

Marcin Łupiński*

MOŻLIWOŚĆ STOSOWANIA MIĘDZYNARODOWEGO ARBITRAŻU PODATKOWEGO PRZEZ MIKRO, MAŁE I ŚREDNIE PRZEDSIĘBIORSTWA W KONTEKŚCIE OPTYMALIZACJI PODATKOWYCH KOSZTÓW WYKORZYSTANIA AUT OSOBOWYCH

DOI: 10.26399/meip.1(64).2019.07/m.lupinski

WPROWADZENIE

Artykuł poświęcony został analizie możliwości wykorzystania międzynarodowego arbitrażu podatkowego do optymalizacji podatkowych kosztów wykorzystania aut osobowych w działalności gospodarczej mikro, małych i średnich przedsiębiorstw. Wokół powyższego zagadnienia narosło wiele pytań i kontrowersji. Z jednej strony akcesja Polski do Unii Europejskiej umożliwiając nieobciążony cłem import używanych aut osobowych wytworzyła w kraju specyficzne warunki kształtowania się cen tego rodzaju środków transportu i jednocześnie wpłynęła na ceny oferowanych przez dealerów cen aut nowych. Z drugiej strony stale zmieniające się w trakcie ostatnich 30 lat krajowe przepisy podatkowe dotyczące rozliczania kosztów wykorzystania aut osobowych do celów gospodarczych, obciążenie rejestrowanych na terytorium Polski nowych aut osobowych podatkiem akcyzowym, rozbieżności dotyczące sposobu rozliczenia kosztów wykorzystania aut nabywanych oraz użytkowanych

* Marcin Łupiński – dr hab., profesor Uczelni Łazarskiego w Warszawie, Narodowy Bank Polski, doradca podatkowy, marcin.lupinski@lazarski.pl

w ramach leasingu w ujęciu bilansowym i podatkowym stały się przesłanką do podejmowania przez przedsiębiorców działań ograniczających wysokość zobowiązań podatkowych związanych z wykorzystaniem tego rodzaju aut. Jednocześnie w powszechnym obiegu funkcjonuje wiele opinii dotyczących możliwości wykorzystania w tym zakresie przez krajowych przedsiębiorców podmiotów gospodarczych zarejestrowanych w zagranicznych jurysdykcjach (głównie na terytoriach sąsiadujących z naszym krajem – Republiki Czeskiej lub Republiki Słowackiej).

Przyjęta przez autora hipoteza badawcza zakłada, że międzynarodowy arbitraż podatkowy może być stosowany w sposób skuteczny i zgodny z obowiązującymi regulacjami fiskalnymi od optymalizacji podatkowej w zakresie wykorzystania przez mikro, małe i średnie przedsiębiorstwo aut osobowych do celów działalności gospodarczej wyłącznie po spełnieniu przez krajowego podatnika wielu rygorystycznych warunków, obejmujących m.in. rzeczywiste prowadzenie działalności gospodarczej na terytorium kraju, gdzie zarejestrowany został podmiot, w ramach którego użytkowane jest auto osobowe, uwzględnienia w rachunku ekonomicznym kosztów prowadzenia tejże działalności za granicą oraz posiadania przez przedsiębiorcę dodatkowego marginesu środków finansowych w przypadku nabywania w Polsce aut rejestrowanych następnie poza jej terytorium niezbędnego do pokrycia przejściowych kosztów związanych z tego rodzaju transakcją.

Proces weryfikacji hipotezy został poprzedzony analizą pojęcia arbitrażu podatkowego. Poszukiwanie odpowiedzi na zadane pytanie badawczego zainicjowane zostało badaniem warunków ekonomicznych nabycia w Polsce auta osobowego na potrzeby działalności gospodarczej. W następnej kolejności zaprezentowano proces ewolucji otoczenia fiskalnego wykorzystania aut osobowych do celów gospodarczych w ciągu ostatnich 30 lat oraz przedstawiono kierunki aktualnie proponowanych zmian przepisów prawnych dotyczących tej materii. Zasadnicza część analizy została poświęcona prawnym i ekonomicznym warunkom wykorzystania podmiotu gospodarczego zarejestrowanego w zagranicznej jurysdykcji do optymalizacji zobowiązań podatkowych wynikających z wykorzystania auta osobowego. Kolejna część pracy obejmuje przegląd dostępnych Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) instrumentów mających na celu ograniczenie możliwości unikania bądź ograniczania zobowiązań podatkowych w związku z wykorzystaniem przez polskich przedsiębiorców aut osobowych. Rozdział ostatni zawiera podsumowanie wyników przeprowadzonej analizy oraz konkluzje.

1. MIĘDZYNARODOWY ARBITRAŻ PODATKOWY ORAZ MOŻLIWOŚĆ JEGO STOSOWANIA PRZEZ MIKRO, MAŁE I ŚREDNIE PRZEDSIĘBIORSTWA W ZAKRESIE OGRANICZENIA OBCIĄŻEŃ PODATKOWYCH ZWIĄZANYCH Z WYKORZYSTANIEM AUT OSOBOWYCH W DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ

Wejście Polski 1 maja 2004 roku do Wspólnoty Europejskiej stworzyło szerokiemu gronu krajowych przedsiębiorców możliwość stosowania strategii pozwalających na ograniczenie obciążeń fiskalnych z wykorzystaniem podmiotów gospodarczych zarejestrowanych w pozostałych krajach Unii Europejskiej (UE). Strategie te polegają m.in. na wykorzystaniu różnic w obowiązujących na terenie Polski oraz innych krajów UE przepisach prawa bilansowego oraz podatkowego, w szczególności ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o podatku od towarów i usług, wiążąc się również często z wykorzystaniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych pomiędzy Polską a większością krajów Wspólnoty. Jedną z takich strategii jest wykorzystanie międzynarodowego arbitrażu podatkowego (*cross-border tax arbitrage*), pod pojęciem którego rozumie się sytuację, gdy:

„(...) w dwóch jurysdykcjach odmiennie traktuje się ten sam problem podatkowy lub niekonsekwentnie charakteryzuje daną transakcję. Różnice w kwalifikacji dochodu, definicji źródła lub rezydencji albo możliwości zaliczenia wydatków do kosztów podatkowych (...) umiejętnie wykorzystane dają podatnikom okazję do zmniejszenia obciążenia podatkowego”¹.

Wśród przykładów stosowania tego rodzaju podejścia można wymienić wykorzystanie do finansowania bieżącej działalności hybrydowych instrumentów finansowych, powoływanie spółek o dwóch (wielu) rezydencjach podatkowych (m.in. możliwość korzystania z prawa do podwójnego odliczania strat lub też powoływanie spółek o jednej rezydencji podatkowej w jurysdykcji, w której możliwe jest bardziej korzystne niż w Polsce kwalifikowanie kosztów związanych z zakupem aut osobowych i ich bieżącym wykorzystywaniem na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej).

Obniżanie w ramach międzynarodowego arbitrażu podatkowego wysokości zobowiązań podatkowych, przy literalnym stosowaniu się do reguł prawa bilansowego oraz podatkowego w poszczególnych krajach Wspólnoty i przy rzeczywistym prowadzeniu działalności gospodarczej w ramach powołanych podmiotów, nie jest z reguły traktowane przez administrację skarbową jako

¹ H. Litwińczuk (red.), P. Karwat, W. Pietrasiewicz, K. Tetlak, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 405.

agresywna optymalizacja podatkowa. Stosowanie arbitrażu podatkowego nie powinno więc zasadniczo powodować ewentualnych negatywnych konsekwencji finansowych dla stosujących je podmiotów gospodarczych oraz konsekwencji karnych i karno-skarbowych dla kierownictwa tychże jednostek. Niemniej jednak powszechność stosowania przedstawionego schematu do zakładania dedykowanych spółek wyłącznie na potrzeby korzystnego rozliczania kosztów zakupu i wykorzystania aut osobowych coraz częściej przyciąga uwagę krajowej oraz zagranicznej administracji skarbowej i staje się przesłanką do podejmowania przez organy tej administracji działań mających na celu ograniczenie korzyści podatkowych wynikających ze stosowania tego rodzaju schematu. W przypadku Polski działania organów podatkowych mogą opierać się na wprowadzonych w 2016 r. klauzulach o unikaniu opodatkowania, z wykorzystaniem stworzonych w ciągu kilku ostatnich lat rozwiązań informatycznych² (m.in. system analizy jednolitych plików kontrolnych – JKP, Centralny Rejestr Podatników, system STIR).

2. MAKROEKONOMICZNE TŁO MIĘDZYNARODOWEGO ARBITRAŻU PODATKOWEGO W ZAKRESIE WYKORZYSTANIA DO CELÓW GOSPODARCZYCH AUT OSOBOWYCH

W niniejszej części artykułu naszkicowane zostaną makroekonomiczne warunki obrotu autami osobowymi w Polsce funkcjonujące w ciągu ostatnich 15 lat. Analiza wspomnianego tła makroekonomicznego pozwala na dotarcie do źródeł bodźców wpływających na podejmowanie przez krajowe podmioty decyzji o optymalizacji podatkowej wykorzystania tego rodzaju środka transportu w działalności gospodarczej. W przedmiotowym zakresie należy przede wszystkim zwrócić uwagę, że wynikająca ze wstąpienia Polski w 2004 roku do Unii Europejskiej eliminacja ceł importowych na sprowadzane z pozostałych krajów Wspólnoty środki transportu, w tym auta osobowe, spowodowała skokowy wzrost liczby tego rodzaju aut wprowadzonych na krajowy rynek³. W latach 2004–2017 roczna liczba importowanych aut osobowych przekraczała każdorazowo 600 000 sztuk, przy czym dwukrotnie (w latach 2008 i 2016) do Polski sprowadzono rocznie ponad milion aut używanych (rysunek 1).

