkanaście lat wcześniej. Dodanie nowego „przedziału” zdecydowanie zwiększa szanse na uplasowanie się na wyższym miejscu w każdej kategorii, nie tylko tej jednej dodanej. Tegoroczne zmiany nie oznaczają, że zakończyliśmy prace nad udoskonalaniem rankingu. Pozostajemy otwarci na Państwa sugestie i opinie, w jakim kierunku iść, co poprawić. Jest rzeczą oczywistą, że nie zdołamy pogodzić interesów wszystkich około 100 uczestników naszego rankingu, ale różnorodność zawsze leży u podstaw kompromisu. Wiemy, że taki kompromis uda nam się wypracować tylko z Państwa udziałem. Gorąco zatem dziękujemy za wskazówki i podpowiedzi, a przede wszystkim za Państwa zgłoszenia do tegorocznej edycji naszego rankingu. Gratulujemy zwycięzcom! I zapraszamy do udziału za rok.

## PIT

## 1 miejsce

Brak nagrody



## 2 miejsce

**Ex aequo: Katarzyna Komorowska** (PwC) i **Wojciech Serafiński** (Kancelaria Doradztwa Podatkowego Wojciech Serafiński)



## 3 miejsce

**Ex aequo: Paweł Tomczykowski** (Tomczykowski Tomczykowska), **Krzysztof Burzyński** (BTTP) i **Agata Kowalik** (Doradca Zespół Doradców Finansowo-Księgowych (Lublin))

## CIT

## 1 miejsce



**Marek Sienkiewicz** (Deloitte Doradztwo Podatkowe Dąbrowski i Wspólnicy)

## Uzasadnienie pierwszego miejsca:

Zespół doradztwa strefowego w firmie Deloitte Doradztwo Podatkowe Dąbrowski i Wspólnicy z Markiem Sienkiewiczem na czele wspiera przedsiębiorców w pozyskaniu, ale przede wszystkim w rozliczeniu uzyskanej ulgi inwestycyjnej (Polska Strefa Inwestycji). Tylko w 2023 r. zespół wsparł inwestorów w pozyskaniu 26 decyzji o wsparciu.

Jednym z ubiegłorocznych sukcesów Marka Sienkiewicza i jego zespołu było zakończenie wieloletniego postępowania zmierzającego do ochrony prawa do ulgi jednego

z największych inwestorów strefowych. Łączyło się ono z dwiema wygranymi sprawami przed Naczelnym Sądem Administracyjnym. Pierwsze orzeczenie potwierdziło skuteczne wydłużenie tzw. starego zezwolenia strefowego w toku postępowania przed ministerstwem właściwym ds. gospodarki, zaś drugie – możliwość łącznego rozliczenia z obecnym parkiem maszynowym i nowszymi zezwoleniami. Maksymalna kwota ulgi (niezapłaconego podatku), która w toku postępowania została obroniona i jest możliwa do wykorzystania, przekracza 1 mld zł (faktycznie wykorzystana kwota ulgi będzie zależała od rentowności przedsiębiorcy).

W innej sprawie zespół Marka Sienkiewicza uzyskał pierwszy pozytywny wyrok NSA, potwierdzający brak konieczności podziału wyniku na posiadane zezwolenia strefowe oraz decyzje o wsparciu. Kolejnym sukcesem było uzyskanie interpretacji podatkowej potwierdzającej, że niezależnie od brzmienia przepisów dotyczących klucza przychodowego istnieje możliwość jego modyfikacji tak, aby najlepiej odzwierciedlał konkretną sytuację spółki. Interpretacja ta, chociaż wynika z praktyki wielu przedsiębiorców strefowych, nigdy wcześniej do końca nie była potwierdzona przez Ministerstwo Finansów i zawsze budziła wątpliwości. Jeszcze inna interpretacja dotycząca możliwości korzystania z pracy zdalnej przez beneficjentów specjalnej strefy ekonomicznej oraz PSI. Uzyskane stanowisko fiskusa w jasny sposób wskazuje sposób rozliczeń w przypadku prowadzenia działalności za pośrednictwem kilku zakładów, spośród których tylko niektóre są objęte PSI lub SSE.

Kolejne wyzwanie przed przedsiębiorcami strefowymi stawia planowane wejście w życie regulacji globalnego podatku minimalnego (Pillar II), co wiąże się z ryzykiem utraty części przyznanych ulg podatkowych przez firmy działające w Polsce. Zespół Marka Sienkiewicza – wspólnie z działem doradztwa rachunkowego – opracował i z sukcesem wdrożył rozwiązania rachunkowe, zmierzające do ochrony praw nabytych przedsiębiorców strefowych.

## 2 miejsce



**Ex aequo: Grzegorz Niebudek** (LTCA) i **Jowita Pustuł** (Pustultax – J. Pustuł i Współpracownicy)

## 3 miejsce

**Adam Trawiński** (Tomczykowski Tomczykowska)



## Dodatkowo wyróżnienia:



**Radosław Baraniewicz** (PwC), **Mariusz Tkaczyk** (GWW Ladziński, Cmoch i Wspólnicy)

## CENY TRANSFEROWE

## 1 miejsce

**Ewelina Stambleska-Urbaniak** (Crido)



## Uzasadnienie pierwszego miejsca:

Partner w Crido Ewelina Stambleska-Urbaniak odpowiadała za kompleksowe wsparcie klienta (z branży e-commerce) w przebudowie i rozszerzeniu modelu rozliczeń z wykorzystaniem metody podziału zysku, który dotyczył podziału zysku pomiędzy działalnością handlową a pożyczkową. W wyniku szeregu zmian biznesowych konieczna była rewizja i istotna przebudowa przyjętego modelu rozliczeń i w efekcie podziału zysku.

Rolą Eweliny Stambleskiej-Urbaniak była m.in. analiza procesów biznesowych, weryfikacja modelu finansowego (algorytmu kalkulacji) i jego aktualizacja, opracowanie nowej polityki cen transferowych opisującej zmieniony model rozliczeń oraz wsparcie w implementacji nowego modelu.

Projekt cechował się zastosowaniem stosunkowo rzadkiej metody podziału zysku, w tym przygotowanie wspomagających analiz rynkowych walidujących podział zysku. Dodatkowym wyzwaniem było objęcie analizami dwóch nowoczesnych sektorów, w których na rynku polskim operuje niewiele firm. Nie bez znaczenia dla oceny kapitału była skala działalności klienta, a projekt wymagał poznania całościowo procesów biznesowych.

Innym sukcesem Eweliny Stambleskiej-Urbaniak było przeprowadzenie postępowania w przedmiocie tzw. korekty krajowej wynikającej z szacowania dochodów pomiędzy polskimi podmiotami. W następstwie postępowania podatkowego organ doszacował dochód spółki córki świadczącej usługi na rzecz głównego podmiotu z grupy, w wyniku czego nastąpiło podwójne opodatkowanie.

Wsparcie Crido obejmowało zarówno przygotowanie odwołania od decyzji (zawierającego argumentację opartą w dużej mierze na poglądach OECD), jak również opracowanie wniosku o przywrócenie terminu do jego wniesienia. Wobec okoliczności procesowych, w tym ryzyka uznania odwołania za wniesione po terminie, Crido zdecydowało się na podjęcie bezprecedensowego kroku w postaci złożenia wniosku o dokonanie tzw. korekty krajowej na podstawie przepisów ustawy o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych.

Organ uznał wniosek za uzasadniony, a w rezultacie doszło do eliminacji podwójnego opodatkowania pomiędzy podmiotami krajowymi. Co więcej, biorąc pod uwagę fakt zmian restrukturyzacyjnych, grupa dzięki dokonanej korekcie krajowej w ujęciu ekonomicznym zyskała prawo rozliczenia strat podatkowych, które w alternatywnym scenariuszu byłyby niewykorzystane.

## 2 miejsce



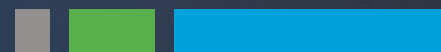
**Ex aequo: Sebastian Lebda** (PwC) i **Wojciech Węgrzyn** (Sołtysiński Kawecki & Szlązak Kancelaria Radców Prawnych i Adwokatów)

## 3 miejsce

**Jacek Bajger** (KPMG)



THE POWER OF BEING UNDERSTOOD  
ASSURANCE | TAX | CONSULTING



RSM

*Emmanuel*

One of the  
RSM team



**Zmiany na nikogo nie czekają.**

RSM Poland.  
Zaufani eksperci w dobie zmian.

Poznaj nas | [www.rsmpoland.pl](http://www.rsmpoland.pl)



## AKCYZA

## 1 miejsce



**Agnieszka Kisielewska** (MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy)

## Uzasadnienie pierwszego miejsca:

Jednym z sukcesów Agnieszki Kisielewskiej w 2023 r. było doprowadzenie do wydania przełomowego wyroku w sprawie warunków stosowania stawki o proc. podatku akcyzowego. Spór rozstrzygnięty wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23 marca 2023 r. (sygn. akt I FSK 66/23) dotyczył tego, czy do zastosowania stawki zerowej akcyzy konieczne jest każdorazowo spełnienie wymogu w postaci wystawienia dokumentu e-DD. NSA potwierdził, że pomimo że taka przesłanka wynika z przepisów, to jednak w sytuacji, gdy ten sam podmiot jest zarejestrowanym odbiorcą i podmiotem zużywającym, jest to wymóg nieproporcjonalny i nie realizuje celu polegającego na umożliwieniu organom podatkowym monitorowania przeznaczenia wyrobów. MDDP uważa, że wyrok ma istotne znaczenie dla wszystkich podatników podatku akcyzowego i potwierdza, że niektóre przesłanki skorzystania z zerowej stawki akcyzy zawarte w polskiej ustawie mogą naruszać prawo unijne i nie powinny być stosowane. Z orzeczenia wynika również, że organy podatkowe są zobowiązane – nawet przy wydawaniu interpretacji indywidualnych – uwzględnić prawo unijne i w razie potrzeby odmówić stosowania krajowych regulacji, które są niezgodne z prawem UE. Pełnomocnikami w sprawie poza Agnieszką Kisielewską byli również Tomasz Michalik i Jakub Warnieło.

Pierwsze miejsce w rankingu dla Agnieszki Kisielewskiej to również efekt jej osobistego doradztwa w dwóch projektach. Pierwszy z nich – na rzecz dużego producenta wyrobów alkoholowych – dotyczył wdrożenia zmian w wewnątrzspółnotowych dostawach wyrobów alkoholowych do osób fizycznych w związku z obowiązującymi od 13 lutego 2023 r. nowymi regulacjami akcyzowymi. Zmiany te dotknęły m.in. przemieszczenia wyrobów alkoholowych z zapłaconą akcyzą na rzecz osób fizycznych (z Polski do terytorium innych państw członkowskich). Skomplikowany charakter sprawy wynikał ze specyfiki dostaw do osób fizycznych, które nie są w stanie same zapłacić akcyzy przy odbiorze towaru. Rola doradcy była istotna w rozpoznaniu możliwości dokonywania dostaw zgodnych unijnymi regulacjami akcyzowymi oraz wsparciu w komunikacji z doradcami z krajów zakończenia wysyłki. Dzięki wsparciu doradcy klient może kontynuować i rozwijać dostawy wewnątrzspółnotowe z Polski do swoich odbiorców – osób fizycznych w innych krajach UE.

Agnieszka Kisielewska odpowiadała również za wiele projektów dotyczących akcyzowych aspektów OZE. Jeden z nich dotyczył wsparcia dla klienta przy projekcie dotyczącym solarnych stacji ładująco-parkujących dla rowerów i hulajnóg elektrycznych. Agnieszka Kisielewska wraz z zespołem m.in. wyznaczyła ramy pojęcia zużycia własnego w związku z udostępnianiem energii elektrycznej pracownikom w celu ładowania ich środków transportu, jak również zasilania banerów reklamowych itp. MDDP uważa, że wnioski płynące z analizy przeprowadzonej w ramach tego projektu mają znaczenie nie tylko dla klienta, lecz także dla wielu spółek, które planują rozszerzenie świadczeń pracowniczych o możliwość ładowania pojazdów elektrycznych.

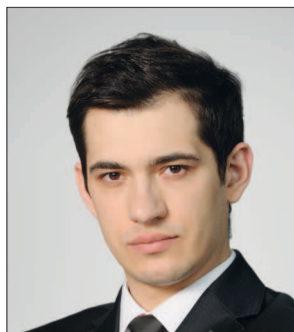
## 2 miejsce

**Szymon Parulski** (Parulski i Wspólnicy, Szymon Parulski Wojciech Krok, Doradcy podatkowi)



## 3 miejsce

**Wojciech Sajdek** (KPMG)



## CŁO

## 1 miejsce

**Jakub Dittmer** (Kochański & Partners)



## Uzasadnienie pierwszego miejsca:

O pierwszym miejscu dla Jakuba Dittmera zdecydowała szybko i sprawnie przeprowadzona sprawa związana z importem alkoholu z Ukrainy. Rozporządzenie dotyczące zakazu przywozu produktów rolnych z Ukrainy weszło w życie z dnia na dzień. Jego interpretacja sprawiała trudności nie tylko przedsiębiorcom, lecz także urzędnikom celno-skarbowym. Odczuł to klient kancelarii Kochański & Partners, któremu zakazano importu alkoholi pochodzących z Ukrainy, a wypełnione towarami samochody ciężarowe zatrzymano na granicy. Jak się okazało – bezprawnie.