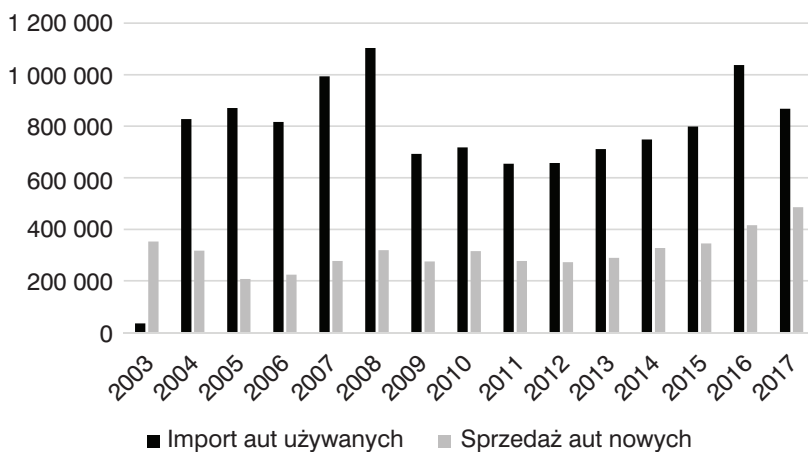
² M. Macudzyński, *System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej (STIR) – nowe narzędzie zwalczania wyłudzeń skarbowych*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu”, nr 3 (6), 2018, s. 73.

³ K. Krzak, *Skutki akcesji Polski do UE dla branży samochodowej*, Raport 224, Kancelaria Sejmu, Biuro Studiów i Ekspertyz, Warszawa 2004, s. 10.

Jednocześnie w latach 2004–2015 sprzedaż nowych aut osobowych w Polsce kształtowała się na poziomie niższym niż przed akcesją naszego kraju do Unii Europejskiej. Jak wynika z analizy wskaźnikowej (por. rysunek 2), w zależności od okresu liczba używanych aut importowanych była od ok. 2 do ok. 4 razy wyższa od liczby sprzedanych aut nowych.

Rysunek 1

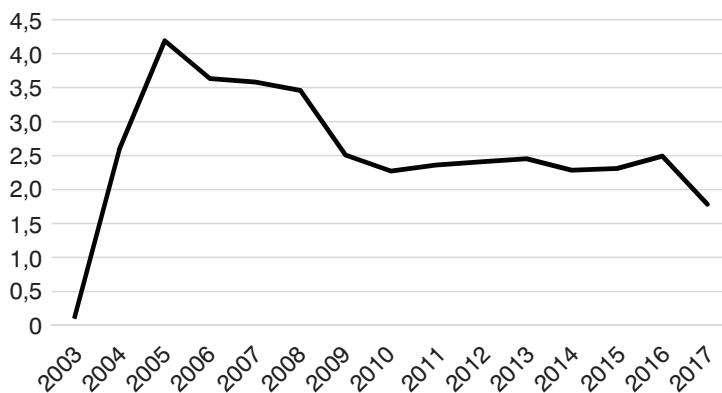
Sprzedaż nowych aut osobowych i import do Polski używanych aut osobowych w latach 2003–2017



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych CEPIK.

Rysunek 2

Współczynnik liczby używanych aut importowanych do Polski do liczby nowych aut sprzedanych w latach 2003–2017



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych CEPIK.

Analizując przedstawione dane statystyczne, można więc skonstatować, że znaczący udział w rynku relatywnie tanich używanych aut pochodzących z importu wygenerował silną negatywną presję na wielkość popytu na oferowane przez dealerów często kilka bądź nawet kilkunastokrotnie droższe auta nowe⁴. Stało się to przesłanką do obniżenia cen sprzedaży nowych aut osobowych oferowanych na polskim rynku w stosunku do cen analogicznych modeli oferowanych na rynkach pozostałych krajów UE.

3. EWOLUCJA OTOCZENIA FISKALNEGO GOSPODARCZEGO WYKORZYSTANIA AUT OSOBOWYCH W LATACH 1993–2018

Zgodnie z przepisami ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku dochodowym od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym⁵ w przypadku nabycia aut osobowych przedsiębiorcom nie przysługiwała możliwość odliczenia naliczonego VAT lub zwrotu różnicy podatku należnego i naliczonego. Natomiast przy nabyciu aut innych niż osobowe możliwość odliczenia naliczonego VAT przysługiwała, w sytuacji gdy dopuszczalna ładowność takiego auta wynosiła co najmniej 500 kg lub odsprzedaż, bądź też oddanie w odpłatne używanie pojazdu było przedmiotem działalności gospodarczej podatnika. Ponadto w przypadku aut osobowych oraz innych aut o ładowności mniejszej niż 500 kg wyłączono możliwość obniżenia kwoty podatku należnego lub zwrotu różnicy podatku należnego i naliczonego od paliw stosowanych do ich napędzania. Jednocześnie zgodnie z załącznikiem do przedmiotowej ustawy podatkiem akcyzowym objęto wszystkie samochody osobowe, upoważniając jednocześnie Ministra Finansów do ewentualnego zwolnienia niektórych ich rodzajów w drodze rozporządzenia. W 1993 r. decyzją Ministra Finansów z konieczności zapłaty akcyzy zostały zwolnione pojazdy, których wartość celna (nieuwzględniająca cła, podatku od towarów i usług oraz marż handlowych) nie przekraczała 10 000 ECU. W 1994 r. kwota graniczna została zmniejszona do 7000 ECU, a dwa lata później określona na poziomie 7500 ECU.

⁴ Ł. Małys, R. Przybylski, *Otoczenie konkurencyjne przedsiębiorstw branży motoryzacyjnej w Polsce*, [w:] M. Łuczak, Ł. Małys (red.), *Współczesne koncepcje i trendy w branży motoryzacyjnej*, Wydawnictwo Advertiva, Poznań 2016, s. 44; R. Berckhan, *Pomiar wyników w branży motoryzacyjnej*, [w:] M. Łuczak, Ł. Małys (red.), *Współczesne koncepcje i trendy...*, *op. cit.*, s. 84.

⁵ Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50 ze zm.).

Z dniem przystąpienia Polski do Unii Europejskiej omówione powyżej przepisy ustawy o podatku od towarów i usług zostały zastąpione nowymi regulacjami⁶, na gruncie których przedsiębiorcom nabywającym auta osobowe oraz inne auta o dopuszczalnej ładowności określonej specjalnym wzorem (tzw. wzór Lisaka) przysługiwało odliczenie od należnego VAT 50% wskazanej na fakturze kwoty tego podatku, jednak w kwocie nie większej niż 5000 zł. Analogiczne zasady objęły rozliczenie do celów podatkowych części raty wynikającej z VAT naliczonego od ceny netto auta związanej z zawartymi umowami leasingu operacyjnego. Ponadto ustawodawca przyjął, że w przypadku aut osobowych i innych aut o dopuszczalnej ładowności mniejszej niż 500 kg nie będą możliwe pomniejszenia kwoty podatku należnego o wartość podatku naliczonego w związku z nabyciem paliw.

Kolejna nowela regulacji podatkowych wprowadzona została od dnia 22 sierpnia 2005 r. (ustawą z dnia 21 kwietnia 2005 roku o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw). Zgodnie z nowym brzmieniem przepisów podatnikowi nabywającemu auto osobowe o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony przysługiwało prawo do odliczenia naliczonego VAT stanowiącego równowartość 60% kwoty podatku określonej w fakturze lub kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów albo też kwoty podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, przy czym jako górny limit odliczenia określono na 6000 zł. Jednocześnie wprowadzono wiele wyłączeń od opisanej powyżej zasady ogólnej, m.in. możliwość odliczenia pełnej kwoty podatku naliczonego w przypadku „pojazdów samochodowych mających jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą”.

W następnych latach miały miejsce zdarzenia określające nowe ramy regulacyjne określające sposób rozliczania podatku od towarów i usług przy nabyciu auta osobowego w celu wykorzystania do prowadzenia działalności gospodarczej. 1 stycznia 2007 r. aktem prawnym określającym sposób obciążenia działających na terenie UE przedsiębiorców podatkiem od wartości dodanej stała się Dyrektywa Rady Europejskiej 2006/112/WE⁷. Oprócz tego

⁶ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 ze zm.).

⁷ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, OJL 347, 11.12.2006, s. 1–118.

wyrokiem z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07⁸ (dot. krajowej spółki Magoora) Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) rozstrzygnął, że wraz z akcesją do Unii Europejskiej nasz kraj, wbrew obowiązującemu wówczas prawodawstwu unijnemu, zmienił na niekorzyść podatników przepisy VAT dotyczące odliczenia podatku naliczonego przy zakupie paliwa do samochodów firmowych, co uniemożliwiło podatnikom odliczanie podatku naliczonego przy nabywaniu paliwa do samochodów zgodnie z zasadami obowiązującymi do 30 kwietnia 2004 roku.

Ponadto w 2009 roku zostały znowelizowane przepisy dotyczące sposobu naliczania podatku akcyzowego od aut osobowych w przypadku ich nabycia w kraju, nabycia wewnątrzspółnotowego bądź importu. Na podstawie art. 100 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 roku o podatku akcyzowym⁹ stawkę tego podatku uzależniono wyłącznie od pojemności silnika auta i określono na poziomie:

- 3,1% wartości auta z silnikiem o pojemności mniejszej lub równej 2000 cm³,
- 18,6% wartości auta z silnikiem o pojemności większej niż 2000 cm³.

Wspomniany wyrok TSUE z grudnia 2008 r. zainicjował w Polsce prace nad nowelizacją ustaw o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym, która została ostatecznie przyjęta 16 grudnia 2010 r. Na podstawie art. 3 ust. 1 znowelizowanej ustawy w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2012 r. nabycie samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony uprawniało do określenia kwoty podatku naliczonego na poziomie 60% kwoty podatku VAT wskazanego w fakturze lub kwoty podatku należnego wynikającego z wewnątrzspółnotowego nabycia towarów lub kwoty podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca. Górny limit odliczenia pozostawiono na poziomie 6000 zł. W przypadku aut spełniających powyższe kryteria wyłączono możliwość obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego w związku z nabywaniem przez podatników paliw wykorzystywanych do ich napędu. Jednocześnie stosownie do treści art. 3 ust. 2 referowanego aktu prawnego z powyższych ograniczeń wyłączono wiele pojazdów samochodowych spełniających wymagania potwierdzone zaświadczeniem oraz adnotacją w dowodzie rejestracyjnym wprowadzoną

⁸ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 22 grudnia 2008 r. Magoora sp. z o. o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Krakowie, InfoCuria, <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=pl&num=C-414/07> [dostęp: 09.11.2018].

⁹ Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11 ze zm.).

na podstawie dodatkowego badania technicznego przeprowadzonego przez okręgową stację kontroli pojazdów.

Dodatkowo, począwszy od 1 stycznia 2011 roku (w związku z wejściem w życie ustawy o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej z dnia 26 listopada 2010 r. określającej m.in. brzmienie art. 146a pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług), nastąpiła zmiana z 22% do 23% stawki podstawowej podatku VAT, którym objęte jest nabycie na terenie Polski pojazdów samochodowych przez finalnych klientów.

17 grudnia 2013 r. została wydana decyzja wykonawcza Rady Europy upoważniająca Polskę do wprowadzenia środków stanowiących odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹⁰. W ramach przedmiotowego odstępstwa nasz kraj został upoważniony do ograniczenia prawa do odliczenia 50% VAT od zakupu, nabycia wewnątrzwspólnotowego, przywozu, wynajmu lub leasingu silnikowych pojazdów samochodowych, a także VAT naliczonego w związku z wydatkami dotyczącymi tych pojazdów, jeśli nie były one używane wyłącznie do celów działalności gospodarczej. Do krajowego ustawodawstwa decyzja ta została zaimplementowana ustawą z dnia 1 stycznia 2014 r. W ramach przepisów przedmiotowej ustawy jako pojazdy samochodowe zdefiniowano środki transportu w rozumieniu przepisów ustawy o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony. Ponadto zostało przyjęte, że ograniczenie odliczenia w wysokości 50% VAT nie dotyczyło tego podatku naliczonego w stosunku do zakupu bądź leasingu auta, używanego do celów w całości związanych z działalnością gospodarczą. Oprócz tego wskazano enumeratywnie katalog wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, z tytułu których odliczenie podatku naliczonego podlega ograniczeniom do wysokości 50%. W ramach wspomnianej listy wymienione zostały wydatki związane z nabywaniem przez podatników paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu, wykorzystywanych do ich napędzania. Po raz kolejny prowadzono również wyjątki pozwalające podatnikowi na odliczenie VAT naliczonego z faktur dokumentujących zakup bądź leasing oraz wydatki związane z użytkowaniem pojazdu samochodowego w pełnej wysokości, w przypadku gdy pojazdy samochodowe będą:

- a) wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika lub
- b) konstrukcyjnie przeznaczone do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą, jeżeli z dokumentów wydanych na podstawie przepisów o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie.

¹⁰ A. Bartosiewicz (red.), *VAT. Komentarz 2014*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 914.

W ramach znowelizowanych w 2014 roku przepisów ustawy o podatku od towarów i usług sprecyzowano również, że za pojazdy samochodowe wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika uznawane są pojazdy m.in. w sytuacji gdy sposób ich wykorzystywania, zwłaszcza określony w ustalonych przez podatnika zasadach jego używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną dla tego pojazdu ewidencją przebiegu, wyklucza jego użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą (konieczność prowadzenia tzw. kilometrówki).

Uzupełniając przedstawione tło zmian legislacyjnych dotyczących możliwości odliczania podatku naliczonego przy zakupie auta osobowego, należy również pokrótce opisać konsekwencje podatkowych zasad uznawania odpisów amortyzacyjnych za koszty uzyskania przychodu. Choć bowiem przyjmując auto osobowe do ewidencji środków trwałych podatnik zgodnie z art. 16g ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej updog)¹¹ (ewentualnie art. 22g ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych¹² (dalej updof) ustalał jego wartość zgodnie z ceną nabycia (wskazaną na fakturze zakupu) powiększoną ewentualnie o koszty powiązane z tą transakcją, a poniesione do dnia przekazania środka trwałego do używania i właśnie na bazie tej kwoty ustalał wartość odpisów amortyzacyjnych do celów bilansowych, to jednak za podatkowe koszty uzyskania przychodu zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 4 updog (odpowiednio art. 23 ust. 1 pkt 4 updof) można było uznać wyłącznie odpisy amortyzacyjne od wartości samochodu nieprzekraczającej kwoty 20 000 euro (limit wprowadzony w 2002 r., w 2018 r. dla aut elektrycznych przyjęto powyższy limit podwyższony o 50%) przeliczonej według średniego kursu złotego względem tej waluty ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski w dniu przekazania auta do użytkowania. Część podatników nabywająca auta osobowe o wartości przekraczającej 20 000 euro (obecnie ok. 85 000 zł) obchodziła to ograniczenie stosując w okresie ich wykorzystania na cele prowadzonej działalności gospodarczej istotnie obniżone stawki odpisów amortyzacyjnych (np. do poziomu 0,1%), a następnie zaliczając do kosztów uzyskania przychodów przy sprzedaży tego auta jego „nieumorzoną część wartości początkowej”, stanowiącą różnicę pomiędzy wartością początkową a sumą dokonanych odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1 updog¹³.

¹¹ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1992 r. Nr 21, poz. 86 ze zm.).

¹² Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350 ze zm.).

¹³ Interpretacja dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 15 lipca 2011 r. (IPTPB3/423-32/11-4/MF) oraz interpretacja dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 25 listopada 2016 r. (1462-IPPB6.4510.567.2016.1.AG).

Jednak znacznie bardziej popularnym rozwiązaniem optymalizacyjnym, pozwalającym jednocześnie przedsiębiorcy na zaangażowanie znacznie mniejszych środków własnych, była praktyka zawierania przez podatników umów leasingu operacyjnego. Na podstawie tego rodzaju kontraktu finansujący zakup auta (leasingodawca) dokonywał jego amortyzacji, natomiast leasingobiorca miał możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu rat leasingowych oraz określonych w zawartym kontrakcie opłat i prowizji, co pozwalało na ustalenie podstawy opodatkowania na poziomie niższym, niż w przypadku zaliczenia pełnej wartości początkowej auta. W przypadku leasingu podatnik odnosił ponadto dodatkowe korzyści ze znacznie krótszego okresu zaliczenia wydatków związanych z nabyciem auta w poczet kosztów uzyskania przychodów. Co do zasady ustawy okres amortyzacji auta osobowego nie może być bowiem krótszy niż 5 lat, natomiast minimalny okres, na który może zostać zawarta umowa leasingu operacyjnego (po spełnieniu grupy warunków), wynosi jedynie 40% tego okresu, czyli 2 lata (po którym to okresie niejednokrotnie następował odkup przedmiotu leasingu za 1–2% wartości przez przedsiębiorcę lub jego pracownika do ich majątku osobistego). Nietrudno więc zauważyć, że tego rodzaju preferencyjne ustalenie zasad podatkowych dla leasingu operacyjnego aut o wartości początkowej przekraczającej równowartość 20 000 euro prowadziło, wraz z rosnącymi cenami preferowanych przez przedsiębiorców aut, do znaczącego wzrostu zainteresowania przedsiębiorców tą formą finansowania wykorzystania aut osobowych w firmach, stałego wzrostu wartości rynku usług leasingowych oraz wzrostu przychodów firm leasingowych.

4. KIERUNKI PROPONOWANYCH ZMIAN OTOCZENIA FISKALNEGO WYKORZYSTANIA AUT OSOBOWYCH NA POTRZEBY PROWADZONEJ DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ

W 2017 roku resort finansów rozpoczął pracę nad nowelizacją przepisów updop i updof regulujących podatkowe aspekty rozliczania przez przedsiębiorców zakupu, leasingu, amortyzacji oraz bieżących kosztów związanych z używaniem aut osobowych na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej. Zgodnie z finalną treścią przyjętego przez Sejm 23 października 2018 r. rozwiązania¹⁴ w przypadku aut osobowych wykorzystywanych zarówno do

¹⁴ Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 2193).

celów prywatnych, jak i na potrzeby prowadzenia działalności gospodarczej, utrzymano możliwość odliczenia przy nabyciu tego rodzaju środka transportu równowartości 50% naliczonego podatku od towarów i usług. Natomiast w odniesieniu do aut osobowych wykorzystywanych wyłącznie do celów prowadzenia działalności gospodarczej zachowano możliwość odliczenia pełnej kwoty naliczonego VAT.

W drugim przypadku, również tak jak dotychczas, wykazanie sposobu wykorzystania auta osobowego będzie leżało w gestii przedsiębiorcy prowadzącego ewidencję przebiegu pojazdu. Podatnik, który zdecyduje się na wykorzystanie zakupionego auta osobowego wyłącznie do celów prowadzonej działalności gospodarczej, będzie mógł rozpoznać jako koszty uzyskania przychodu 100% kosztów związanych z jego bieżącą eksploatacją (a więc również w zakresie wydatków związanych z zakupem paliwa do przedmiotowego auta). Przy podatkowym kwalifikowaniu kosztów użytkowania aut osobowych (również paliwa) w trybie mieszanym zostało wprowadzone ograniczenie na poziomie 75%.