Na początkowy etapie sprawy właściwy urząd celno-skarbowy wstrzymywał się z wydaniem decyzji podatkowej, co mogło skutkować wielomilionowymi karami nałożonymi na klienta (ze względu na opóźnienia w dostawach) oraz całkowitą utratą możliwości importu alkoholi z Ukrainy. Brak decyzji uniemożliwiał również złożenie skutecznego odwołania, a tym samym przedłużał kosztowne opóźnienia.

Zespół Jakuba Dittmera przygotował strategię podatkową, opartą na niestandardowym podejściu do istotnej kwestii celno-podatkowej. Wspólnie z urzędem celno-skarbowym udało się wypracować podejście koncyliacyjne, zgodnie z którym towary zostaną dopuszczone do importu, jeżeli organ właściwy wyda opinię prawną potwierdzającą, że towary alkoholowe o określonych kodach celnych mogą być przedmiotem importu i nie są objęte wspomnianym rozporządzeniem.

Kancelaria przygotowała także opinię prawną, która jednoznacznie wskazywała, że towary alkoholowe pochodzące z Ukrainy powinny zostać dopuszczone do obrotu na terytorium RP. Sprawa miała swój finał przed Ministerstwem Rolnictwa i Rozwoju Wsi, które potwierdziło, że alkohole nie były objęte zakazem.

Kancelaria w zgłoszeniu kandydatury zwraca uwagę, że cała sprawa – od momentu zatrzymania towarów przez urząd celno-skarbowy, do uzyskania pozytywnego rozstrzygnięcia – zajęła ok. dwóch tygodni. W toku normalnego postępowania odwoławczego okres ten uległby wydłużeniu do dwóch-trzech miesięcy.

## 2 miejsce

**Wojciech Krajewski** (KPMG)



## 3 miejsce

**Marcin Zimny** (Zimny Doradcy Podatkowi)



## PODATKI I OPŁATY LOKALNE

## 1 miejsce



**Michał Nielepkowicz i Piotr Kalemba** (Thedy & Partners)

## Uzasadnienie pierwszego miejsca:

Kapituła doceniła partnera w kancelarii Michała Nielepkowicza i dyrektora Piotra Kalembę przede wszystkim za skuteczne reprezentowanie klienta przed Trybunałem Konstytucyjnym. Obaj zwycięzcy występowali w sprawie skutkującej wydaniem przełomowego wyroku dotyczącego podatku od nieruchomości (sygn. akt SK 14/21). TK orzekł, że definicja budowli zawarta w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.) jest niezgodna z art. 84 i art. 217 konstytucji. Przepis ten utraci moc obowiązującą po upływie 18 miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw, co nastąpi na początku 2025 r. Ma to pozwolić ustawodawcy na przygotowanie i wprowadzenie nowego uregulowania definicji legalnej budowli na potrzeby określenia przedmiotu podatku od nieruchomości. Ministerstwo Finansów już pracuje nad nowymi przepisami. Wyrok wywołał skutki dla wszystkich podatników podatku od nieruchomości w Polsce.

Kapituła rankingowa doceniła to dwukrotnie: przyznając pierwsze miejsce Michałowi Nielepkowiczowi i Piotrowi Kalembie w kategorii podatki i opłaty lokalne, a także nagradzając pierwszym miejscem firmę Thedy & Partners w kategorii spory podatkowe przed sądami i przed organami podatkowymi.

Wśród innych sukcesów Michała Nielepkowicza i Piotra Kalembę w 2023 r. kapituła zwróciła uwagę na wsparcie podatników dotkniętych pandemią w zakresie możliwości obniżenia wysokości podatku od nieruchomości. W jednej z takich spraw doradcy opracowali autorską argumentację potwierdzającą prawo podatnika do korzyści podatkowych w podatku od nieruchomości w kwocie kilkudziesięciu milionów złotych. Umożliwiła zastosowanie niższych stawek podatku od nieruchomości w odniesieniu do opodatkowania gruntów i budynków oraz uprawnia do pełnego nieopodatkowania budowli – za cały okres pandemii. Laureaci musieli wykazać się wiedzą nie tylko z zakresu podatku od nieruchomości, ale również prawa konstytucyjnego, prawa cywilnego i księgowości.

## 2 miejsce



**Paweł Banasik i Paweł Pucher** (Deloitte Doradztwo Podatkowe Dąbrowski i Wspólnicy)

## 3 miejsce

**Martin Wrba** (KPMG)



# Fundacja rodzinna – po roku widać pilną potrzebę zmian w opodatkowaniu

W rocznicę obowiązywania ustawy o fundacji rodzinnej można poczynić dwie uwagi. Z jednej strony część cywilna i korporacyjna przepisów dotyczących fundacji rodzinnej sprawdza się dość dobrze, o czym świadczy choćby ilość założonych fundacji rodzinnych (otrzymaliśmy w marcu postanowienia o wpisie do rejestru fundacji z nr wpisu więcej niż 600). Gorzej w sferze podatkowej.

Mieliśmy nadzieję, że interpretacje indywidualne naprawią chociaż w części to, czego nie udało się ustawodawcy. Poniżej kilka najbardziej absurdalnych przykładów interpretacji indywidualnych, jakie otrzymaliśmy dla naszych klientów.

## Pieniądze z zerową wartością podatkową

Zdaniem Dyrektora KIS pieniądze wniesione do fundacji rodzinnej mają zerową wartość podatkową, zatem w razie likwidacji fundacji nie można wniesionych środków zaliczyć do kosztów i należy zapłacić podatek 15 % de facto od wydatków a nie od dochodów. Na szczęście w listopadzie 2023 r. absurdalność stanowiska fiskusa dostrzegł także wojewódzki sąd administracyjny w Łodzi oraz Warszawie i uchylił interpretacje. Złożyliśmy odpowiedzi na skargi fiskusa i czekamy tu na wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego.

## Podatek od zamiany waluty oraz lokaty

Drugi przykład to stanowisko Dyrektora KIS, zgodnie z którym zmiana złotych polskich na walutę obcą lub odwrotnie nie mieści się w dozwolonej działalności gospodarczej fundacji rodzinnej. Jeśli zatem fundacja rodzinna przeprowadzi zyskiem taką operację, to dochód nie będzie zwolniony z podatku CIT. Zatem w obecnej sytuacji rynkowej taniego USD (przy wysokich stopach lokat w dolarze) w świetle takiej interpretacji fundacje nie mogą skorzystać z okazji i korzystnie zdywersyfikować środków przez kupno USD.

Zdezorientowani podatnicy pytają zatem także o wydawałoby się najbardziej oczywiste kwestie. Jako przykład można tu wskazać interpretację dotyczącą opodatkowania lokat. Ustawa wszakże nie mówi, że fundacja rodzinna może zakładać lokaty.

## Brak CFC

Duże zaś powody do radości mają podatnicy, którzy otrzymali pozytywne interpretacje dotyczące podatku CFC. Fiskus potwierdził dwie podstawowe kwestie. Po pierwsze zwolnienie z CIT fundacji rodzinnej obejmuje także dochód zagranicznej jednostki kontrolowanej (CFC). Po drugie co do PIT to fundacja rodzina dzięki swojej specyficznej konstrukcji prawnej niejako odcina fundatora i beneficjentów od kontroli oraz zysków spółek zagranicznych zależnych od fundacji rodzinnej i zysków tychże spółek zagranicznych. A skoro tak to fundator i beneficjenci nie mają udziału pośredniego ani prawa od zysków w zagranicznej spółce.

## Pożyczyć można, przejąć pożyczki już chyba nie

Fundacje rodzinne mają wspierać budowanie majątku polskich firm rodzinnych. W tychże firmach kapitał został często pożyczony przez właściciela albo spółki z grupy danej rodziny. Naturalnym zatem kierunkiem jest przeniesienie wierzycielności pożycz-



kowych do fundacji. Wydaje się to w pełni zgodne z dozwoloną działalnością fundacji w postaci nabywania wszelkiego mienia z wyjątkiem w celu obrotu tym mieniem. Niestety i tu fiskus doszedł do kompletnie innych wniosków. W interpretacji z grudnia 2023 r. stwierdzono bowiem, że „działalność fundacji polegająca na nabyciu w drodze cesji wierzycielności o zwrot pożyczek wraz z odsetkami nie mieści się w dyspozycji art. 5 Ustawy o fundacji rodzinnej”. I w ten sposób mamy kolejny punkt na wciąż niezamkniętej liście zakazanych czynności: zakaz nabywania wierzycielności pożyczkowych.

Co ciekawe, w innej jednak interpretacji fiskus uznał za dozwoloną działalność fundacji nabycie w drodze darowizny wierzycielności pożyczkowej od spółki.

## Sprzedż lub likwidacja spółki z o.o. oraz zagraniczna spółka

Niejasne przepisy skłoniły podatników do zadawania pytań np. o zwolnienie z podatku w razie, gdy fundacja jako udziałowiec otrzyma przychody z likwidacji spółki lub jej sprzedaży. Czy można bowiem z całą pewnością stwierdzić, że dozwoloną działalnością gospodarczą fundacji jest podjęcie decyzji o likwidacji spółki? Tu na szczęście fiskus nie miał wątpliwości. Tak samo fiskus „pozwała” na zbycie udziałów w spółce z o.o., nawet jeśli były nabyte wyłącznie w celu zbycia. Co do spółek zagranicznych to fiskus uznaje za działalność dozwoloną tylko spółki o charakterze spółek handlowych.

## Co nie jest dozwolone jest zabronione

Konstrukcja art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej regulującego dozwoloną działalność fundacji rodzinnej jest w samych podstawach błędna. W demokratycznym państwie prawa zasadą jest, że dozwolone jest wszystko, co nie jest zabronione. Zasada ta jednak nie dotyczy fundacji rodzinnych, gdyż ustawodawca zastosował odwrotną zasadę, że dozwolone jest tylko to, na co ustawodawca pozwolił. Wszystko inne jest niedozwolone, ale nie wiemy dokładnie, co jest niedozwolone. A kara za błąd jest sroga. Kara to 40 % podatek, tj. 25 % CIT plus 15 % PIT. I z tego powodu można postawić nawet 1000 pytań o to, czego fundacja zrobić nie może, skoro tylko w 8 punktach napisano, co fundacja robić może. A powinno być odwrotnie, tj. kilka zakazów a cała reszta dozwolona. Na pierwszym miejscu byłby np. zakaz działalności handlowej i usługowej. Z tego np.

powodu jedna z fundacji zapytała, czy może założyć zwykłą lokatę oprocentowaną w banku, gdyż art. 5 nie mówi, że można zakładać lokaty. Inna fundacja zapytała, czy można zamienić złotówki na walutę a potem tylko posiadać walutę, nie kupując nic za tę walutę, gdyż ustawa mówi, że można obracać walutą tylko w celu dokonywania płatności. To zupełnie jak w PRL i innych reżimach, gdzie posiadanie dewiz co do zasady było zabronione z wyjątkiem np. w celu dozwolonych płatności. Fundacja rodzinna musi zatem wypowiedzieć się fiskusowi, jak w starych czasach, skąd i w jakim celu posiada dewizy. I jeśli te dewizy nabyła tylko w celu ochrony majątku, tj. ochrony przed spadkiem wartości złotego, to jest to działalność zabroniona.

Kolejne pytanie ze 1000 pytań: czy można zamienić złotówki na dolary i założyć dobrze dziś oprocentowaną lokatę w dolarze? Słynny art. 5 nie mówi, że można. A skoro tak, to może nie można? Czy przystępowanie do spółek handlowych oraz uczestnictwo w tych spółkach, co jest wprost dozwolone, obejmuje także likwidację i zwykłą sprzedaż udziałów w spółce z o.o.? Fiskus na szczęście pozwala. Ale już nabycie cryptowaluty jest niedozwolone. Powstaje pytanie czy dozwolone jest nabycie funduszu ETF z ekspozycją na bitcoin? Zakładam, że samo nabycie ETF (exchange traded fund) jest dozwoloną działalnością. ETF działają często jako SCSp w Luksemburgu a tu już fiskus uznaje uczestniczenie w takich spółkach za działalność niedozwoloną. I znowu winnym jest tu nie tylko organ podatkowy ale ustawodawca który określił dozwoloną działalność wg standardu z PRL, tj. zabronione jest wszystko co nie jest dozwolone.

## Działalność inna niż działalność gospodarcza

Tu rodzi się także inne pytanie na innej płaszczyźnie. Czy fundacja może prowadzić działalność inną niż gospodarczą? Czy to, że fundacja ma prawo prowadzić ograniczoną działalność gospodarczą oznacza, że nie może prowadzić innej działalności niż gospodarczą? Według obecnej definicji działalności gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły. Czy darowizna przez fundację na rzecz organizacji charytatywnej jest dozwoloną działalnością gospodarczą? Ustawa takiej darowizny nie wymienia, choć mówi, że fundacja może

**W demokratycznym państwie prawa zasadą jest, że dozwolone jest wszystko, co nie jest zabronione. Zasada ta jednak nie dotyczy fundacji rodzinnych, gdyż ustawodawca zastosował odwrotną zasadę, że dozwolone jest tylko to, na co ustawodawca pozwolił**

zbywać mienie, o ile nie zostało nabyte wyłącznie w celu zbycia. Z drugiej strony ustawa pozwala na pożyczki wyłącznie spółkom zależnym od fundacji oraz pożyczki beneficjentom, zatem wiemy, że nie można pożyczać m.in. organizacjom charytatywnym. Czy to znaczy, że tym bardziej nie można darować? Nawet najbardziej handlowa z handlowych spółka akcyjna może prowadzić działalność charytatywną. Fundator może i beneficjenci także, każdy podmiot w Polsce może zresztą wspierać lub prowadzić taką działalność.

## Co dalej

Korzyści w sferze prawa spadkowego oraz ochrony majątku a także częściowo zwolnienie w CIT w sferze inwestowania kapitału nadal istotnie przeważają nad analizowanymi tu absurdami ustawy powiększonymi przez interpretacje fiskusa. Tylko bowiem konstrukcja fundacji rodzinnej, w tym zagranicznego trustu lub zagranicznej fundacji, daje możliwość przekazania majątku do korzystania przyszłym pokoleniom, gdzie twórca rodzinnej firmy nawet tych przyszłych pokoleń nie pozna. Testament nie daje takich możliwości. Testament nie uchroni majątku, budowanego z trudem i przez pokolenia, przed odpowiedzialnością za błędy poszczególnych spadkobierców. Fundacja nie odpowiada za zobowiązania spadkobierców i co do zasady fundatora. Zresztą te dwa podstawowe cele można było osiągnąć znacznie prostszą konstrukcją prawną. Przypomnieć także należy, że sam model opodatkowania fundacji ryczałtem od przychodów a nie zysków jest z założenia całkowicie błędny. Tym bardziej fundacja jest opłacalna im mniej z niej wypłacimy. Niedobrze, że kwestie podatkowe będą miały tak duży wpływ na politykę fundacji w dystrybucji świadczeń. Opodatkowana powinna być dystrybucja zysków fundacji do beneficjentów a nie wkładów do niej wniesionych.

Na koniec zatem apel do ustawodawcy o pilną zmianę przepisów albo ogólną interpretację podatkową rozstrzygającą na korzyść fundacji m.in. liczne wątpliwości dotyczące dozwolonej działalności gospodarczej fundacji a tym samym zakresu zwolnienia z CIT.



**Marek Kolibski**  
radca prawny,  
doradca podatkowy  
Partner w KNDP

# Najlepsze firmy w kategorii sporów

Thedy & Partners i KPMG zwyciężyły ex aequo w kategorii spory podatkowe przed sądami i przed organami podatkowymi. Drugie miejsce zajęły Crido i MDDP, a trzecie – GWW, EY Polska i PwC.

Thedy & Partners reprezentowały klienta przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawie o sygn. akt SK 14/21. Sama kancelaria określa wydane w 2023 r. orzeczenie TK jako „najważniejszy i najbardziej przełomowy wyrok dotyczący podatku od nieruchomości w historii”. Według kapituły nie jest to twierdzenie na wyrost. TK po raz pierwszy stwierdził niekonstytucyjność definicji wyznaczających zakres opodatkowania. W swoim orzeczeniu nie tylko nakazał zmianę definicji budowli, co ma bezpośredni wpływ na wszystkich przedsiębiorców i organy podatkowe (gminy), lecz także zalecił zmiany w pojęciu budynku, co dotyczy wszystkich podatników, w tym osób fizycznych niebędących przedsiębiorcami. Wyrok TK doprowadzi do nowelizacji przepisów o podatku od nieruchomości, nad którą pracuje właśnie Ministerstwo Finansów.

## Rekompensata dla funduszy

KPMG może się pochwalić m.in. doprowadzeniem do wydania wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej dotyczącego funduszy zagranicznych z państw trzecich (tj. spoza UE/EOG) inwestujących w Polsce (sprawa C-322/22). Fundusze te – co stwierdził TSUE już w 2014 r. w sprawie C-190/12 – mają prawo do zwrotu nienależnie zapłaconego podatku. Polskie przepisy do dziś nie zostały jednak dostosowane do tego orzeczenia, w rezultacie podmioty ubiegające się o zwrot nienależnie uiszczonych kwot muszą angażować się w długo-trwałe i kosztowne procesy. Do tej pory sądy konsekwentnie odmawiały im

zasądzenia jakichkolwiek odsetek bądź ograniczały prawo do ich otrzymania. Zespół KPMG doprowadził do skierowania przez Naczelny Sąd Administracyjny pytania prejudycjalnego do TSUE dotyczącego właśnie kwestii odsetek. Wyrok unijnego trybunału umożliwi funduszom zagranicznym, w szczególności tym z siedzibą poza UE/EOG, dochodzenie od państwa polskiego rekompensaty za pozbawienie ich środków pieniężnych pobranych z naruszeniem prawa unijnego. Znane są już decyzje organów podatkowych wydanych z powołaniem się na ten wyrok. KPMG szacuje, że wartość odsetek do odzyskania na podstawie tego orzeczenia może sięgać dziesiątek, jeśli nie setek milionów złotych.

KPMG ma na koncie także wyrok NSA potwierdzający, że spółka o charakterze centrum usług wspólnych mogła potraktować zakupione przez siebie usługi niematerialne w pełni za koszty uzyskania przychodów (bez uwzględnienia limitów wynikających z dawnego art. 15e ustawy o CIT). Inna prowadzona przez KPMG sprawa dotyczyła polsko-szwedzkiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, która w pierwotnym tekście polskim nie zawierała klauzuli rzeczywistego właściciela. Organy podatkowe, stwierdzając odpowiedzialność płatnika z tytułu niepobranych i niewpłaconego podatku u źródła, reprezentowały stanowisko, że taka klauzula istnieje w szwedzkiej wersji umowy, a za rozstrzygający powinien zostać uznany tekst angielski, który również taką klauzulę przewidywał. NSA orzekł jednak, że państwo nie może domagać się od adresata przepisu wykonania obowiązku dalej idącego niż zastosowanie się do przepisu opublikowanego w języku urzędowym, skoro popełniło błąd przy publikacji tekstu. W efekcie reprezentowana przez KPMG spółka otrzymała zwrot powstałych nadpłat.

Kolejna sprawa prowadzona przez KPMG przed NSA dotyczyła przedawnienia zobowiązania podatkowego. Organy po-



Foto: Shutterstock

datkowe twierdziły, że ze względu na wszczęcie postępowania karnego skarbowego termin przedawnienia został zawieszony. Sądy administracyjne uznały natomiast, że wszczęcie postępowania miało charakter instrumentalny i nie mogło skutkować zawieszeniem terminu przedawnienia, a w konsekwencji kwota wpłacona przez podatnika stanowi nadpłatę i powinna zostać zwrócona. W szczególności sądy nie zgodziły się z argumentacją organów podatkowych, że nie można im zarzucać instrumentalności, gdyż o przebiegu postępowania decydował prokurator i to on nie inicjował czynności procesowych. KPMG prowadziło ponadto dwa podobne spory przed organami podatkowymi. Oba zakończyły się sukcesem – niekorzystne dla podatników rozstrzygnięcia zmienił dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie jako organ odwoławczy.

## Nie było wyłudzenia VAT

Drugie miejsce w rankingu zajęło Crido. Kapituła doceniła m.in. uzyskanie dla klienta pierwszego w Polsce prawomocnego wyroku potwierdzającego, że wszystkie wydatki przedsiębiorcy w Polskiej Strefie Inwestycji mieszczące się rodzajowo w katalogu kos-

tów kwalifikowanych (a nie tylko te uznane przez dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej za mające bezpośredni wpływ na proces produkcyjny) stanowią koszty kwalifikowane i tym samym zwiększają limit zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT. W innej sprawie Crido reprezentowało klienta z sektora paliwowego, któremu organy podatkowe odmówiły prawa do odliczenia VAT naliczonego z transakcji nabycia oleju napędowego od podmiotów działających jako zorganizowana grupa przestępcza, ukierunkowana na wyłudzenie VAT. Crido wykazało, że żadna z okoliczności transakcji nie odbiegała od standardów rynkowych, zaś wyłudzenia VAT kontrahentów następowały w obrocie innymi towarami. W efekcie NSA uchylił niekorzystne decyzje. Jak orzekł, klient nie był świadomy nielegalnych działań dostawców, a jednocześnie dochował należytej staranności przy przeprowadzanych transakcjach, zatem nie powinien ponosić odpowiedzialności za nieuczciwe działania innych podmiotów.

Równoległe drugie miejsce zajęła firma MDDP, która w 2023 r. może pochwalić się m.in. trzema wyrokami NSA. Pierwszy z nich dotyczył warunków stosowania

stawki o proc. podatku akcyzowego. Z przepisów wynika, że do jej zastosowania konieczne jest każdorazowo spełnienie wymogu w postaci wystawienia dokumentu e-DD. NSA orzekł jednak, że w sytuacji gdy ten sam podmiot jest zarejestrowanym odbiorcą i podmiotem zużywającym, jest to wymóg nieproporcjonalny i nie realizuje celu polegającego na umożliwieniu organom podatkowym monitorowania przeznaczenia wyrobów. W innej sprawie NSA po raz pierwszy orzekł, że podmioty gospodarcze korzystające z faktoringu pełnego mogą zaliczać do kosztów podatkowych wydatki związane z tym faktoringiem (bez konieczności limitowania). Z wyroku wynika, że faktoring pełny, podobnie jak cesja wierzytelności, nie prowadzi do powstania kosztów finansowania dłużnego, które podlegają ograniczeniu na podstawie art. 15c ustawy o CIT. W trzeciej ze spraw NSA zapoczątkował serię wyroków stwierdzających, że w sytuacji gdy skorzystanie z ulgi na złe długi w terminie dwóch lat było niemożliwe lub znacząco utrudnione w powo- do błędnej implementacji przez polskiego ustawodawcę przepisów dyrektywy VAT, to wierzyciel może skorygować podstawę opo-

datkowania w VAT po upływie tego terminu.

## Najpierw wnioszek, potem odwołanie

Trzecie miejsce zajęły trzy firmy. GWW kapituła doceniła m.in. za doprowadzenie do wydania dwóch wyroków NSA dotyczących dopuszczalności złożenia odwołania od wydanej na wniosek podatnika decyzji w przedmiocie warunków cofnięcia skutków unikania opodatkowania. W obu przypadkach szef Krajowej Administracji Skarbowej twierdził, że takie odwołanie sprzeciwia się istocie tej instytucji, a ponadto działa na niekorzyść strony i jego uwzględnienie skutkowało naruszeniem zakazu reformationis in peius. Podatnicy uważali jednak, że nie dopuścili się unikania opodatkowania, a złożenie wniosków wymusiły na nich przepisy ordynacji podatkowej. NSA stanął po ich stronie.

Jednym z docenionych sukcesów EY było doprowadzenie do wydania przez TSUE wyroku w sprawie C-146/22, który bezpośrednio dotyczył stosowania stawek VAT w gastronomii, ale ma szersze znaczenie w zakresie dopuszczalności różnicowania opodatkowania VAT podobnych wyrobów lub usług. Z orzeczenia wynika, że technika uzależniająca opodatkowanie VAT od takich czynników jak klasyfikacja PKD prowadzonej działalności nie może w sposób uprawniony różnicować stawek VAT na podobne produkty z wyjątkiem sytuacji, gdy faktycznie produkty te zaspokajają różne potrzeby odbiorców.

Wśród docenionych przez kapitułę sukcesów PwC warto wymienić uwzględnioną przez NSA skargę kasacyjną w sprawie, w której organy podatkowe instrumentalnie wszczęły postępowanie karne skarbowe, aby zawiesić bieg terminu przedawnienia. Z orzeczenia wynika, że nie jest skuteczne doręczenie zawiadomienia o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia w trybie art. 70c ordynacji podatkowej, jeśli pismo nie zostało skierowane do pełnomocnika spółki, a jedynie zostało doręczone na adres spółki, pod którym pełnomocnik przebywał.

## Metodologia XVIII rankingu DGP

Ranking Firm i Doradców Podatkowych Dziennika Gazety Prawnej został podzielony na trzy zasadnicze części. W pierwszej z nich o kolejności decydowały dane liczbowe, w drugiej sukcesy firm i kancelarii, a w trzeciej – indywidualne osiągnięcia doradców.

W stosunku do poprzednich edycji znacznie uprościliśmy zasady wyboru największych firm doradztwa podatkowego w 2023 r. Uczestników rankingu poprosiliśmy o przesłanie podstawowych danych liczbowych. Na tej podstawie stworzyliśmy dwie listy

największych firm: pod względem przychodów i pod względem liczby pracowników merytorycznych.

O pozycji w kategorii „przychodowej” decydowały wyłącznie uzyskane przychody (netto) z doradztwa podatkowego w 2023 r. (w okresie od 1 stycznia

do 31 grudnia włącznie). W kategorii „pracowniczej” o miejscu decydowała zaś wyłącznie liczba zatrudnionych na koniec 2023 r. doradców podatkowych, radców prawnych, adwokatów, biegłych rewidentów oraz pracowników merytorycznie zaangażowanych w doradztwo podatkowe, którzy nie mają (jeszcze) uprawnień (tj. konsultantów podatkowych). Zrezygnowaliśmy z premiowania liczby klientów oraz przeliczania cząstkowych parametrów na punkty.

Firmy klasyfikowane w obu zestawieniach po-

dzielił na pięć grup. Osobno sklasyfikowaliśmy wielką czwórkę, pozostałe firmy podzielił na cztery grupy, przyjmując jako kryterium liczbę zatrudnionych pracowników z uprawnieniami (doradców podatkowych, radców prawnych, adwokatów i biegłych rewidentów – tym razem nie braliśmy pod uwagę konsultantów podatkowych).