We wprowadzanych do obrotu prawnego przepisach w istotny sposób zmieniono zasady amortyzacji aut osobowych, zrównując jednocześnie ograniczenia dotyczące górnego limitu odpisów amortyzacyjnych w przypadku zakupu oraz leasingu pojazdu. Limit amortyzacji z obecnej równowartości 20 000 euro w złotych polskich został podwyższony do 150 000 zł dla pojazdów z silnikiem spalinowym lub hybrydowym oraz do 225 000 zł dla pojazdów z napędem elektrycznym. Tak jak wspomniano wcześniej, analogicznymi ograniczeniami objęty został leasing operacyjny aut osobowych, przy czym w przypadku zawarcia tego rodzaju kontraktu przez przedsiębiorcę koszty eksploatacji przedmiotu leasingu nie będą objęte limitem zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów na poziomie 75% (jakkolwiek zastrzeżono, że jeśli z treści umowy leasingu wynikać będzie, że w ramach opłat należnych leasingodawcy rozliczane będą również opłaty eksploatacyjne, to przedmiotowa część opłat będzie objęta 75% limitem).

W kontekście zaproponowanych zmian ujednocwiających podatkowe zasady rozliczania przed przedsiębiorców leasingu aut osobowych należy również wspomnieć o wejściu w życie 1 stycznia 2019 r. Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej nr 16 (MSSF 16) zastępującego obecnie regulacje zawarte w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości nr 17 (MSR 17)¹⁵. Zgodnie z regulacjami obowiązującymi do końca

¹⁵ T. Iwanowicz, *Wprowadzenie standardu MSSF 16 oraz jego przewidywany wpływ na sytuację majątkową i finansową spółek notowanych na GPW*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 97 (153), 2018, s. 47.

2018 r. notowane na warszawskiej Giełdzie Papierów Wartościowych spółki uprawnione były do klasyfikowania zawartych umów leasingu w zależności od cech tychże umów wskazanych w MSR 17 i własnych potrzeb jako umowy leasingu operacyjnego lub finansowego (m.in. w celu ograniczenia wysokości zobowiązań podatkowych, by finalnie wykazać wyższy wynik finansowy). W przypadku zakwalifikowania konkretnego kontraktu jako umowy leasingu operacyjnego nie był on ujmowany w bilansie spółki, natomiast w rachunku zysków i strat wykazywane były bieżące realizowane przez spółkę płatności związane z postawionym do jej dyspozycji aktywem. Z kolei, gdy przyjęte zostało, że dana umowa ma cechy leasingu finansowego, kwota będąca równowartością minimalnych opłat leasingowych była uwzględniana po stronie pasywów spółki, natomiast po stronie aktywnej jej bilansu rozpoznawane było użytkowane aktywo trwałe.

Zgodnie z MSSF 16 podmioty zobowiązane do jego stosowania będą musiały począwszy do 1 stycznia 2019 roku klasyfikować wszelkie umowy leasingu zgodnie ze schematem umowy leasingu finansowego. Skutkiem tego stanu rzeczy będzie konieczność rozpoznania prawa do użytkowania przedmiotu leasingu jako składnika aktywów leasingobiorcy oraz bieżącej wartości przyszłych płatności wynikających z zawartej umowy leasingowej jako składnika pasywów. W ramach rachunku zysków i strat raty płatności z tytułu kontraktu leasingu operacyjnego, wykazywane dotychczas jako koszty usług obcych, będą ujmowane dwuskładnikowo jako odpisy amortyzacyjne oraz koszty płaconych odsetek.

5. ANALIZA MOŻLIWOŚCI WYKORZYSTANIA ZAGRANICZNYCH JURYSDYKCJI DO OPTIMALIZACJI PODATKOWEJ W ZAKRESIE WYKORZYSTANIA AUT OSOBOWYCH NA PRZYKŁADZIE DZIAŁALNOŚCI PODMIOTÓW ZAREJESTROWANYCH W REPUBLICIE CZESKIEJ

Ze względu na łatwość rejestracji oraz relatywnie prosty sposób bieżącej obsługi znaczna część przedsiębiorców rozpoczynających działalność gospodarczą w Republice Czeskiej wybiera formę spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (spółka z o.o., *společnost s ručením omezeným, s.r.o.*), której zasady funkcjonowania zostały uregulowane w ramach ustawy nr 90/2012 o spółkach handlowych i spółdzielniach (*zákon o obchodních společnostech a družstvech*)¹⁶.

¹⁶ Opis zasad prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Republiki Czeskiej oraz obowiązujących w tym kraju zasad dotyczących obciążeń podatkowych i pozapodatkowych został przygotowany na podstawie: Ustawy nr 90 z 2012 roku

Podobnie jak w Polsce zawarcie umowy spółki z o.o. lub złożenie jednostronnego oświadczenia o jej założeniu może zostać dokonane *online* za pomocą stosownego elektronicznego szablonu (*podání do veřejného rejstříku*) skierowanego do właściwego dla miejsca rejestracji sądu rejestrowego (*rejstříkový soud*) prowadzącego rejestr publiczny (*veřejný rejstřík*). Oczywiście istnieje również możliwość zawarcia umowy spółki lub złożenia stosownego oświadczenia w formie aktu notarialnego. Minimalna wysokość kapitału zakładowego i jednocześnie minimalna wartość jednego udziału została ustalona w Czechach zaledwie na poziomie 1 czeskiej korony, czyli ok. 17 groszy. Jednak podmioty o tak niewielkiej kapitalizacji traktowane są jako niewiarygodne. Przyjmuje się, że realna minimalna wartość kapitału zakładowego wynosi ok. 10 000–15 000 czeskich koron (ok. 1700–2500 zł). Rejestracja spółki następuje po wniesieniu co najmniej 30% wartości wkładów pieniężnych oraz 100% wkładów niepieniężnych.

Koszty założenia rejestracji spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w Republice Czeskiej przedstawiają się następująco. Wynagrodzenie notariusza za sporządzenie umowy spółki lub przyjęcie oświadczenia o jej założeniu wynosi 2000 czeskich koron + 21% VAT (ok. 400 zł), jego wynagrodzenie za wpis do rejestru publicznego to 1000 czeskich koron + VAT (ok. 200 zł), kolejne 300 czeskich koron + VAT (ok. 60 zł) wynosi wynagrodzenie notariusza za dokonanie wpisu podmiotu do rejestru działalności gospodarczej (*obchodní rejstřík*). Niezbędne jest również uzyskanie zaświadczenia o niekaralności dla członków władz spółki oraz (w większości przypadków) licencji handlowej (*živnostenský list*), co związane jest z opłatą w wysokości 1000 czeskich koron (ok. 170 zł). Łączne bezpośrednie koszty założenia w Czechach spółki z o.o. powinny więc zamknąć się w kwocie ok. 1000 zł.

W Czechach aktem prawnym regulującym większość kwestii związanych z podatkiem VAT jest wielokrotnie nowelizowana ustawa *Zákon o dani z přídane hodnoty* (ZoDPH) z kwietnia 2004 r. Spółka z ograniczoną odpo-

o korporacjach handlowych i spółdzielniach z 02.01.2012 roku (Zákon č.90/2012 Sb., o obchodních korporacích a družstvech ze dne 25.01.2012); Ustawy nr 89 z 2012 roku, Kodeks Cywilny, z dnia 3.02.2012 roku (Zákon č.89/2012 Sb., občanský zákoník ze dne 03.02.2012); Ustawy nr 499 z 2004 roku o archiwizacji i zarządzaniu aktami z dnia 30.06.2004 roku (Zákon č.499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě ze dne 30.06.2004); Ustawy nr 455 z 1991 roku o działalności gospodarczej z dnia 02.10.1991 roku (Zákon č.455/1991 Sb., o živnostenské podnikání (živnostenský zákon) ze dne 02.10.1991); Ustawy nr 563 z 1991 roku o rachunkowości z dnia 12.12.1991 roku (Zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví ze dne 12.12.1991) oraz Ustawy nr 570 z 1991 roku o urzędach ds. działalności gospodarczej z dnia 17.12.1991 roku (Zákon č.570/1991 Sb., o živnostenských úřadech ze dne 17.12.1991).

wiedzialnością staje się podatnikiem podatku od towarów i usług fakultatywnie (po złożeniu wniosku o wpis do rejestru VAT) lub obligatoryjnie od pierwszego dnia drugiego miesiąca, następującego po miesiącu, w którym jej obroty w ciągu kolejnych 12 miesięcy kalendarzowych przekroczyły kwotę 1 000 000 czeskich koron (ok. 170 000 zł). W drugim przypadku spółka jest zobowiązana do złożenia w ciągu 15 dni po zakończeniu miesiąca, w którym przekroczony został limit obrotów, wniosku o rejestrację na potrzeby podatku VAT. Z wpisem do rejestru podatników VAT nie jest związana konieczność wniesienia opłaty. Podstawowa stawka podatku od towarów i usług ustalona została w Czechach na poziomie 21%. Stawką tą objęta jest również sprzedaż aut osobowych końcowym nabywcom.

Podatnik VAT jest zobowiązany do składania deklaracji podatkowych w formie elektronicznej w ciągu 25 dni od zakończenia okresu podatkowego (dla spółek kapitałowych jest to okres jednego miesiąca). Ewentualna nadwyżka podatku naliczonego nad należnym zwracana jest podatnikowi w ciągu 30 dni od potwierdzenia przez właściwy urząd skarbowy rachunkowej poprawności złożonej deklaracji. W celu uzyskania zwrotu VAT nie jest konieczne składanie dodatkowego wniosku. Jeżeli w wyniku nadmiernego odliczenia powstanie podlegająca zwrotowi nadpłata, jest ona zwracana podatnikowi bez konieczności składania wniosku w ciągu 30 dni od wymierzenia nadmiernego odliczenia (§ 105 ZoDPH).

Od 1 stycznia 2016 r. podmioty prowadzące na terenie Czech działalność gospodarczą zobowiązane są do cyklicznego przysyłania raportu kontrolnego na potrzeby VAT (*kontrolní hlášení k DPH*), stanowiącego odpowiednik polskiego jednolitego pliku kontrolnego (JPK). Spółki kapitałowe zobowiązane są do przedłożenia raportu kontrolnego do 25 dnia po zakończeniu każdego miesiąca.