W drugiej części rankingu o poszczególnych miejscach decydowała kapituła, która przeanalizowała liczne nadesłane redakcji zgłoszenia. Jak co roku wyróżniła

najlepsze firmy w kategorii spory podatkowe przed sądami i przed organami podatkowymi. Nowością było rozdzielenie dotychczasowej kategorii projekty podatkowe na trzy bardziej szczegółowe: doradztwo podatkowe dla klientów prywatnych, podatkowe doradztwo transakcyjne i restrukturyzacyjne oraz doradztwo podatkowe w zakresie ESG.

Kapituła przy ocenie osiągnięć wzięła pod uwagę m.in. to, czy sprawa (projekt) jest/była unikalna na rynku, czy wymagała od doradcy zmierzania

się z nowym problemem, czy spowodowała przełom w orzecznictwie lub zmianę podejścia fiskusa, czy dotyczyła zagadnień ważnych społecznie. Pomijaliśmy osiągnięcia takie jak np. publikacje książkowe i inne, udział w seminariach, konferencjach itp.

Te same kryteria kapituła wzięła pod uwagę, oceniając sukcesy dotyczące poszczególnych doradców w kategoriach: VAT, CIT, PIT, CIT, ceny transferowe, akcyza, cło, podatki i opłaty lokalne. W częściach ocenianych przez kapitułę nie obowiązywał podział firm na grupy.

# Transakcje za miliardy złotych

W kategorii podatkowe doradztwo transakcyjne i restrukturyzacyjne zwyciężcą rankingu została spółka Deloitte. Drugie miejsce ex aequo zajęły Crido i LTCA, a trzecie Grant Thornton i SSW Tax.

Zespół Deloitte Doradztwo Podatkowe Dąbrowski i Wspólnicy w 2023 r. doradzał przy jednej z największych transakcji sprzedaży akcji na rynku krajowym, dotyczącej grupy działającej przede wszystkim w Polsce. Zaangażowane w transakcje podmioty miały siedziby w różnych jurysdykcjach. Okoliczności te wymagały analizy prawa podatkowego w wielu krajach trzecich. Polski zespół Deloitte koordynował i w pełni odpowiadał za prace doradców w wielu innych państwach.

Firma doradzała też przy polskich aspektach transakcji, której wartość na rynku światowym przekroczyła kilkadziesiąt miliardów złotych. Jej rola polegała na wsparciu klienta w analizach podatkowych wszystkich niezbędnych czynności restrukturyzacyjnych w Pol-

sce oraz w wielu krajach trzecich (w zakresie skutków w jurysdykcji polskiej). Projekt wymagał analizy nowo wprowadzonych regulacji w zakresie CIT, w tym dotyczących opodatkowania połączeń oraz limitowania prawa do rozliczenia strat po takich działaniach restrukturyzacyjnych.

Deloitte może się pochwalić także opracowaniem i zaimplementowaniem kompleksowej usługi wsparcia podatkowego dla transakcji dokonywanych przez polskich przedsiębiorców (tzw. sale side advisory): od przygotowania do sprzedaży biznesu, poprzez negocjacje z inwestorem, wsparcie w due diligence, strukturyzację sposobu przeprowadzenia transakcji i jej finansowania oraz weryfikację umów, aż po uzyskanie niezbędnych interpretacji i opinii zabezpieczających oraz rozliczenie podatkowe transakcji. W ocenie Deloitte przyszłość to model świadczenia usługi, w którym klient uzyskuje kompleksowe wsparcie restrukturyzacyjne lub transakcyjne na każdym etapie od jednego doradcy (jednej firmy). W 2023 r. znalazł zastosowanie w doradztwie przy sprzedaży jednego z czołowych polskich producentów

asortymentu okolicznościowego.

## Kompleksowe wsparcie podatkowe

Crido wspierało inwestora w jednej z większych transakcji infrastrukturalnych w Polsce ostatnich lat. Projekt ma charakter poufny, obejmował m.in. due diligence, strukturyzację podatkową, prace nad dokumentami transakcyjnymi i udział w negocjacjach. Innym zrealizowanym w 2023 r. przedsięwzięciem było kompleksowe wsparcie podatkowe dla firmy inżynierskiej przy nabyciu innej grupy. Dzięki ścisłej współpracy trzech zespołów (podatki, finanse, prawo), Crido zaoferowało kompleksowe wsparcie transakcyjne na każdym etapie prac: od negocjacji term-sheeta poprzez badanie due diligence, przygotowanie dokumentów transakcyjnych czy wsparcie w negocjacjach, aż po podpisanie i zamknięcie transakcji.

Kancelaria LTCA w 2023 r. sfinalizowała proces rejestracji podatkowej grupy kapitałowej (PGK). Projekt obejmował doradztwo transakcyjne przy konsolidacji aktywów, połączeniu, zakupie oraz aporcje udziałów w różnych spół-



kach, wsparcie przy restrukturyzacji, zabezpieczenie transakcji poprzez uzyskanie interpretacji podatkowych, a na końcu utworzenie PGK. Kancelaria doradzała również przy kilkunastu projektach restrukturyzacyjnych, których motywem przewodnim były kwestie podatkowe, a także zrealizowała ponad 150 różnych projektów dotyczących rozliczeń międzynarodowych w zakresie podatku u źródła. Zespół LTCA z sukcesem przygotował również ponad 50 wniosków o wydanie opinii w zakresie stosowania preferencji w podatku

u źródła w przypadku wypłat przekraczających 2 mln zł w ramach mechanizmu „pay and refund”, jak również ponad 30 wniosków o zwrot zapłaconego podatku.

## Doradztwo dla największych podmiotów

Grant Thornton tylko w 2023 r. przeprowadził sześć projektów podatkowego due diligence oraz wsparcia w negocjacjach, strukturyzacji i finalizacji procesów akwizycyjnych dla wiodącego klienta – dużej grupy telekomunikacyjnej. Zespół podatkowego doradztwa transakcyjnego

Grant Thornton był też odpowiedzialny za planowanie i kompleksowe wsparcie w implementacji wielu dalszych działań reorganizacyjnych, planując i realizując takie procesy jak: podziały spółek, sprzedaż części przedsiębiorstw/aktywów, sprzedaż praw udziałowych. W innej transakcji (związanej z globalną fuzją światowych koncernów) zespół Grant Thornton był wyłącznym doradcą odpowiedzialnym m.in. za wsparcie podatkowe w procesie połączenia dwóch rozbudowanych spółek produkcyjnych z branży chemii budowlanej.

Zespół SSW Tax świadczył usługi doradcze na rzecz Baltic Power, spółki joint-venture należącej do Grupy Orlen i Northland Power przy pierwszej na polskim rynku transakcji finansowania projektu offshore. Doradztwo podatkowe dotyczyło m.in. negocjacji postanowień dokumentacji kredytowej oraz kontraktów hedgingowych z konsorcjum obejmującym 25 instytucji finansowych. Innym sztandarowym klientem firmy była Hanwha, dla której oceniano kompleksowo implikacje podatkowe prowadzenia w Polsce działalności przez oddział zagranicznego przedsiębiorcy.

## PREZENTACJA

# Czy polski biznes jest zbyt wysoko opodatkowany?



MACIEJ GUZEK

partner w Dziale Doradztwa Podatkowego Deloitte w Polsce

**Przyjęło się mówić, że podatki w zbyt dużym stopniu obciążają biznes – w szczególności polskie firmy rodzinne. W powszechnej percepcji funkcjonuje obraz srogiego urzędu skarbowego i ustawodawcy, który co chwilę nakłada nowe obowiązki**

Jest w tym przekonaniu zdecydowanie więcej niż tylko ziarno prawdy. Polski Ład zawierał wiele zmian odebranych przez polski biznes jako zbyt daleko idące (by wspomnieć choćby o zakresie składki zdrowotnej), a i wcześniej ustawodawca nie rozpieszczał zbyt mocno polskiego biznesu. Można tu przytoczyć choćby wprowadzenie opodatkowania spółek komandytowych podatkiem dochodowym od osób prawnych (a przez wiele lat nie budziło wątpliwości to, że tego typu spółki nie muszą płacić podatku, ograniczając ryzyko prawne i korzystając z liniowej stawki PIT, co w praktyce przekładało się na relatywnie niskie opodatkowanie). Nie można też zapomnieć o wprowadzeniu daniny solidarnościowej, która w praktyce oznacza (dla tych zarabiających powyżej 1 mln zł) podwyższenie stawki podatkowej o 4 proc.

Obraz opodatkowania polskiego biznesu – mimo że faktycznie nie ma on lekko – nie jest jednoznacznie negatywny. Oprócz dodatkowych obciążeń w ostatnich latach wprowadzono wiele preferencji podatkowych, które ze swej natury są dostępne przede wszystkim dla polskich przedsiębiorców. Spróbujmy wymienić najważniejsze.

Wypada zacząć od fundacji rodzinnej – rozwiązanie zdobywające bardzo szybko popularność. Niewątpliwie duża w tym zasługa tego, że ten instrument jest wyjątko-

wo elastyczny z perspektywy prawnej i istotnie pozwala zarządzać bardzo ważną dla polskich przedsiębiorstw kwestią sukcesji. Na dodatek zapewnia wygodny wehikuł inwestycyjny. To nie wszystko. Fundacja rodzinna cieszy się rosnącą popularnością również dlatego, że ustawodawca zapewnił jej odpowiednie przywileje podatkowe. Najważniejszym z nich jest zwolnienie z podatku dochodowego osób prawnych od bieżących dochodów fundacji – jej zyski opodatkowane są dopiero wówczas, kiedy środki są wypłacane do beneficjentów. Jest to oczywiście świadomy zabieg: celem było zapewnienie zachęty podatkowej dla reinwestowania majątku (w przypadku faktycznej konsumpcji opodatkowanie się pojawi). Zwolnienie to nie powinno być nadużywane – podstawowym zabezpieczeniem jest to, że może ono znaleźć zastosowanie tylko w odniesieniu do części dochodów fundacji rodzinnej (tych uznanych za dozwoloną działalność fundacji – vide art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej).

Zwolnienie z CIT przysługujące fundacji rodzinnej to niejedyny przywilej podatkowy związany z sukcesją majątkową. Łatwo się przyzwyczaić do dobrego, dlatego rzadko podkreśla się to, że Polska jest swego rodzaju rajem podatkowym, jeśli chodzi o podatek od spadków i darowizn: przekazanie majątku, niezależnie od wartości, bliższej rodzinie (tzw. grupie zerowej) nie jest opodatkowane pod warunkiem dopełnienia prostych obowiązków sprawozdawczych. Należy to uznać za ze wszech miar uzasadnione: w przypadku spadkobrania biznesu mimo znacznej (niekiedy bardzo dużej) wartości dziedziczonego majątku najczęściej nie są to pieniądze – gdyby tego typu zdarzenia były opodatkowane, oznaczałoby to często konieczność sprzedaży części bądź całości biznesu przez spadkobierców, aby pozyskać środki na zapłatę podatku.

Kolejne rozwiązanie, szyte na miarę polskich biznesów, to estoński CIT. Pozwala on wyeliminowanie bieżącego podatku dochodowego od prowadzonej działalności gospodarczej, co przekłada się na istotne polepszenie sytuacji gotówkowej. Rozwiązanie to jest podobne do systemu opodatkowania fundacji rodzinnej: podatek pojawi się dopiero w momencie wypłaty dywidendy przez spółkę korzystającą z estońskiego CIT. Jak wskazuje praktyka, popularność tego rozwiązania nieustannie rośnie.

Kolejna forma opodatkowania ceniona wśród polskich firm rodzinnych to ryczałt od przychodów ewidencjono-

wanych. Określonym kategoriom działalności gospodarczej to rozwiązanie zapewnia bardzo atrakcyjne stawki podatkowe: w niektórych przypadkach może to być 3 proc., 5,5 proc. czy 8,5 proc. Należy jednak pamiętać, że możliwość stosowania tej opcji jest ograniczona jest wielkością biznesu – tę formę opodatkowania mogą stosować przedsiębiorcy, których roczne obroty nie przekraczają 2 mln euro.

Następna preferencja znajduje się w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych i również dotyczy biznesów mniejszych, czyli takich, których obroty nie przekraczają 2 mln euro (z tym że – w odróżnieniu od ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych – obejmuje biznesy prowadzone w formie spółek kapitałowych). Mowa oczywiście o obniżonej stawce CIT. Możliwe jest zastosowanie stawki obniżonej 9 proc. zamiast podstawowej 19 proc.

Na koniec warto wspomnieć o polskiej strefie inwestycji, czyli Specjalnych Strefach Ekonomicznych w nowym wydaniu. Przyjęło się przekonanie, że strefa to rozwiązanie skrojone pod duże, międzynarodowe koncerny, ale od dłuższego czasu nie jest to prawdą. Oczywiście międzynarodowe grupy kapitałowe mogą korzystać z niej preferencji, niemniej dużo łatwiej skorzystać z niej polskim małym i średnim firmom rodzinnym. Otóż podstawowym wymogiem związanym z uzyskaniem tej preferencji (polegającej na zwolnieniu z podatku dochodowego) jest realizacja odpowiednio dużej inwestycji. Duże podmioty mają znacznie wyżej zawieszoną poprzeczkę. Aby uzyskać ulgę podatkową, muszą zrealizować inwestycje w wysokości kilkudziesięciu milionów złotych, a na niektórych terenach – nawet 100 mln zł. W przypadku polskich biznesów ten próg jest obniżony o 90 proc. w odniesieniu do przedsiębiorstw średnich i o 95 proc. dla małych.

Powyższy przegląd opcji nie jest oczywiście pełny. Można by dodać choćby pakiet ulg podatkowych, również tych wprowadzonych przez Polski Ład (miał dla przedsiębiorców również pozytywną stronę). Niemniej już pobieżny rzut oka na możliwości pokazuje, że sytuacja polskiego biznesu nie jest jednoznacznie niekorzystna. Nie chcąc oczywiście umniejszać trudności, z którymi się on zmagają, należy stwierdzić, że istnieje sporo możliwości, które pozwalają na redukcję obciążeń podatkowych – i to w sposób całkowicie zgodny z prawem.

# Wyróżnienia za doradztwo dla klientów prywatnych

Chociaż kapituła zdecydowała o nieprzyznawaniu nagród w kategorii doradztwo podatkowe dla klientów prywatnych, projekty niektórych firm zasługują na wyróżnienie.

Szczególne uznanie, skutkujące przyznaniem wyróżnienia specjalnego, wzbudziły sukcesy Deloitte dotyczące sukcesji biznesu w rodzinie oraz zabezpieczenia majątku. Trzy zgłoszone przez firmę projekty obejmowały również aspekty podatkowe, a słuszność zaproponowanych przez nią rozwiązań każdorazowo potwierdziły organy podatkowe.

Jedną ze spraw dotyczyła reorganizacji dużej polskiej grupy kapitałowej z branży chemicznej. Operacja miała na celu doprowadzenie do sukcesji majątkowej (objęcia części udziałów w spółce holdingowej przez dzieci założycieli grupy, które do tej pory były udziałowcami jednej ze spółek w ramach

grupy), przy jednoczesnej konsolidacji spółek w ramach grupy kapitałowej. Ze względu na wprowadzone w ramach Polskiego Ładu regulacje dotyczące połączenia, konieczne było opracowanie nowatorskiego scenariusza pozwalającego na dokonanie połączenia w sposób neutralny podatkowo.

W innej sprawie zespół Deloitte udzielał wsparcia w transakcji przejęcia kontroli nad zlokalizowaną w Polsce grupą spółek produkcyjnych. Nabycie nastąpiło poprzez spółkę holdingową, należąca do klienta prywatnego (osoby fizycznej). Rolą Deloitte było przygotowanie struktury grupy pod przejęcie pakietu udziałów oraz wsparcie w negocjacjach z zbywcą i z bankami finansującymi transakcję, a także reorganizacja grupy już po transakcji. Dzięki wykorzystaniu instrumentu podatkowej grupy kapitałowej, udało się zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów odsetki związane z finansowaniem nabycia udziałów.

W innej sprawie eksperci Deloitte doradzali w procesie zbycia wybranych akty-

wów polskiej grupy na rzecz kontrahenta zagranicznego. Opracowana przez nich metoda opodatkowania zbycia aktywów pozwoliła na zastosowanie wobec istotnej części zbywanych aktywów reżimu IP Box.

## Sześć wyróżnień

Kapituła zdecydowała ponadto o przyznaniu sześciu równorzędnych wyróżnień. Otrzymały je firmy:

Tomczykowska Tomczykowska. Kancelaria może pochwalić się projektami dotyczącymi zaprojektowania i wdrożenia międzynarodowych struktur sukcesyjnych dla różnych klientów. W przykładowej sprawie wykorzystano zagraniczne fundacje prywatne m.in. w Liechtensteinie oraz fundację rodzinną w Polsce. Ze względu na zagraniczną rezydencję podatkową niektórych beneficjentów, konieczne było ustalenie i zaplanowanie konsekwencji podatkowych w USA i Wielkiej Brytanii. Wielowatkowe doradztwo podatkowe obejmowało analizy szeregu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, przepisów dotyczących podatku od

niezrealizowanych zysków (exit tax) oraz opodatkowania bieżących przepływów w kontekście przepisów o zagranicznych spółkach kontrolowanych (CFC).

KNDP Kolibski, Nikończyk, Dec i Partnerzy. Kancelaria uczestniczyła m.in. w restrukturyzacji struktury holdingowej polskiej firmy rodzinnej z branży beauty. Kontrolę nad aktywami przeniesiono do kilku fundacji rodzinnych założonych z myślą o dzieciach twórcy biznesu. Firma KNDP złożyła ponadto w 2023 r. aż 114 wniosków o wydanie interpelacji indywidualnych w imieniu swoich klientów – fundatorów lub fundacji w organizacji. Do końca 2023 r. wydanych zostało 47 interpretacji, co na dzień przesłania zgłoszenia do rankingu stanowiło ok. 90 proc. wszystkich interpretacji dotyczących tej problematyki dostępnych w systemie Lex.

MDDP Michalik Dhuska Dziedzic i Partnerzy. Firma zajmowała się wieloaspektowym doradztwem na rzecz kilkunastu klientów przy planowaniu struktury zarządzania majątkiem prywatnym oraz sukcesji

z wykorzystaniem fundacji rodzinnej. Przeprowadziła również projekty dedykowane zmianie rezydencji podatkowej osób fizycznych, w tym wspólników spółek – zarówno do innych krajów (np. Szwajcaria, Portugalia, Monako, Włochy), jak i do Polski. MDDP może pochwalić się również projektami związanymi z zatrudnieniem kluczowej kadry z zagranicy, w tym z uwzględnieniem utrzymania zagranicznej rezydencji podatkowej i ubezpieczenia społecznego w obcych krajach.

TPA Poland. Firma przeprowadziła m.in. do zmiany rezydencji podatkowej fundatorów zagranicznej fundacji rodzinnej kontrolującej polską grupę kapitałową. Innym jej sukcesem było doprowadzenie do ugody rozwodowej małżonków z zagraniczną fundacją prywatną w tle. Zespół TPA opracował dokumentację prawną podziału aktywów o znacznej wartości między małżonkami w formie szeregu wzajemnych warunkowych transferów, uzależnionych od oczekiwanego rozstrzygnięcia spra-

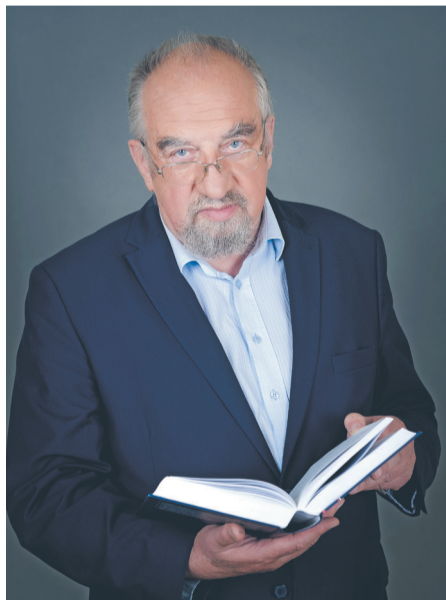
wy rozwodowej. W efekcie prac doprowadzono do podziału majątku znajdującego się w zagranicznej fundacji prywatnej poprzez wykluczenie jednego z jej beneficjentów w związku z rozwodem. Rozporządzenia te zrealizowano w sposób umożliwiający zastosowanie ulgi w podatku od spadków i darowizn.

PwC. Zespół podatkowy firmy zrealizował kilkadziesiąt projektów związanych z utworzeniem fundacji rodzinnych. Na uwagę zasługuje przykład utworzenia takiego podmiotu i wniesienia do niego aktywów o wartości przekraczającej 1 mld zł. Szczegółowej analizie wymagały implikacje podatkowe ewentualnej zmiany rezydencji podatkowej przez fundatora, a także zagraniczna rezydencja podatkowa beneficjentów. Inny projekt obejmował utworzenie fundacji rodzinnych dla kilku akcjonariuszy spółki akcyjnej, spośród których każdy miał inną sytuację rodzinną i inaczej planował zabezpieczenie interesów rodziny.

Sołtysiński Kawecki & Szlęzak Kancelaria Radców Prawnych i Adwokatów. Ma na koncie m.in. doradztwo podatkowe dotyczące transgranicznego zarządzania majątkiem prywatnym klienta m.in. w Luksemburgu, Szwajcarii, we Francji, w Wielkiej Brytanii, Liechtensteinie oraz Polsce o wartości kilkunastu miliardów złotych.

TEKST PROMOCYJNY

# Podatek od towarów i usług w 2024 roku – obawy podatników



Prof. dr hab. Witold Modzelewski

Prezes Zarządu Instytutu Studiów Podatkowych  
Doradca podatkowy nr 00001

Zacznę od optymizmu: podatnicy VAT odetchnęli z ulgą, bo pod wpływem powszechnej krytyki szef resortu finansów zapowiedział istotne odłożenie w czasie wprowadzenia oraz weryfikację koncepcji tzw. faktur ustrukturyzowanych, które trzeba obowiązkowo wystawiać i przyjmować od połowy tego roku. Od początku pojawienia się tej koncepcji (przypomnę, że pierwotnie nieszczęście to miało spotkać podatników już w kwietniu 2023 roku) publicznie przekonywałem, że nawet próba przymusowego wdrażania tej koncepcji skończy się największą od trzydziestu lat katastrofą organizacyjną i ekonomiczną, wyrządzającą niepowetowane szkody nie tylko podatnikom, którym

zdezorganizowano by cały system rozliczeń i płatności, lecz również fiskusowi wywołując nawet załamanie dochodów budżetowych. Można tylko publicznie podziękować szefowi resortu za jedną racjonalną decyzję w tej sprawie. Prawdopodobnie cały ten pomysł prędzej czy później trafi do kosza, bo obarczony jest podstawowymi błędami koncepcyjnymi; mówiąc wprost – nie da się go poprawić, a podatnicy nie powinni płacić (w sensie dosłownym i metaforycznym) za wdrożenie błędnych pomysłów powstałych prawdopodobnie pod wpływem szkodliwego lobbingu. Może warto podać do publicznej wiadomości, kto jest orędownikiem tego pomysłu, który był zainicjowany jeszcze w 2021 roku, czyli wtedy gdy rządziła inna formacja polityczna. Wbrew zapowiedziom prawdopodobieństwo, że politycy odważą się zdezorganizować w ten sposób całość systemu fakturowego w roku „wyborów o wszystko” (czyli prezydenckich), jest raczej niewielkie.

To część optymistyczna prognozy co do przyszłości tego podatku. Jest również ta druga jej część – zdecydowanie pesymistyczna. Szokiem dla wszystkich są dwie informacje: w zeszłym roku zwrócono rekordową kwotę VAT-u – około 220 mld zł, czyli prawie połowę wpływów. Przypomnę, że zwroty w 2021 roku wynosiły tylko 113 mld zł, czyli przez dwa lata wzrosły o ponad 100%. Takiej katastrofy nie było nawet w najczarniejszych latach tego podatku, czyli w okresie 2004-2016. Druga dotyczy prognozy przyrostu dochodu z tego podatku w 2024 r. Budżet na ten rok planuje, że podatnicy zapłacą całkowicie nieudaną kwotę netto (dochodu) 316 mld zł, czyli o 70 mld złotych więcej niż w zeszłym roku. Nie trzeba być znawcą finansów publicznych aby stwierdzić, że jest to przy obecnej wysokości stawek oraz kształcie tego podatku całkowicie nierealne, nawet gdyby w drugiej połowie roku wprowadzono drastyczną podwyżkę podstawowej stawki. Przypomnę, że stawka 23% ma charakter

„epizodyczny” i została wprowadzona przez liberałów w 2011 roku. Czy nowa, równie „epizodyczna” stawka np. w wysokości 25% (o takim poziomie dowiedziałem się od osób „dobrze poinformowanych”), zapewni aż tak wysoki przyrost dochodów? Oczywiście nie: aby tyle „zederzeć z obywateli” trzeba rozpocząć masowe kontrole oraz represyjne blokady zwrotów. Ta ostatnia droga postępowania jest (jak zawsze) najbardziej prawdopodobna. Gdyby kwota zwrotów w 2024 roku była tylko jedną czwartą niższa niż w rekordowym roku 2023, czyli o ok. 50 mld zł, mamy problem (prawie „rozwiązany”, choć wzrost wpływów o brakujące 20 mld zł wcale nie jest aż tak pewny wobec prawdopodobnego załamania popytu ze strony upadającego w przyspieszonym tempie sektora rolno-spożywczego. Jeżeli blokady zwrotów dotyczyłyby oszustów, którzy prawdopodobnie znów na wielką skalę wyłudzą zwroty, to uczciwi podatnicy mogliby spać spokojnie. Niestety jest również inny scenariusz, w którym blokady te obejmą głównie uczciwych podatników, a liderzy wyłudzeń jak zawsze znajdą sposoby na legalizację swoich działań. W sukurs przyjdzie tu oczywiście wiekopomny dorobek judykatury unijnej, bo przecież działali oni zawsze „w dobrej wierze przy dołożeniu

należytej staranności”, co są w stanie potwierdzić przy pomocy odpowiednich procedur.