W tym miejscu warto również wspomnieć o pozostałych zobowiązaniach przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą na terenie Republiki Czeskiej. Podstawowa stawka podatku od osób prawnych (CIT) określona została na poziomie 19%. Przedsiębiorcy zatrudniający pracowników zobowiązani są również do odprowadzania składki z tytułu ubezpieczenia emerytalno-rentowego (do Czeskiej Administracji Ubezpieczenia Społecznego – ČSSZ) oraz składki z tytułu ubezpieczenia zdrowotnego (do wybranej lokalnej Kasy Chorych, *Zdravotní pojišťovna*). Wysokość składek uzależniona jest bezpośrednio od uzyskanego przez pracownika dochodu, w przypadku pierwszej z wymienionych składek jest to 14,6% dochodu (minimalnie 1972 koron czeskich, ok. 340 zł), w drugim 6,75% dochodu (minimalnie 1823 koron czeskich, ok. 300 zł).

Ze względu na barierę językową oraz dążąc do ograniczenia zaangażowania czasowego w proces rejestracji podmiotu gospodarczego na terenie Czech, znaczna część zainteresowanych korzysta z usług pośrednictwa w zakresie obsługi procesu rejestracji podmiotów gospodarczych. Praktykowane jest również nabywanie udziałów w uprzednio założonych tzw. spółkach „szufladowych”. Tego rodzaju usługami zajmuje się wiele wyspecjalizowanych podmiotów (pośredników), zarówno krajowych, jak i czeskich. Koszt reprezentowania klienta w procesie rejestracji lub nabycia udziałów zawiera się w zakresie 4500–6000 zł. W obu przypadkach niezbędne jest również ponoszenie bieżących kosztów związanych z:

- obsługą księgową (równowartość ok. 200–500 zł miesięcznie),
- transferem korespondencji, składaniem w imieniu klienta deklaracji i pism (równowartość ok. 100–200 zł miesięcznie),
- wynajmem „wirtualnego” adresu spółki (równowartość ok. 100–300 zł miesięcznie).

Rejestracja w Republice Czeskiej auta osobowego przez przedsiębiorcę odbywa się we właściwym dla jego siedziby Wydziale Transportu Urzędu Miasta. W przypadku rejestracji auta nowego (jeśli od daty pierwszej rejestracji nie minęło 6 miesięcy lub o przebiegu mniejszym niż 6000 km) wraz z wnioskiem o rejestrację złożone muszą zostać następujące dokumenty:

- 1) wspólnotowe świadectwo zgodności lub dokumenty potwierdzające pozytywny wynik badania stanu technicznego oraz badania składu emitowanych spalin przeprowadzonego w serwisie na terenie Republiki Czeskiej,
- 2) wyciąg z rejestru działalności gospodarczej,
- 3) faktura dokumentująca nabycie,
- 4) dowód zawarcia przez wnioskodawcę umowy ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej w towarzystwie ubezpieczeniowym upoważnionym do świadczenia usług na terenie Republiki Czeskiej,
- 5) dokument potwierdzający uiszczenie zaliczki na podatek VAT należny na terenie Republiki Czeskiej (zgodnie ze stawką 21%),
- 6) tablice rejestracyjne (o ile auto zostało zarejestrowane w kraju macierzystym nabycia).

Procedura rejestracji trwa ok. dwa dni. Na jej koszt w przypadku nowego auta składa się koszt wydania karty pojazdu (1500 czeskich koron, ok. 250 zł) oraz tablic rejestracyjnych (800 czeskich koron, ok. 140 zł). Dla porównania, w przypadku rejestracji analogicznego auta na terenie Polski łączny koszt zamyka się w kwocie ok. 180 zł.

Przyjmując więc 5-letnią perspektywę użytkowania auta osobowego na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej łączny koszt obsługi pod-

miotu gospodarczego zarejestrowanego na terenie Republiki Czeskiej wynosi równowartość od ok. 14 000 zł w przypadku przeprowadzenia samodzielnej rejestracji i samodzielnej obsługi księgowej utworzonego podmiotu do ok. 40 000–50 000 zł w przypadku scedowania całości obowiązków na pośrednika.

Po przedstawieniu kosztów związanych z obsługą dedykowanego podmiotu (odpowiednika krajowej spółki z o.o.) i rejestracją należy przedstawić korzyści ekonomiczne związane z transferem lokalizacji wykorzystywania nowego auta osobowego z Polski do Republiki Czeskiej do prowadzonej działalności gospodarczej. W przypadku nowych aut osobowych nabytych przez czeski podmiot w Polsce i zarejestrowanych na terenie Republiki Czeskiej wynikają one głównie z trzech czynników, tj. z możliwości:

- uzyskania zwrotu równowartości podatku akcyzowego zapłaconego przy nabyciu auta w Polsce;
- możliwości odliczenia (ewentualnie zwrotu) pełnej kwoty podatku VAT (stawka 21%) naliczonego w Republice Czeskiej przy założeniu, że podatnik będzie w stanie wykazać, że auto wykorzystane będzie wyłącznie do celów działalności gospodarczej;
- możliwości odliczenia (ewentualnie zwrotu) pełnej kwoty podatku VAT naliczonego w Republice Czeskiej w związku z zakupem przez przedsiębiorcę paliwa, przeglądów, napraw do zarejestrowanego na terenie tego kraju auta osobowego.

Zgodnie z art. 107 ust. 1 krajowej ustawy o podatku akcyzowym podmiot (osoba fizyczna lub prawna) dokonując wewnątrzwspólnotowej dostawy albo eksportu samochodu osobowego (lub jeżeli w jego imieniu ta dostawa albo eksport zostały realizowane) uprawnione są do zwrotu zapłaconej akcyzy na wniosek złożony właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie roku od dnia dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej albo eksportu tego samochodu osobowego. Zwrot może nastąpić, jeśli wnioskodawca jest w posiadaniu i przedstawi organowi KAS dokumenty potwierdzające dokonanie wewnątrzwspólnotowej dostawy (w rozumieniu art. 2 pkt 10 i art. 77 ustawy o podatku akcyzowym) albo eksportu (np. dokumenty przewozowe, celne, faktury, specyfikacje dostaw). Jednocześnie niezbędne jest dołączenie do wniosku pierwotnej faktury z wykazaną kwotą zapłaconej akcyzy. Minimalna kwota zwrotu akcyzy to równowartość 10 euro obliczona według średniego kursu euro ogłoszonego przez NBP z dnia złożenia wniosku. W związku z wejściem w życie od 19 września 2018 roku nowelizacji ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy Prawo celne ubiegający się o zwrot zapłaconego podatku akcyzowego zobowiązani są do posługiwania się nowym wzorem wniosku określonego w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 10 września 2018 r.

W zakresie rozliczenia podatku VAT, przy nabyciu auta osobowego przez czeskiego przedsiębiorcę na terenie Polski, w większości przypadków można mówić o wewnątrzspółnotowym nabyciu towarów (WNT). Zgodnie z art. 20 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, wewnątrzspółnotowe nabycie towarów polega na nabyciu prawa do rozporządzania jak właściciel rzeczowym majątkiem ruchomym wysyłanym lub transportowanym do nabywcy przez sprzedawcę lub na ich rzecz, do miejsca przeznaczenia w państwie UE innym niż państwo członkowskie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów. Co do zasady transakcja może być uznana za WNT, jeśli jest dokonywana przez podatnika VAT lub przez osobę prawną niebędącą podatnikiem, gdy sprzedawcą jest podatnik VAT niekorzystający ze zwolnień, lecz w przypadku nowych środków transportu WNT może być dokonywana również przez dowolną osobę niebędącą podatnikiem VAT (art. 2 przedmiotowej dyrektywy). Opodatkowanie podatkiem od towarów i usług nabytego w ramach WNT auta osobowego następuje wyłącznie w Republice Czeskiej. Zarejestrowana na terenie tego kraju spółka jest więc zobowiązana do naliczenia VAT zgodnie z lokalnymi przepisami, czyli zgodnie ze stawką 21%. Co do zasady, obowiązek podatkowy powstaje do 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu dokonania dostawy. Jeśli jednak kontrahent wystawi wcześniej fakturę, obowiązek podatkowy powstaje w miesiącu jej wystawienia (art. 69 dyrektywy 2006/112/WE).

Nabywając auto osobowe, działający w Republice Czeskiej podmiot płaci więc należny podatek VAT już na terenie tego kraju, a potwierdzenie jego uiszczenia jest jednym z niezbędnych dokumentów pozwalających na jego rejestrację. Następnie, jeśli mamy do czynienia z odpowiednikiem spółki z o.o., w najbliższej miesięcznej deklaracji (składanej do 25 dnia kolejnego miesiąca po miesiącu referencyjnym) podmiot ten wykazuje naliczony VAT związany z nabyciem środka transportu. Czeski urząd skarbowy do 15 dnia kolejnego miesiąca potwierdza rachunkową poprawność złożonej deklaracji, a w ciągu kolejnych 30 dni dokonuje ewentualnej różnicy pomiędzy podatkiem naliczonym a należnym. Przed złożeniem deklaracji podatnik powinien ocenić (na bazie własnego oszacowania wynikającego np. z doświadczenia), w jakim zakresie będzie wykorzystywać nabyte auto do celów innych niż wynikających z działalności gospodarczej. Jeśli przewidywane jest jakiegokolwiek wykorzystanie auta do celów prywatnych, należy jego udział (procentowo) w łącznym zakresie eksploatacji wskazać w deklaracji. Zadeklarowany udział staje się podstawą do ustalenia wysokości naliczonego podatku VAT podlegającemu odliczeniu.