A jaką część kwoty prawie 220 mld zł zwrotów w 2023 roku stanowiły sensu stricto wyłudzenia? To już jest inna opowieść, ale wstępne szacunki wynoszą ok. 45 mld zł, bo w ciągu ostatnich kilku lat rozwinęły się nowe „techniki wyłudzeń”. O ile mi wiadomo nikt jednak nie podjął nawet próby opracowania wytycznych jak przeciwdziałać temu procederowi. Mamy przed sobą dość ponurą alternatywę: albo masowe blokady zwrotów podatku, które zapewne w istotnej części (jeśli nie w większości) dotyczyć będą uczciwych podatników albo drastyczne podwyższenie stawek. O jednej już wiemy na pewno: w drugi dzień Świąt Wielkanocnych wzrośnie z 0% do 5% stawka VAT na wszystkie artykuły spożywcze i płody rolne. Podwyżka stawki podstawowej i obniżonej (przypomnę, że już raz „epizodycznie” podwyższono je z 22% na 23% i z 7% na 8%) mogłaby nastąpić z dniem 1 września br. co jednak nie da dostatecznego efektu fiskalnego. W tym roku na wcześniejsze podwyżki nikt się raczej nie odważy.

Również niewielkie są szanse na usunięcie gigantycznego bałaganu, który pieczołowicie tworzone w przepisach podatkowych nie tylko przy okazji „Polskiego Ładu”, bo dzieło destrukcji podjęto już znacznie wcześniej.

Jedno jest pewne: dla podatników i dla budżetu będzie to zły rok.

Kończąc pragnę podziękować wszystkim podatnikom, księgowym, menedżerom oraz doradcom podatkowym za masowe poparcia dla działań mających na celu oddalenie katastrofy fakturowej, która wciąż grozi nam formalnie od połowy roku. Oddzielne podziękowania należą się szefowi resortu za zdecydowaną reakcją na ten oczywisty postulat. Dziś dla podatników liczy się tylko przede wszystkim wiarygodność.

**Mamy przed sobą dość ponurą alternatywę: albo masowe blokady zwrotów podatku, które zapewne w istotnej części (jeśli nie w większości) dotyczyć będą uczciwych podatników albo drastyczne podwyższenie stawek**



# Czy unijny Filar II obniży atrakcyjność inwestycyjną Polski?

Filar II to unijne rozwiązanie, które wprowadza minimalny, 15-proc. podatek dochodowy od osób prawnych. Jego celem jest wyrównanie i ustabilizowanie ogólnego systemu podatkowego w UE i na świecie, tak aby ograniczyć konkurencję państw, które niskimi podatkami zachęcają firmy do przenoszenia do siebie zysków. Jak odbije się on na atrakcyjności inwestycyjnej Polski?

## Kogo dotyczy Filar II?

Filar II obejmuje tylko międzynarodowe grupy kapitałowe (MNE) lub duże grupy krajowe, które w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej najwyższego szczebla w co najmniej dwóch z czterech lat podatkowych poprzedzających badany rok podatkowy wykazały min. 750 mln euro rocznego przychodu.

W skrócie nowe rozwiązanie sprawozdania się do wdrożenia rozbudowanego mechanizmu alokacji podatku wyrównawczego, stanowiącego różnicę pomiędzy efektywnie zapłaconym podatkiem w danej jurysdykcji a minimalną stopą opodatkowania przewidzianą przez dyrektywę w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w UE.

Jeśli zatem w ramach danej jurysdykcji efektywna stawka podatkowa będzie wynosiła mniej niż 15 proc., to powstanie obowiązek zapłaty podatku wyrównawczego (top-up tax).

## Status wdrożenia

Przepisy dyrektywy miały zostać wdrożone do końca 2023 r. Polska jest jednym z dziewięciu krajów, które jeszcze tego nie zrobiły.

Co istotne, mechanika ustalania podatku wyrównawczego (top-up tax) została tak skonstruowana, że niewdrożenie dyrektywy do polskich przepisów nie oznacza, że podatek wyrównawczy nie zostanie nałożony. Regulacje te mogą mieć bowiem zastosowanie do grup kapitałowych działających w Polsce, o ile odpowiednie przepisy zostały wdrożone w jurysdykcji spółek znajdujących się wyżej w strukturze grupy. Zatem w zakresie, w jakim Polska nie pobierze podatku wyrównawczego, zostanie on nałożony przez unijną jurysdykcję spółki wyższego szczebla.

## Mechanizm ustalania efektywnej stawki podatkowej

Kluczowym elementem zapewniającym wyrównanie konkurencyjności podatkowej poszczególnych krajów członkowskich jest wprowadzenie koncepcji efektywnej stawki podatkowej.

Kraje członkowskie zasadniczo mają dowolność kształtowania polityki podatkowej w zakresie podatków dochodowych. Dotyczy to też tworzenia pewnych zachęt, które nie tylko odnoszą się wprost do niskiej stawki nominalnej podatku, lecz mogą dotyczyć również innych elementów kalkulacyjnych, takich jak: zwolnienia lub preferencje dla dochodów z wybranych źródeł, do-

datkowe odpisy, opóźnienia w momencie powstania zobowiązania podatkowego itp.

Aby możliwie zobiektywizować wysokość obciążeń podatkowych, jako punkt odniesienia przyjęto tzw. efektywną stawkę podatkową (ETR – effective tax rate). Jest to stosunek skorygowanych kwalifikowanych podatków i kwalifikowanego dochodu. ETR wyliczany jest łącznie dla wszystkich spółek wchodzących w skład konsolidującej się grupy kapitałowej w danej jurysdykcji. Aby zapewnić porównywalność ETR w różnych jurysdykcjach, punktem wyjścia do kalkulacji jest dochód i obciążenie podatkowe wyliczane w ujęciu księgowym (zasadniczo z zastosowaniem standardów stosowanych do konsolidacji sprawozdań).

## Kto zapłaci podatek wyrównawczy?

Dyrektywa przyjmuje jako główną zasadę włączenie dochodu niedostatecznie opodatkowanych spółek zależnych do dochodu spółki dominującej i nałożenie na tę spółkę podatku wyrównawczego (income inclusion rule – IIR). Innymi słowy, jednostka dominująca grupy oblicza i płaci przypadający na nią udział w podatku wyrównawczym w odniesieniu do nisko opodatkowanych spółek w ramach grupy. Jeśli ostateczna spółka dominująca nie podlega modelowym zasadom, obowiązek włączenia dochodu i zapłaty podatku wyrównawczego od dochodu niedostatecznie opodatkowanych spółek zależnych od tej spółki spoczywa na spółce niższego szczebla mającej siedzibę w UE.

Jeśli w danej jurysdykcji UE siedzibę ma kilka spółek wchodzących w skład grupy, do której zastosowanie znajduje podatek wyrównawczy, obowiązki związane z deklarowaniem i zapłatą podatku wyrównawczego realizuje spółka wyznaczona w grupie spółek.

W zakresie, w jakim zastosowanie IIR na poziomie ostatecznej spółki dominującej lub spółki niższego szczebla nie jest możliwe, system powinna doszczelniać metoda niedo-

**Dyrektywa przyjmuje jako główną zasadę włączenie dochodu niedostatecznie opodatkowanych spółek zależnych do dochodu spółki dominującej i nałożenie na tę spółkę podatku wyrównawczego (income inclusion rule – IIR). Innymi słowy, jednostka dominująca grupy oblicza i płaci przypadający na nią udział w podatku wyrównawczym w odniesieniu do nisko opodatkowanych spółek w ramach grupy**



Partnerzy OW Tax: Wojciech Fryze, Konrad Misiewicz i Tomasz Gałka

statecznie opodatkowanego zysku (undertaxed profits rule), przewidująca nałożenie podatku według kryterium wielkościowego.

Państwa członkowskie mają możliwość wprowadzenia krajowego podatku wyrównawczego. W takim przypadku ostateczna spółka dominująca lub spółka dominująca niższego szczebla wyłącza z kalkulacji podatku wyrównawczego krajowy podatek wyrównawczy nałożony przez kraj członkowski spółek zależnych.

## Wpływ zwolnień podatkowych na podatek wyrównawczy

Dyrektywa uzależnia wpływ zwolnień podatkowych (tax credits) na podatek wyrównawczy od ich zasad konstrukcyjnych, różniąc tzw. kwalifikowane i niekwalifikowane zwrotne kredyty podatkowe (różnią się formą – kwalifikowane kredyty są mechanizmem zwrotnym, quasi-grantem, podczas gdy niekwalifikowane – co do zasady nie przyjmują formy pieniężnej).

Co istotne, najpopularniejsze polskie ulgi podatkowe (SSE, PSI, ulga B+R, IP Box) to tzw. niekwalifikowane kredyty podatkowe, które często będą się przekładały na niższy ETR.

## Podatek minimalny zmniejsza atrakcyjność polskich zachęt podatkowych

Nie ma wątpliwości, że podatek minimalny uderzy przede wszystkim w podmioty korzystające z zachęt in-

westycyjnych (specjalne strefy ekonomiczne, Polska Strefa Inwestycji) oraz na innowacje (ulga badawczo-rozwojowa czy IP Box).

Wymienione ulgi podatkowe cieszą się dużą popularnością wśród polskich przedsiębiorców. PSI, oraz wcześniej SSE, stanowiły obowiązkowy element pakietu zachęt, mający przez lata przyciągać do Polski dużych zagranicznych inwestorów.

Filar II może w istotnym stopniu zniwelować korzyści płynące z ulg podatkowych, co zwiastuje obniżenie atrakcyjności inwestycyjnej Polski. To zjawisko jest już widoczne od pewnego czasu – i to niezależnie od podatku wyrównawczego.

Już teraz efektywność tych narzędzi zmniejsza brak możliwości obniżenia stawek amortyzacji podatkowej, rozliczenia strat początkowych, kontrowersyjny wymóg wydzielenia dochodu z nowej inwestycji oraz odroczenia rozpoczęcia korzystania ze zwolnienia do czasu zakończenia inwestycji.

Filar II ujawnia palącą potrzebę rewizji i głębszej reformy systemu inwestycyjnych zachęt podatkowych. Pomimo wprowadzenia Filaru II ciągle jest przestrzeń dla odpowiednio skonstruowanych zachęt podatkowych, które zadowolą inwestorów, a jednocześnie nie będą powodowały konieczności zapłaty podatku wyrównawczego.

## Czy przedsiębiorcy korzystający z ulg podatkowych w Polsce stoją na całkowicie straconej pozycji wobec Filaru II?

Dyrektywa przewiduje pewne rozwiązania pozwalające przynajmniej przejściowo na ograniczenie rozmiaru podatku wyrównawczego.

Dla inwestycji o zwiększonym zaangażowaniu zasobów materialnych i ludzkich istotne może się okazać wyłączenie części dochodu spod opodatkowania podatkiem wyrównawczym (tzw. substance carve out).

Pewne znaczenie może mieć również możliwość uwzględnienia przy

wyliczeniu ETR odpisu aktywa na podatek odroczonego, utworzonego na poczet zwolnień inwestycyjnych. Taką możliwość, w drodze wyjątku od generalnego zakazu uwzględniania w ETR podatku odroczonego od kredytów podatkowych, wydają się tworzyć przepisy przejściowe dyrektywy.

W tej chwili trwają prace nad projektem przepisów wdrażających dyrektywę. Polska, jak każdy kraj członkowski, musi zapewnić realizację obowiązków związanych z raportowaniem podatku wyrównawczego za rok 2024. Wdrożenie nowych przepisów stanowi pewne wyzwanie, gdyż naruszenie tzw. interesów w toku tych inwestorów, którzy nabyli prawa do zachęt, może stanowić podstawę do wysuwania przez nich roszczeń o charakterze odszkodowawczym w stosunku do państwa polskiego.

Warto już teraz szczegółowo przeanalizować wpływ dyrektywy, aby odpowiednio wcześniej przygotować się na nowe przepisy i podjąć działania zaradcze.



Autor: Tomasz Gałka  
Doradca podatkowy Partner w Olesińskim i Wspólnicy

# Największe firmy doradztwa podatkowego w 2023 r. pod względem liczby pracowników merytorycznych

Miejsce	Nazwa firmy	Liczba zatrudnionych według stanu na 31.12.2023 r.					Łączna liczba osób z uprawnieniami	Łączna liczba osób merytorycznych	Liczba klientów
		Doradców podatkowych	Radców prawnych	Adwokatów	Biegłych rewidentów	Pozostałych pracowników merytorycznych			
<b>Wielka czwórka</b>									
1	PwC	125	29	22	4	701	180	881	4926
2	EY Polska	130	25	31	1	661	187	848	bd.
3	Deloitte Doradztwo Podatkowe Dąbrowski i Wspólnicy	195	20	2	2	564	219	783	bd.
4	KPMG	137	35	5	0	430	177	607	3389
<b>Firmy zatrudniające więcej niż 50 osób z uprawnieniami</b>									
1	CRIDO	49	7	5	0	105	61	166	1012
2	TPA Poland	29	18	5	11	32	63	95	400
3	GWW Ładziński, Cmoch i Wspólnicy	31	12	9	0	26	52	78	731
<b>Firmy zatrudniające od 21 do 50 osób z uprawnieniami</b>									
1	MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy	41	4	2	0	67	47	114	1147
2	Rödl Kancelaria Prawna	35	4	1	1	37	41	78	1159
3	Grupa Instytutu Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy	16	9	4	15	24	44	68	bd.
4	Russell Bedford Poland	7	16	14	2	28	39	67	840
5	Paczuski Taudul Doradcy Podatkowi	23	0	1	0	37	24	61	485
6	ALTO Tax	18	4	2	0	23	24	47	341
7	Tomczykowski Tomczykowska (wcześniej Ożóg Tomczykowski)	13	12	7	0	12	32	44	bd.
8	Olesiński i Wspólnicy	9	8	7	0	16	24	40	418
9	RSM Poland Audyt	14	1	0	7	12	22	34	370
10	LTCA	13	6	3	0	8	22	30	350
<b>Firmy zatrudniające od 3 do 20 osób z uprawnieniami</b>									
1	Grant Thornton	15	2	0	3	42	20	62	856
2	Thedy & Partners	16	3	0	0	25	19	44	600
3	Advicero Nexia	7	1	1	0	21	9	30	390
4	K.R. Group Tax	6	0	0	0	23	6	29	249
5	Kancelaria Skłodowscy	7	5	0	0	16	12	28	1784
6	DORADCA Zespół Doradców Finansowo-Księgowych (Lublin)	9	0	0	0	17	9	26	ok. 700
	Grupa PKF Polska	10	1	0	2	13	13	26	279
8	ASB Tax	7	2	0	0	16	9	25	293
9	BTLA TAX	6	3	5	0	10	14	24	bd.
10	Gekko Taxens Doradztwo Podatkowe	8	1	7	0	7	16	23	DWR
	HWW Hewelt Wojnowski Lindner i Wspólnicy	2	7	8	0	6	17	23	306
	SSW Tax	7	1	4	0	11	12	23	350
13	Forystek i Partnerzy Adwokaci i Radcowie Prawni	2	7	9	0	4	18	22	70
14	Grupa Gumułka	5	1	0	9	6	15	21	51
	Mariański Group Kancelaria Prawno-Podatkowa	6	9	3	0	3	18	21	386
16	KNDP Kolibski, Nikończyk, Dec i Partnerzy	13	2	0	0	5	15	20	468
	Martini i Wspólnicy	11	2	1	0	6	14	20	bd.
18	BTTP	8	1	2	1	7	12	19	bd.
	Sołtysiński Kawecki & Szlęzak Kancelaria Radców Prawnych i Adwokatów	6	3	3	0	7	12	19	285
20	Sowiśło Topolewski Kancelaria Adwokatów i Radców Prawnych	3	6	6	1	2	16	18	708
	Staniek&Partners	6	3	1	1	7	11	18	bd.
22	Sendero	8	0	0	0	8	8	16	136
	Taxpoint	7	0	0	0	9	7	16	bd.
24	ATA TAX	5	0	0	0	10	5	15	223
	UHY ECA	4	1	2	0	8	7	15	138
26	KrafTax	4	0	0	0	10	4	14	149
27	Domański Zakrzewski Palinka	7	2	0	0	4	9	13	bd.
	Gardens Tax & Legal	7	2	1	0	3	10	13	299
	GLC Advisory Szymik, Kubista, Mikuła	5	4	1	0	3	10	13	313
	Zespół Doradców Podatkowych Jacek Czernecki	5	2	0	1	5	8	13	350
31	WWP - Widacki, Widacka, Podsiedlik Kancelaria Prawna	3	4	4	0	1	11	12	166
32	DBO Polska	1	2	0	0	7	3	10	bd.
	Grupa Kancelarii Prawnych Skarbiec	1	5	2	0	2	8	10	bd.
	Independent Tax Advisers Doradztwo Podatkowe	8	0	0	0	2	8	10	104
	TLA Smoczyński Koniewski Doradztwo Podatkowe	5	1	0	0	4	6	10	157
	Tributis Group	5	0	1	0	4	6	10	bd.
37	Kochański & Partners	3	2	2	0	2	7	9	bd.
38	Rymarz, Zdort, Maruta, Wachta, Gasiński, Her i Wspólnicy	5	1	2	0	1	8	9	150
39	Chojnacka & Łagowski Doradcy Podatkowi	3	0	0	0	5	3	8	161
	DMS TAX	4	1	0	0	3	5	8	260
	KMS Skibicki	3	2	0	0	3	5	8	135
	Parulski i Wspólnicy, Szymon Parulski Wojciech Krok, Doradcy podatkowi	4	0	0	0	4	4	8	69
	Zimny Doradcy Podatkowi	3	0	1	1	3	5	8	220
44	PUSTULTAX – J. Pustuł i Współpracownicy Doradztwo podatkowo-prawne	2	1	0	0	4	3	7	bd.
45	GESSEL, KOZIOROWSKI Kancelaria Radców Prawnych i Adwokatów	3	1	1	0	1	5	6	95
	LITIGATO Spory podatkowe Kancelaria Prawno-Podatkowa Wojciech Pławiak	2	2	0	0	2	4	6	371
	TL HUB Chłosta Kołodziejczyk Matuszczak	3	0	0	0	3	3	6	ok. 60
	Von Zanthier & Dachowski Kancelaria Prawnicza	5	0	0	0	1	5	6	bd.
49	Kancelaria Adwokacko-Podatkowa Prof. dr hab. Henryka Dzwonkowskiego	4	0	0	0	1	4	5	ok. 120
	UPCS Advisory	1	0	2	0	2	3	5	bd.
51	NGL Tax	3	0	0	0	1	3	4	51
52	Radzikowski, Szubielska i Wspólnicy	1	2	0	0	0	3	3	78
<b>Firmy zatrudniające od 0 do 2 osób z uprawnieniami</b>									
1	Instytut Cen Transferowych	2	0	0	0	8	2	10	228
2	ZT TAX - A.J. Żmuda-Trzebiatowski Doradztwo Podatkowe	2	0	0	0	3	2	5	65
3	GREENBERG TRAUIG Nowakowska-Zimoch Wysokiński	2	0	0	0	2	2	4	171
4	Kancelaria Doradztwa Podatkowego Rafał Styczyński	1	0	0	0	2	1	3	bd.
	Taxonity	2	0	0	0	1	2	3	12
6	Andrzej Paprota Kancelaria Radców Prawnych i Doradców Podatkowych	1	1	0	0	0	2	2	bd.
	Gide Tokarczuk Grześkowiak Sadownik	2	0	0	0	0	2	2	50
	GPSW Grupa Pawlik Szowa i Wspólnicy (dawniej Grupa ECCOM)	2	0	0	0	0	2	2	161
9	Doradca Podatkowy Przemysław Więcek	1	0	0	0	0	1	1	202
	FTAX Filip Biegun	1	0	0	0	0	1	1	52
	Kancelaria Doradztwa Podatkowego Wojciech Serafiński	1	0	0	0	0	1	1	158
	Kancelaria Prawnicza Artur M. Brzeziński Doradca Podatkowy	1	0	0	0	0	1	1	375
	Sławomir Zieleni i Wspólnicy	1	0	0	0	0	1	1	255
	Tax-US podatki, doradztwo Zbigniew Błaszczuk	1	0	0	0	0	1	1	31

# Największe firmy doradztwa podatkowego w 2023 r. pod względem przychodów

Miejsce	Nazwa firmy	Przychody (netto) z doradztwa podatkowego w 2023 r.	Liczba klientów
<b>Wielka czwórka</b>			
1	EY Polska	401 100 296,00	bd.
2	Deloitte Doradztwo Podatkowe Dąbrowski i Wspólnicy	373 955 365,00	bd.
3	PwC	333 788 981,00	4926
4	KPMG	286 699 917,67	3389
<b>Firmy zatrudniające więcej niż 50 osób z uprawnieniami</b>			
1	CRIDO	86 687 700,00	1012
2	TPA Poland	41 328 447,80	400
3	GWW Lodziński, Cmoch i Wspólnicy	29 236 417,37	731
<b>Firmy zatrudniające od 21 do 50 osób z uprawnieniami</b>			
1	MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy	91 360 220,00	1147
2	Rödl Kancelaria Prawna	38 328 980,26	1159
3	Grupa Instytutu Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy	29 497 300,00	bd.
4	Tomczykowski Tomczykowska (wcześniej Ożóg Tomczykowski)	24 941 608,12	bd.
5	Olesiński i Wspólnicy	DWR	418
6	ALTO Tax	17 173 415,87	341
7	Paczuski Taudul Doradcy Podatkowi	15 514 877,33	485
8	Russell Bedford Poland	13 781 258,00	840
9	RSM Poland Audyt	10 045 000,00	370
10	LTCA	7 882 297,61	350
<b>Firmy zatrudniające od 3 do 20 osób z uprawnieniami</b>			
1	Grant Thornton	27 837 461,24	856
2	Sołtyński Kawecki & Szlęzak Kancelaria Radców Prawnych i Adwokatów	22 191 219,00	285
3	Thedy & Partners	15 202 057,00	600
4	Advicero Nexia	14 175 000,00	390
5	KNDP Kolibski, Nikończyk, Dec i Partnerzy	13 575 712,64	468
6	SSW Tax	DWR	350
7	Domański Zakrzewski Palinka	10 687 960,00	bd.
8	Rymarz, Zdort, Maruta, Wachta, Gasiński, Her i Wspólnicy	9 836 292,00	150
9	ASB Tax	8 575 605,27	293
10	K.R. Group Tax	6 885 525,80	249
11	Taxpoint	DWR	
12	Grupa PKF Polska	6 453 002,09	279
13	Grupa Kancelarii Prawnych Skarbiec	6 433 551,41	bd.
14	Mariański Group Kancelaria Prawno-Podatkowa	6 389 719,35	386
15	Gekko Taxens Doradztwo Podatkowe	DWR	(DWR)
16	BTTP	5 853 848,37	bd.
17	Staniek&Partners	5 420 082,61	bd.
18	TLA Smoczyński Koniewski Doradztwo Podatkowe	4 840 843,99	157
19	Parulski i Wspólnicy, Szymon Parulski Wojciech Krok, Doradcy podatkowi	4 719 517,92	69
20	Sendero	4 457 521,41	136
21	Kancelaria Skłodowscy	4 340 000,00	1784
22	DORADCA Zespół Doradców Finansowo-Księgowych (Lublin)	3 953 687,39	ok. 700
23	Sowiśło Topolewski Kancelaria Adwokatów i Radców Prawnych	3 745 823,00	708
24	ATA TAX	3 710 070,13	223
25	HWW Hewelt Wojnowski Lindner i Wspólnicy	3 400 142,88	306
26	Independent Tax Advisers Doradztwo Podatkowe	3 314 705,96	104
27	UHY ECA	3 283 514,03	138
28	WWP - Widacki, Widacka, Podosiedlik Kancelaria Prawna	2 914 081,79	166
29	Grupa Gumułka	2 864 679,30	51
30	Tributis Group	2 851 470,70	bd.
31	DMS TAX	2 784 767,00	260
32	BTLA TAX	2 386 071,70	bd.
33	DBO Polska	2 384 921,61	bd.
34	GLC Advisory Szymik, Kubista, Mikuła	2 311 734,05	313
35	Zimny Doradcy Podatkowi	2 276 170,00	220
36	Von Zanthier & Dachowski Kancelaria Prawnicza	2 200 000,00	bd.
37	TL HUB Chłosta Kołodziejczyk Matuszczak	2 079 964,30	ok. 60
38	GESSEL, KOZIOROWSKI Kancelaria Radców Prawnych i Adwokatów	DWR	95
39	LITIGATO Spory podatkowe Kancelaria Prawno-Podatkowa Wojciech Pławiak	1 622 141,46	371
40	Chojnacka & Łagowski Doradcy Podatkowi	1 532 008,28	161
41	KMS Skibicki	1 281 779,96	135
42	NGL Tax	1 266 726,79	51
43	KrafTax	934 345,00	149
44	Kancelaria Adwokacko-Podatkowa Prof. dr hab. Henryka Dzwonkowskiego	597 825,56	ok. 120
45	UPCS Advisory	145 350,00	bd.
<b>Firmy zatrudniające od 0 do 2 osób z uprawnieniami</b>			
1	GREENBERG TRAUIG Nowakowska-Zimoch Wysockiński	DWR	171
2	Instytut Cen Transferowych	3 366 139,00	228
3	Gide Tokarczuk Grześkowiak Sadownik	DWR	50
4	ZT TAX - A.J. Żmuda-Trzebiatowscy Doradztwo Podatkowe	1 541 471,47	65
5	GPSW Grupa Pawlik Szowa i Wspólnicy (dawniej Grupa ECCOM)	1 196 846,00	161
6	FTAX Filip Biegun	532 382,00	52
7	Sławomir Zieleń i Wspólnicy	374 779,13	255
8	Kancelaria Doradztwa Podatkowego Wojciech Serafiński	373 174,00	158
9	Tax-US podatki, doradztwo Zbigniew Błaszczuk	269 099,77	31
10	Kancelaria Prawnicza Artur M. Brzeziński Doradca Podatkowy	266 015,19	375
11	Taxonity	169 138,00	12
12	Doradca Podatkowy Przemysław Więcek	143 064,43	202
13	Kancelaria Doradztwa Podatkowego Rafał Styczyński	99 000,00	bd.



## Nagrody za programy współdziałania

Crido i Deloitte ex aequo zwyciężyły w kategorii doradztwo podatkowe w zakresie ESG. Kapituła uhonorowała drugim miejscem PwC, a trzeciej nagrody nie przyznała.

Obie zwycięskie firmy mają na koncie doprowadzenie do zawarcia porozumień podatkowych w ramach programu współdziałania. Sukcesy te zwróciły szczególną uwagę kapituły i zdecydowały o przyznaniu równorzędnej pierwszej nagrody.