Warto również zaznaczyć, że zgodnie z czeskimi przepisami przedsiębiorca jest zobowiązany do prowadzenia rzetelnej ewidencji przebiegu nabytego do celów działalności gospodarczej auta. W przeciwieństwie do przepisów krajowych nie został określony sposób ani wzór jej prowadzenia. Na podstawie przedmiotowej ewidencji podatnik przez 5 kolejnych lat kalendarzowych zobowiązany jest wyliczyć rzeczywisty udział użytkownika nabytego auta do celów działalności gospodarczej. W przypadku, gdy współczynnik rzeczywisty różni się od zadeklarowanego w pierwotnej deklaracji o więcej niż 10 punktów procentowych, podatnik zobowiązany jest do dokonania korekty naliczonego podatku VAT w ostatniej deklaracji VAT w danym roku. Korekta ustalana jest zgodnie z formułą:

$$(\text{udział pierwotny} - \text{udział nowy}) \times \text{kwota naliczonego podatku VAT} \times 1/5.$$

6. PRZEGLĄD INSTRUMENTÓW MAJĄCYCH NA CELU OGRANICZENIE MOŻLIWOŚCI UNIKANIA BĄDŹ OGRANICZANIA WYSOKOŚCI ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH W ZWIĄZKU Z WYKORZYSTANIEM PRZEZ KRAJOWYCH PRZEDSIĘBIORCÓW AUT OSOBOWYCH

W tej części artykułu zostaną przedstawione rozwiązania prawne dostarczające organom Krajowej Administracji Skarbowej instrumentów kontroli działań z zakresu optymalizacji podatkowej realizowanych przez przedsiębiorców prowadzących (formalnie lub rzeczywiście) na terenie Polski działalność gospodarczą. Część zaprezentowanych rozwiązań funkcjonuje w krajowym otoczeniu prawnym od wielu lat, inne zostały wprowadzone do niego w ciągu kilku ostatnich lat w związku z dążeniem do uszczelniania krajowego systemu podatkowego. Opisane narzędzia nadzoru nad podatnikami różnią się między sobą w zakresie możliwości stosowania w przypadku transakcji o określonej wartości, a ponadto praktyka ich stosowania wskazuje na zróżnicowaną efektywność ochrony fiskalnych interesów państwa. Należy jednak zauważyć, że rosnąca ich liczba i wzajemna komplementarność daje polskiej administracji skarbowej coraz szersze możliwości weryfikowania nie tylko literalnej zgodności realizowanych działań z przepisami krajowego prawa podatkowego, ale również możliwość weryfikowania biznesowych przesłanek stojących za realizowanymi przez przedsiębiorców transakcjami i innymi czynnościami prawnymi.

6.1. Klauzula obejścia prawa podatkowego oraz klauzula przeciwko nadużyciu prawa w zakresie VAT

Od 15 lipca 2016 roku polska administracja skarbową została wyposażona w grupę przepisów prawnych ukierunkowanych formalnie na określenie granic legalnej optymalizacji podatkowej¹⁷. Zostały one zawarte m.in. w art. 119a–119i Ordynacji podatkowej zawierających generalną klauzulę obejścia prawa podatkowego oraz w art. 5 ust. 4 i 5 ustawy o podatku od towarów i usług, w których została określona szczególna klauzula (klauzula przeciwko nadużyciu prawa) na potrzeby ograniczania zjawiska unikania opodatkowania VAT. Warto jednocześnie zauważyć, że w przypadku spraw odnoszących się do VAT w judykaturze Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE – m.in. sprawa C-255/02 dotycząca Halifax i in. C-167/07 dotycząca Ampliscentifica Srl i Amplifin SpA oraz sprawa C-653/11 dotycząca Paul Newey¹⁸) od wielu lat ugruntowana jest zasada zakazująca nadużycia prawa, będąca odpowiednikiem normatywnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Zasada ta była w praktyce stosowana przez krajowe organy podatkowe i sądy administracyjne przed wejściem w życie obecnie obowiązującej treści art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług.

Wspomniane przepisy pozwalają krajowym organom podatkowym analizować nie tylko formalnoprawne konsekwencje realizowanych przez przedsiębiorcę faktycznych transakcji, które miały wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, ale również ich zasadność ekonomiczną ujętą w odniesieniu do hipotetycznych alternatywnych rozwiązań, wynikających z aktualnych biznesowych uwarunkowań prowadzonej przez przedsiębiorcę działalności gospodarczej¹⁹. Klauzule znajdują więc swoje zastosowanie w przypadku realizacji przez

¹⁷ A. Werner, *Nadużycie prawa podatkowego i unikanie opodatkowania w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych i sądów unijnych*, [w:] D. Gajewski (red.), *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018, s. 25–26.; J. Glumińska-Pawlic, *Klauzula generalna*, [w:] D. Gajewski (red.), *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018, s. 54.

¹⁸ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie Halifax i in., InfoCuria, <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=56198&pageIndex=0&doclang=PL&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1469734> [dostęp: 09.11.2018]; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 22 maja 2008 r. w sprawie Ampliscentifica Srl i Amplifin SpA, Eur-Lex, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/ALL/?uri=CELEX:62007CJ0162> [dostęp: 09.11.2018]; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 20 czerwca 2013 r. w sprawie Paul Newey, InfoCuria, <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-653/11&language=PL>.

¹⁹ A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013, s. 17.

podatnika czynności niemających bądź mających nikłe uzasadnienie biznesowe, ukierunkowanych przede wszystkim na odniesieniu korzyści podatkowej sprzecznej z przepisami prawa podatkowego, przy czym ciężar wykazania w zakresie postępowania dowodowego przesłanek stosowania klauzuli, wskazania bardziej adekwatnych czynności biznesowych w analizowanych okolicznościach, jak i określenie wysokości nadzwyczajnych korzyści podatkowych znajduje się po stronie organu podatkowego. Sankcją wynikającą z zastosowania klauzuli jest pozbawienie potencjalnej lub osiągniętej korzyści podatkowej, ponadto w przypadku ujawnienia zaległości podatkowych podatek zobowiązany jest również do uregulowania odsetek za zwłokę. Jednocześnie w przypadku generalnej klauzuli legislator wprowadził pierwotnie mechanizmy zabezpieczające podatnika: dolny limit korzyści podatkowych lub sumy korzyści podatkowych osiągniętych przez podmiot na poziomie 100 000 zł z tytułu pojedynczej czynności lub w danym okresie (w przypadku podatków rozliczanych okresowo) oraz opinie zabezpieczające. Jednakże od 1 stycznia 2019 roku²⁰ wskazany powyżej limit został zniesiony. W przypadku generalnej klauzuli obejścia limit wartości transakcji nie został określony.

Przenosząc analizę opisanych powyżej instrumentów na grunt rozważań dotyczących opodatkowania zarejestrowanych za granicą aut osobowych wykorzystywanych na potrzeby działalności gospodarczej w kraju, można zwrócić uwagę, że klauzula generalna może mieć swoje zastosowanie w przypadku próby uzyskania przez podatnika zwrotu zapłaconego na terenie Polski podatku akcyzowego. Ze względu na ugruntowane europejskie i krajowe orzecznictwo szerokie zastosowanie może mieć klauzula obejścia prawa odnosząca się do konsekwencji realizowanych przez podatnika transakcji obciążonych podatkiem od towarów i usług.

6.2. Wykorzystanie przepisów ustawy o podatku akcyzowym do obciążenia tą daniną zarejestrowanych za granicą aut osobowych używanych na potrzeby prowadzonej w Polsce działalności gospodarczej

Kolejne narzędzie umożliwiające krajowym organom administracji skarbowej ograniczenie optymalizacji podatkowej w zakresie wykorzystania zarejestrowanych za granicą aut osobowych do celów prowadzonej na terenie

²⁰ Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 2193).

Polski działalności gospodarczej polega na przyjęciu odpowiedniej wykładni przepisów ustawy o podatku akcyzowym. Jak wynika z wydanej 19 grudnia 2017 roku indywidualnej interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej²¹ w zakresie obciążenia podatkiem akcyzowym aut osobowych nabytych i zarejestrowanych na terenie państwa członkowskiego UE innego niż Polska, wykorzystywanych jednak do prowadzenia działalności gospodarczej na terenie naszego kraju, zastosowanie ma art. 100 ust. 1 pkt 3 przedmiotowej ustawy, zgodnie z którym akcyzą objęta jest pierwsza sprzedaż na terytorium kraju samochodu osobowego niezarejestrowanego na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym wyprodukowanego na terytorium kraju lub od którego akcyza nie została jeszcze zapłacona. Ponadto na podstawie art. 100 ust. 5 pkt 9 te same ustawy za sprzedaż auta uznaje się jego użycie na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej. Przyjmując jednocześnie słownikową definicję terminu „użycie” jako „posłużenie się czymś, zastosowanie jako środek, narzędzie” zgodnie z przepisem art. 101 ust. 3 ustawy z dniem pierwszego wykonania na terenie Polski czynności, która może być określona tym mianem, powstaje obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym z tytułu sprzedaży na terytorium kraju samochodu osobowego niezarejestrowanego na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym. Interpretując literalnie treść referowanych przepisów ustawy o podatku akcyzowym, krajowe organy podatkowe dysponują podstawą prawną do nakładania tego rodzaju podatku w przypadku krajowych przedsiębiorców, którzy nie nabyli ani nie zarejestrowali auta osobowego na terenie Polski, lecz (np. w związku z zawartą umową leasingu bądź umową długookresowego najmu) wyłącznie przemieścili go na terytorium naszego kraju i użyli do celów prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej.

6.3. Procedura ustalenie miejsca zarządu w celu określenia rezydencji podatkowej spółki

Zgodnie z art. 3 ust 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych obowiązkowi podatkowemu od wszystkich swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia (nieograniczony obowiązek podatkowy), podlegają osoby prawne posiadające siedzibę lub zarząd na terytorium Polski. W przypadku, jeśli spełnione jest wyłącznie jedno z powyższych kryteriów, tj. spółka zarejestrowana jest formalnie na terytorium kraju trzeciego (np. w Republice

²¹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19 grudnia 2017 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4013.241.2017.1.JS.

Czeskiej), jednak na terenie Polski sprawowany jest zespół czynności składających się na całokształt procesu zarządzania działalnością i majątkiem, to właśnie w Polsce opodatkowaniu podlega jej dochód, niezależnie od miejsca jego uzyskania. Zgodnie ze stanowiskiem organów krajowej administracji podatkowej zarząd tego rodzaju spółki jest zobowiązany do składania w Polsce deklaracji podatkowych, wpłacania zaliczek na podatek dochodowy oraz zapłaty finalnego podatku dochodowego. Zdaniem KAS członkowie zarządu podlegają odpowiedzialności podatkowej i karnoskarbowej zgodnie z krajowymi przepisami, ponadto ciąży na nich obowiązek poboru podatku u źródła od należności wypłacanych przez spółkę pracownikom podmiotu według reguł nakładanych przez polskie prawo.

Procedura oceny rzeczywistego miejsca zarządu spółki ma charakter arbitralny i należy do krajowych organów kontrolnych. Praktyka działań wspomnianych organów wskazuje na wykorzystywanie środków dowodowych w postaci korespondencji służbowej, dokumentacji dotyczącej miejsc spotkań z pracownikami, zleceniobiorcami, doradcami, kontrahentami, dokumentów potwierdzających pobyt w państwie, w którym zarejestrowana jest spółka (bilety, umowy najmu lub dokumenty posiadania prawa własności lokalu). Ponadto krajowe organy kontrolne biorą pod uwagę informacje dotyczące miejsca zlecenia zadań i wydawania poleceń pracownikom, obszar współpracy z kontrahentami, miejsce pracy pracowników i zleceniobiorców oraz starają się ustalić, czy członkowie organu zarządzającego spółki dysponują za granicą stałym biurem lub innym miejscem dla wykonywania czynności, personelem obsługującym procesy biznesowe, czy siedziba spółki jest jedynie adresem formalnym wykorzystywanym równolegle przez wiele niepowiązanych ze sobą podmiotów, czy członkowie organu zarządzającego zazwyczaj przebywają w tym miejscu w godzinach pracy oraz gdzie zostały zebrane i przetworzone dane lub dokonane analizy do podjęcia decyzji zarządu.

Ministerstwo Finansów opracowało w 2017 r. wiele tzw. charakterystycznych stanów faktycznych, które w opinii resortu mogą świadczyć o braku miejsca faktycznego zarządu w państwie formalnej siedziby²²:

- członkowie zarządu spółki to osoby fizyczne lub inne podmioty pełniące te funkcje w sposób usługowy, również równolegle dla wielu innych klientów,

²² Komunikat Ministerstwa Finansów Nr 003/17 z dnia 12 czerwca 2017 r.: https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/komunikaty/-/asset_publisher/6Wwm/content/ostrzezenie-mf-przed-optimalizacja-podatkowa-z-wykorzystaniem-spolek-zagranicznych-z-uwagi-na-przepisy-dotyczace-tzw-miejsca-zarządu/pop_up?_101_INSTANCE_6Wwm_viewMode=print [dostęp: 13.11.2018].

- niemające doświadczenia zawodowego w zakresie branży/biznesu formalnie prowadzonego przez spółkę;
- członkowie zarządu spółki są jednocześnie członkami zarządu w polskich spółkach/innych spółkach grupy;
 - członkowie zarządu spółki przebywają i wykonują swoje funkcje wyłącznie na terytorium Polski (co potwierdza np. ich rezydencja podatkowa/obywatelstwo);
 - brak przypisania zakresu obowiązków/kompetencji poszczególnym członkom zarządu spółki;
 - brak dokumentacji dotyczącej zadań wykonywanych przez członków zarządu spółki (w tym brak korespondencji dotyczącej prowadzenia jej spraw);
 - brak lokalnych adresów e-mail/telefonów/wizytówek członków zarządu spółki;
 - wizyty członków zarządu spółki w państwie siedziby spółki są czynnościami formalnymi, polegają na podjęciu uchwały lub podpisaniu umowy, których treść została ustalona/wynegocjowana w Polsce;
 - podpisywanie uchwał/umów/sprawozdań z posiedzeń spółki głównie przez pełnomocników;
 - konto bankowe spółki, do którego dostęp następuje z terytorium Polski oraz operacje bankowe zlecane w Polsce lub wręcz następuje pobieranie gotówki kartą „firmową” z bankomatów w Polsce;
 - zatrudnienie w spółce jedynie (lub niemal jedynie) personelu administracyjnego (zwłaszcza gdy jednocześnie świadczy on usługi na rzecz innych podmiotów);
 - outsourcing przez spółkę większości jej podstawowych funkcji;
 - korzystanie w szerokim zakresie z usług powierniczych;
 - konsultowanie decyzji dotyczących spółki głównie z polskimi doradcami (w tym doradcami podatkowymi);
 - brak faktycznej możliwości prowadzenia spraw spółki w państwie jej siedziby (np. brak biura/dostępnej sali konferencyjnej);
 - brak przechowywania w siedzibie spółki dokumentacji księgowej/korporacyjnej/prawnej.

PODSUMOWANIE

W artykule analizie została poddana możliwość stosowania międzynarodowego arbitrażu podatkowego przez krajowe mikro, małe i średnie przedsiębiorstwa pragnące obniżyć wysokość zobowiązań podatkowych wynikających

z wykorzystania auta osobowego w prowadzonej działalności gospodarczej. Na potrzeby przeprowadzonego badania autor przyjął hipotezę badawczą, zgodnie z którą arbitraż podatkowy może być skutecznie (od strony ekonomicznej i prawnej) stosowany od optymalizacji podatkowej w zakresie wykorzystania przez mikro, małe i średnie przedsiębiorstwo aut osobowych do celów działalności gospodarczej wyłącznie po spełnieniu przez krajowego podatnika wielu rygorystycznych warunków, obejmujących m.in. rzeczywiste prowadzenie działalności gospodarczej na terytorium kraju trzeciego, gdzie został on zarejestrowany, uwzględnienia kosztów prowadzenia tejże działalności za granicą oraz posiadania dodatkowego marginesu środków finansowych w przypadku nabywania w Polsce aut rejestrowanych następnie poza jej terytorium. Autor starał się więc przeprowadzić wieloaspektowe badanie uwarunkowań ekonomiczno-finansowych oraz prawno-instytucjonalnych aktualnego zagadnienia dotyczącego znaczną grupę krajowych mikro, małych i średnich przedsiębiorstw.

Weryfikując przedstawione pytanie badawcze, autor przeprowadził zarówno rozważania teoretyczne, jak i dokonał praktycznej analizy przedmiotowego zagadnienia. W pierwszej części podjął próbę zdefiniowania pojęcia arbitrażu podatkowego oraz przeprowadził analizę historyczną zmian krajowych przepisów podatkowych dotyczących wykorzystania przez podmioty gospodarcze auta osobowego. W części drugiej zostały zbadane warunki makroekonomiczne kształtujące wielkość popytu oraz podaży, a także warunki cenowe na rynku nowych i używanych aut osobowych w Polsce. Jako *case study* został wybrany scenariusz zakładający rejestrację podmiotu gospodarczego (odpowiednika spółki z o.o.) na terytorium Republiki Czeskiej, a następnie nabycie przez ten podmiot nowego auta osobowego w Polsce i jego rejestrację w Czechach. Przedmiotem oceny stały się zarówno warunki ekonomiczno-finansowe, jak i otoczenie prawne i instytucjonalne prowadzenia biznesu w Czechach i Polsce. Uzyskane rezultaty ewaluacji pozwalają stwierdzić, że o ile część procedur związanych z rejestracją na terytorium Czech podmiotu gospodarczego, a następnie prowadzeniem przez ten podmiot działalności, w tym rozliczeń z czeskim fiskusem, jest uproszczona w stosunku do zasad obowiązujących w Polsce, to jednak nie można mówić o znaczących różnicach na rzecz naszych południowych sąsiadów. Ponadto wysokość zobowiązań podatkowych i pozapodatkowych zarejestrowanych na terenie Czech przedsiębiorstw jest zbliżona do zobowiązań obciążających podmioty krajowe.

W kontekście potencjalnej możliwości rejestrowania w Republice Czeskiej podmiotów dedykowanych wyłącznie do uzyskania korzyści podatkowych z rejestracji aut osobowych należy jednocześnie wskazać na znajdujące się

od dłuższego czasu i implementowane w praktyce obecnie narzędzia, wśród których można przede wszystkim wymienić przepisy o podatku akcyzowym, klauzulę obejścia prawa podatkowego oraz klauzulę przeciwko nadużyciu prawa w zakresie VAT, procedurę ustalenia miejsca zarządu w celu określenia rezydencji podatkowej spółki, dostęp za pośrednictwem sprawozdawczości JPK (jednolitego pliku kontrolnego) do informacji na temat realizowanych przez podmioty transakcji czy planowane wprowadzenie centralnego rejestru faktur. Wymienione powyżej uwarunkowania pozwalają stwierdzić, że wykorzystanie arbitrażu podatkowego z wykorzystaniem zarejestrowanego na innego kraju UE do optymalizacji obciążeń podatkowych mikro, małych i średnich przedsiębiorstw jest możliwe i obarczone akceptowalnym ryzykiem prawnym, pod warunkiem prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej za pośrednictwem tego podmiotu oraz zaakceptowania odmiennego porządku regulacyjnego, który bywa zarówno bardziej, jak i mniej korzystny dla przedsiębiorcy w porównaniu z warunkami obowiązującymi w Polsce. Podjęcie decyzji o zastosowaniu przedstawionego schematu optymalizacji podatkowej wymaga przeprowadzenia rzetelnego rachunku ekonomicznego uwzględniającego m.in. wysokość obciążeń z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne oraz opieki zdrowotnej, konieczność zapewnienia obsługi prawno-księgowej oraz regularnego sprawowania zarządu nad aktywnością zagranicznego podmiotu. W przypadku najmniejszych podmiotów (mikro i małych przedsiębiorstw) i jednostkowym wykorzystaniu środków transportu analiza tego rodzaju wskazuje często na brak zasadności ekonomicznej tego typu działań.