Crido może pochwalić się m.in. wsparciem w wynegocjowaniu i zawarciu pierwszego porozumienia podatkowego z Szeffem Krajowej Administracji Skarbowej. Ponieważ ani przepisy podatkowe, ani wytyczne nie zawierały żadnych wskazówek co do ścieżki postępowania w takich sprawach, pomysły i działania Crido mogą mieć przełożenie na całą dalszą praktykę stosowania i dokumentowania tego instrumentu podatkowego. Firma Deloitte Doradztwo Podatkowe Dąbrowski i Wspólnicy zaś udziela kompleksowego wsparcia jednemu z największych polskich podatników w przygotowaniu do przystąpienia do programu współdziałania. Działania te doprowadziły do podpisania umowy o współdziałaniu w 2023 r. W ramach programu przede wszystkim określono oczekiwania w zakresie transparentności funkcji podatkowej i jej roli w ramach całej organizacji, a także zasad zarządzania ryzykiem.

Lista sukcesów obu nagrodzonych firm jest jednak dłuższa. Crido opracowało i wdrożyło model zarządzania funkcją podatkową dla dużych podatników (osiągających przychody przekraczające 50 mln euro). Dla jednego nich przeprowadziło kompleksową weryfikację istniejącego sposobu zarządzania podatkami (procesów, procedur), a następnie opracowało i zaproponowało mapę drogową zbudowania dojrzałego modelu zarządzania funkcją podatkową i ryzykami podatkowymi, zgodną z wymogami dla uczestników programu współdziałania. Projekt wymagał połączenia kompetencji podatkowych i audytu wewnętrznego. Sukcesem Crido było również przygotowanie pierwszego w Polsce kom-

pleksowego opracowania podatkowego dla funduszu inwestycyjnego, które pozwoliło zbudować dojrzałe zarządzanie funkcją podatkową w jego spółkach oraz raportować obszar podatkowy zgodnie z unijnymi wymogami dotyczącymi ESG dla tzw. zielonych funduszy inwestycyjnych (green funds).

Deloitte ma na koncie audyt przestrzegania zasad należytej staranności podatkowej przez podmioty działające w imieniu klienta na obszarze całego kraju na podstawie umowy agencyjnej. Wyniki audytu zaowocowały nie tylko raportem z identyfikacją nieprawidłowości, lecz także opracowaniem listy najlepszych praktyk, które zostały wdrożone przez agentów. Uwzględniono przy tym ograniczenia wynikające z regulacji dotyczących prawa ochrony konkurencji oraz formułowanych na ich podstawie wytycznych Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów. Sukcesem Deloitte w 2023 r. było również wdrożenie narzędzia technologicznego o nazwie Due Care, wspomagającego zarządzanie ryzykiem podatkowym.

Drugie miejsce przypadło PwC, o czym również zdecydowały działania skierowane na uczestnictwo klienta w programie współdziałania. Ekspert PwC ocenili poziom wdrożenia Ram Wewnętrznych Nadzoru Podatkowego (RWNP) oraz prawidłowość rozliczeń poszczególnych podatków (m.in. CIT, VAT, PIT, akcyzy, cła itp.) za okres prawie trzech lat u klienta z branży energetyczno-paliwowej. Na podstawie zebranych informacji powstał raport, który na moment badania pokazał gotowość klienta do przystąpienia do programu. Lista sukcesów PwC jest dłuższa i obejmuje m.in. kompleksowe wsparcie systemu zarządzania podatkami przez sformalizowanie ram zarządzania funkcją podatkową u klienta działającego w branży logistyki surowców energetycznych o strategicznym znaczeniu dla bezpieczeństwa energetycznego kraju.

# Fundacja rodzinna jest z nami od niemal roku

**Fundacja rodzinna cieszy się dużym zainteresowaniem. To jeden z hitów 2023 r. Z pewnością będzie to także hit lat kolejnych – wszak do tej pory zostało zarejestrowanych niemal 1000 fundacji.**



PAWEŁ  
TOMCZYKOWSKI

partner zarządzający  
w kancelarii Tomczykowski  
Tomczykowska

Ustawa o fundacji rodzinnej została uchwalona ponad rok temu. Jest to wystarczający czas, aby zdobyć się na pewne refleksje, a więc... w telegraficznym skrócie:

## Po co nam to było?

Przede wszystkim – i co najważniejsze – należy się cieszyć, że ustawa o fundacji rodzinnej w ogóle jest. Przez wiele lat nie było do końca przesądzone, jakie będą losy projektu, który został przygotowany jeszcze w 2018 r. Konieczność zaproponowania przedsięwzięcia dobrego narzędzia sukcesyjnego była jednak na tyle istotna, że po ponad pięciu latach prac efekt wreszcie nadszedł.

Fundacje rodzinne mają służyć gromadzeniu rodzinnych aktywów i ich ochronie przez pokolenia. Mają też instytucjonalnie strukturyzować sukcesję – czy to w biznesie operacyjnym (spółki, nieruchomości), czy to w odniesieniu do aktywów płynnych. Aż tyle i tylko tyle. I właśnie dlatego trzeba to powtarzać jak mantrę: nie powinny one być wykorzystywane do agresywnego planowania podatkowego (o czym dalej).

## Czy coś można zmienić?

Ustawa o fundacji rodzinnej zagwarantowała nowej instytucji naprawdę dobre środowisko w zakresie ochrony mienia, możliwości prowadzenia działalności gospodarczej oraz opodatkowania samej fundacji i jej beneficjentów. Czy są jakieś mankamenty, które można zaobserwować po niemal roku jej funkcjonowania?

Przede wszystkim należy zaakcentować kwestie praktyczne. A najważniejszą z nich jest zbyt długie oczekiwanie na rejestrację fundacji przez Sąd Okręgowy w Piotrkowie Trybunalskim. Obecnie to około czterech miesięcy. Z technicznymi czy personalnymi przyczynami tego stanu rzeczy musi poradzić sobie sam sąd – w żadnym wypadku negatywnych konsekwencji nie powinni doświadczać fundatorzy czy beneficjenci. Krótko mówiąc, czas oczekiwania powinien być znacznie skrócony.

Ponadto, brak jest wciąż rejestru online fundacji rodzinnych – ograniczenia techniczne były zrozumia-

łe w chwili uchwalania ustawy (styczeń 2023 r.), ale czas, który już upłynął, powinien być wystarczający, aby sprostać takim wyzwaniom. Jest to bardzo dolegliwe i bez wątpienia wydłuża sam proces rejestracji.

Brak jest też powiązania rejestru fundacji rodzinnych z Krajowym Rejestrem Karnym dla celów badania karalności członków organów fundacji rodzinnych (takie badanie to wymóg ustawowy). Niepotrzebnie wydłuża to i komplikuje proces składania wniosków o rejestrację.

A kwestie merytoryczne? Polska fundacja rodzinna jest podatnikiem specyficznym – korzysta ze zwolnienia podmiotowo-przedmiotowego w podatku CIT, a zarazem pełni funkcję podatnika i płatnika w zakresie świadczeń wypłacanych beneficjentom. To ją odróżnia od fundacji działających w innych europejskich krajach – tam bowiem podatnikami są beneficjenci świadczeń (w Polsce dotyczy to wyłącznie członków dalszej rodziny i osób spoza rodziny). Mechanizm ten – w razie zmiany rezydencji podatkowej przez beneficjenta fundacji – skutkuje bardzo rygorystycznym opodatkowaniem wypłacanych świadczeń. Po raz pierwszy 15-proc. podatkiem u źródła w Polsce, a po raz drugi – podatkiem dochodowym w nowym kraju rezydencji beneficjenta.

Bardzo często ta dolegliwość będzie dotyczyć sytuacji, gdy dzieci fundatorów podejmą decyzję – chociażby po ukończeniu studiów za granicą – że przynajmniej przez jakiś czas będą mieszkać za granicą, tam będą pracować, a może założą rodzinę. Czy taka sytuacja naprawdę powinna być penalizowana przez podwójne opodatkowanie świadczeń? Poza tym tak skonstruowana fundacja w naszym kraju jest absolutnie nieatrakcyjna dla potencjalnych fundatorów z innych państw. A może warto by ich zainteresować polską instytucją, tak jak robią kraje od lat popularyzujące ideę fundacji rodzinnych wśród nierezydentów – chociażby Liechtenstein, Holandia czy Malta?

Druga sprawa to kwestia opodatkowania beneficjentów, którzy są zstępnymi fundatorów będących rodzeństwem. O polskich firmach rodzinnych zwykle myślimy przez pryzmat założycieli jako małżonków. Ale w wielu przypadkach założycielami poważnego biznesu było rodzeństwo. Bez wdawanie się w techniczne szczegóły – obecna treść ustawy o fundacji rodzinnej jest niesprawiedliwa w zakresie opodatkowania świadczeń wypłacanych na rzecz beneficjentów, którzy są zstępnymi rodzeństwa będącego fundatorami. Skutkuje to albo niechęcią do instytucji fundacji rodzinnej jako takiej, albo koniecznością omińnięcia obecnego reżimu podatkowego przez tworzenie wielu fundacji rodzinnych w konstelacjach, których mieniem będzie jedno wspólne rodzinne aktywo – np. udziały w tej samej spółce. Należy podkreślić, że w uzasadnieniach do każdego z trzech historycznych projektów ustawy o fundacji rodzinnej model opodatkowania beneficjentów fundacji rodzinnej zawsze jednoznacznie opierał się na jednej fundamentalnej zasadzie: opodatkowanie beneficjentów należących do rodziny fundatora nie powinno być bardziej dolegliwe niż w przypadku zasad przyjętych w podatku od spadków i darowizn. A to dlatego, że zawsze przyjmowano, iż z perspektywy obciążeń podatkowych beneficjentów fundacja rodzinna powinna być transparentna – tak jakby jej nie było.

Obecnie jednak mamy do czynienia z taką sytuacją, że niezależnie od tego, jak będą się układa-

ły między rodzeństwem proporcje wniesione do fundacji mienia, i tak zstępnymi rodzeństwa będą opodatkowani bardziej dolegliwie niż w przypadku podatku od spadków i darowizn. Po pierwsze, względem swoich rodziców dla potrzeb podatku od spadków i darowizn będą oni zawsze w tzw. grupie zerowej i dlatego skorzystają ze zwolnienia. Po drugie, względem swoich wujków i cioci dla potrzeb podatku od spadków i darowizn będą zaliczani do tzw. II grupy, w przypadku której stawki podatku to 7 proc., 9 proc. i maksymalna stawka – 12 proc.

Taka regulacja powoduje w mojej ocenie, że podatnicy – chcąc osiągnąć pełne zwolnienie – są systemowo motywowani do założenia odrębnej fundacji, w której fundatorem i beneficjentami będą wyłącznie osoby w relacji wstępny-zstępny. Z kolei takie rozwiązanie ma swoje konsekwencje biznesowe, organizacyjne, prawne i podatkowe. Oznacza m.in. na przyszłość konieczność podejmowania wspólnych decyzji przez kilka fundacji, jeśli majątek operacyjny był wcześniej własnością fundatorów tych różnych fundacji.

Kolejny postulat do rozważenia to sprawa opodatkowania fundacji rodzinnej tzw. podatkiem od przychodów z budynków. Jest to aksjologicznie niesprawiedliwe i systemowo niewłaściwe. Przepisy o tym podatku, jako minimalnym podatku dochodowym dla podatników posiadających nieruchomości komercyjne, pojawiły się w ustawach o podatkach dochodowych pod koniec 2017 r. Od samego początku były skonstruowane jako dodatkowe zobowiązanie podatkowe, ale – co najważniejsze – odliczane od podatku dochodowego obliczanego na zasadach ogólnych. A fundacja rodzinna jest z CIT co do zasady... zwolniona, więc i odliczać jej jest trudno. Nałożenie na fundacje rodzinne ww. podatku nie dość, że oznacza niesprawiedliwe traktowanie fundacji, to dodatkowo wypacza samą ideę tego podatku – z założenia miał on bowiem być podatkiem sankcyjnym, nakładanym na podatników zbyt agresywnie wykorzystujących prawo podatkowe.

## Co budzi obawy?

Mam jedną, ale fundamentalną obawę i zarazem troskę. Wielu przedsiębiorców i inwestorów zakłada fundacje rodzinne, wielu prawników oferuje doradztwo przy ich zakładaniu. Niestety w pewnych sytuacjach głównym motywem są korzyści podatkowe. By nie wchodzić w szczegóły: z oczywistych względów to może się zemścić w przyszłości. Niewłaściwe rozumienie aspektu sukcesyjnego fundacji rodzinnej, jej idei i celu samej ustawy, a w zamian wykorzystywanie jej do celów transakcyjnych może mieć negatywne konsekwencje. W skali mikro – stworzyć ryzyko zastosowania klauzuli ogólnej obojętnej prawa podatkowego. W skali makro – zmusić ustawodawcę do refleksji nad zasadami opodatkowania zarówno fundacji, jak i jej beneficjentów.

Inna sprawa to potencjalne wykorzystywanie fundacji rodzinnych przez polityków. Dlatego bezwzględnie należałoby dostosować wzory oświadczeń majątkowych do stanu prawnego po wejściu w życie ustawy o fundacji rodzinnej. To naprawdę nie jest skomplikowane...

Mimo tych kwestii optymistycznie patrzę na przyszłość fundacji rodzinnych w Polsce i cieszę się z ich sukcesu. To nowa jakość sukcesji. I niech tak zostanie.



Ustawa o fundacji rodzinnej zagwarantowała nowej instytucji naprawdę dobre środowisko w zakresie ochrony mienia, możliwości prowadzenia działalności gospodarczej oraz opodatkowania samej fundacji i jej beneficjentów