BIBLIOGRAFIA

- Bartosiewicz A. (red.), *VAT. Komentarz 2014*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.
- Berckhan R., *Pomiar wyników w branży motoryzacyjnej*, [w:] M. Łuczak, Ł. Małys (red.), *Współczesne koncepcje i trendy w branży motoryzacyjnej*, Wydawnictwo Advertiva, Poznań 2016.
- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, OJL 347, 11.12.2006, s. 1–118.
- Głumińska-Pawlic J., *Klauzula generalna*, [w:] D. Gajewski (red.), *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.
- Hołda A., *MSR/MSSF w polskiej praktyce gospodarczej*, C.H. Beck, Warszawa 2013.
- Interpretacja dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 15 lipca 2011 r., sygn. IPTPB3/423-32/11-4/MF.

- Interpretacja dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 25 listopada 2016 r., sygn. 1462-IPPB6.4510.567.2016.1.AG.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19 grudnia 2017 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4013.241.2017.1.JS.
- Iwanowicz T., *Wprowadzenie standardu MSSF 16 oraz jego przewidywany wpływ na sytuację majątkową i finansową spółek notowanych na GPW*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 97 (153), 2018.
- Komunikat Ministerstwa Finansów Nr 003/17 z dnia 12 czerwca 2017 r.: https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/komunikaty/-/asset_publisher/6Wwm/content/ostrzezenie-mf-przed-optimalizacja-podatkowa-z-wykorzystaniem-spolek-zagranicznych-z-uwagi-na-przepisy-dotyczace-tzw-miejsca-zarzadu/pop_up?_101_INSTANCE_6Wwm_viewMode=print [dostęp: 13.11.2018].
- Krzak K., *Skutki akcesji Polski do UE dla branży samochodowej*, Raport 224, Kancelaria Sejmu, Biuro Studiów i Ekspertyz, Warszawa 2004.
- Litwińczuk H. (red.), Karwat P., Pietrasiewicz W., Tetlak K., *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Macudzyński M., *System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej (STIR) – nowe narzędzie zwalczania wyłudzeń skarbowych*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” nr 3 (6), 2018.
- Małys Ł., Przybylski R., *Otoczenie konkurencyjne przedsiębiorstw branży motoryzacyjnej w Polsce*, [w:] M. Łuczak, Ł. Małys (red.), *Współczesne koncepcje i trendy w branży motoryzacyjnej*, Wydawnictwo Advertiva, Poznań 2016.
- Mądrzejowski W., *Przestępczość zorganizowana. System zwalczania*, Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne, Warszawa 2008.
- Olesińska A., *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013.
- Ustawa nr 90 z 2012 roku o korporacjach handlowych i spółdzielniach z 2.01.2012 roku (Zákon č.90/2012 Sb., o obchodních korporacích a družstvech ze dne 25.1.2012).
- Ustawa nr 89 z 2012 roku, Kodeks Cywilny, z dnia 3.02.2012 roku (Zákon č.89/2012 Sb., občanský zákoník ze dne 3.2.2012).
- Ustawa nr 499 z 2004 roku o archiwizacji i zarządzaniu aktami z dnia 30.06.2004 roku (Zákon č.499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě ze dne 30.06.2004).
- Ustawa nr 455 z 1991 roku o działalności gospodarczej z dnia 2.10.1991 roku (Zákon č.455/1991 Sb., o živnostenské podnikání (živnostenský zákon) ze dne 2.10.1991).
- Ustawa nr 563 z 1991 roku o rachunkowości z dnia 12.12.1991 roku (Zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví ze dne 12.12.1991).

- Ustawa nr 570 z 1991 roku o urządach ds. działalności gospodarczej z dnia 17.12.1991 roku (Zákon č.570/1991 Sb., o živnostenských úřadech ze dne 17.12.1991).
- Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50 ze zm.).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350 ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1992 r. Nr 21, poz. 86 ze zm.).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 ze zm.).
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11 ze zm.).
- Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 2193).
- Werner A., *Nadużycie prawa podatkowego i unikanie opodatkowania w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych i sądów unijnych*, [w:] D. Gajewski (red.), *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie Halifax i in., InfoCuria, <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=56198&pageIndex=0&doclang=PL&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1469734> [dostęp: 09.11.2018].
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 22 maja 2008 r. dot. Ampliscientifica Srl i Amplifin SpA, Eur-Lex <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/ALL/?uri=CELEX:62007CJ0162> [dostęp: 09.11.2018].
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 22 grudnia 2008 r. Magoora sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Krakowie, InfoCuria, <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=pl&num=C-414/07> [dostęp: 09.11.2018].
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 20 czerwca 2013 r. w sprawie Paul Newey, InfoCuria, <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-653/11&language=PL> [dostęp: 09.11.2018].

MOŻLIWOŚĆ STOSOWANIA MIĘDZYNARODOWEGO ARBITRAŻU PODATKOWEGO PRZEZ MIKRO, MAŁE I ŚREDNIE PRZEDSIĘBIORSTWA W KONTEKŚCIE OPTYMALIZACJI PODATKOWYCH KOSZTÓW WYKORZYSTANIA AUT OSOBOWYCH

Streszczenie

Celem artykułu jest ocena możliwości wykorzystania międzynarodowego arbitrażu podatkowego do optymalizacji podatkowych kosztów wykorzystania aut osobowych w działalności gospodarczej mikro, małych i średnich przedsiębiorstw. Zasadnicza część pracy została poświęcona analizie ekonomicznych i fiskalnych uwarunkowań procesu optymalizacji wysokości zobowiązań podatkowych krajowych przedsiębiorców wynikających z wykorzystania tego rodzaju aut w ramach powiązanego podmiotu gospodarczego zarejestrowanego na terytorium Republiki Czeskiej. Właściwa ewaluacja zagadnienia poprzedzona została przedstawieniem definicji arbitrażu podatkowego, prezentacji makroekonomicznych uwarunkowań nabycia auta osobowego w krajowym przedsiębiorstwie oraz przeglądem ewolucji przepisów fiskalnych dotyczących wykorzystania aut osobowych w krajowej i zagranicznej firmie, jak też proponowanym aktualnie kierunkom zmian regulacji podatkowych.

Słowa kluczowe: międzynarodowy arbitraż podatkowy, optymalizacja podatkowa, obciążenia podatkowe wykorzystania aut osobowych w przedsiębiorstwie

OPPORTUNITY TO APPLY INTERNATIONAL TAX ARBITRAGE BY MICRO, SMALL AND MEDIUM SIZED ENTERPRISES IN ORDER TO OPTIMISE TAX-RELATED COST OF CAR USE

Abstract

The article is aimed at evaluating international tax arbitrage application to optimise tax costs of using cars for business purposes by micro, small and medium-sized (MMSE) enterprises. The main part of the work is devoted to analysing economic and fiscal aspects of tax liabilities connected with registering cars in a related business entity operating in the Czech Republic. The evaluation of the issue is preceded by a presentation of an international tax arbitrage definition, a description of macroeconomic conditions for

purchasing cars in Poland and an overview of the evolution of current and forthcoming fiscal regulations influencing conditions for using cars by domestic and foreign MMSE firms.

Key words: international tax arbitrage, tax optimisation, tax conditions for using cars for business purposes

ВОЗМОЖНОСТЬ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГОВОГО АРБИТРАЖА МИКРО-, МАЛЫМИ И СРЕДНИМИ ПРЕДПРИЯТИЯМИ В КОНТЕКСТЕ НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ ЗАТРАТ НА ПОЛЬЗОВАНИЕ ЛЕГКОВЫМИ АВТОМОБИЛЯМИ

Резюме

Целью статьи является анализ возможностей использования Международного налогового арбитража для оптимизации налоговых затрат на пользование легковыми автомобилями в микро-, малом и среднем бизнесе. Основная часть работы будет посвящена анализу экономических и фискальных условий процесса оптимизации размера налоговых обязательств отечественных предпринимателей, имеющих место в результате пользования данного вида автомобилями в рамках соответствующего субъекта предпринимательской деятельности, зарегистрированного на территории Чешской Республики. Прежде чем произвести соответствующий анализ проблематики, представлена дефиниция понятия налогового арбитража, рассмотрены макроэкономические условия приобретения легкового автомобиля на отечественном предприятии и обзор эволюции фискальных положений, касающихся пользования легковыми автомобилями в отечественных и иностранных компаниях, а также предлагаемые направления изменений в налоговом регулировании.

Ключевые слова: международный налоговый арбитраж, налоговая оптимизация, налогообложение на пользование легковыми автомобилями на предприятии

Cytuj jako:

Łupiński M., *Możliwość stosowania międzynarodowego arbitrażu podatkowego przez mikro, małe i średnie przedsiębiorstwa w kontekście optymalizacji podatkowych kosztów wykorzystania aut osobowych*, „Myśl Ekonomiczna i Polityczna” 2019 nr 1(64), 179–209. DOI:10.26399/meip.1(64).2019.07/m.lupinski

Cite as:

Łupiński, M. (2019) ‘Możliwość stosowania międzynarodowego arbitrażu podatkowego przez mikro, małe i średnie przedsiębiorstwa w kontekście optymalizacji podatkowych kosztów wykorzystania aut osobowych’ [‘Opportunity to apply international tax arbitrage by micro, small and medium sized enterprises in order to optimise tax-related cost of car use’]. *Myśl Ekonomiczna i Polityczna* 1(64), 179–209. DOI:10.26399/meip.1(64).2019.07/m.lupinski